

# ORGANISASI SEKTOR PUBLIK DAN AUDIT KINERJA

*"Transparansi, akuntabilitas, dan nilai kebermanfaatan (audit kinerja) selaras dengan prinsip jujur dan amanah. Secara tidak langsung buku ini menegaskan nilai-nilai luhur keagamaan dalam pengelolaan organisasi sektor publik."*

**Yaqut Cholil Qoumas**  
Menteri Agama Republik Indonesia

*"Organisasi Sektor Publik dan Audit Kinerja mempunyai cakupan yang luas serta kompleksitas tersendiri tapi penulis dapat menerjemahkan menjadisesuatu hal yang menarik untuk pelajari."*

**Drs. Muhammad Syarif Bando, MM**  
Kepala Perpustakaan Nasional Republik Indonesia

*"Terbitnya buku Organisasi Sektor Publik dan Audit Kinerja ini menambah wawasan dan literasi tentang tata kelola sektor publik, apalagi penulis memasukan sudut pandang berbeda dari setiap kajian yang disajikan."*

**Dr. HADI PRABOWO, MM**  
Rektor Institut Pemerintahan Dalam Negeri (IPDN)

ISBN 978-623-95248-0-7



ORGANISASI SEKTOR PUBLIK DAN AUDIT KINERJA

Bahrullah Akbar  
Agus Joko Pramono

Seri Keuangan Negara



# ORGANISASI SEKTOR PUBLIK DAN AUDIT KINERJA

**Bahrullah Akbar**  
**Agus Joko Pramono**





ORGANISASI SEKTOR PUBLIK  
DAN  
AUDIT KINERJA

**Kutipan Pasal 72 :  
Sanksi Pelanggaran Undang-Undang Hak Cipta  
(Undang-Undang No. 19 Tahun 2002)**

1. Barang siapa dengan sengaja dan tanpa hak melakukan perbuatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) dipidana penjara masing-masing paling singkat 1 (satu) bulan dan/atau denda paling sedikit Rp. 1.000.000,00 (satu juta rupiah), atau pidana penjara paling lama 7 (tujuh) tahun dan/atau denda paling banyak Rp. 5.000.000,00 (lima miliar rupiah).
2. Barang siapa dengan sengaja menyiarkan, memamerkan, mengedarkan, atau menjual kepada umum suatu ciptaan atau barang hasil pelanggaran Hak Cipta atau Hak Terkait sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan/atau denda paling banyak Rp. 500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah).

**Bahrullah Akbar  
Agus Joko Pramono**

**ORGANISASI  
SEKTOR PUBLIK  
DAN  
AUDIT KINERJA**



**Akbar, Barullah & Pramono, Agus Joko**

Organisasi Sektor Publik dan Audit Kinerja / Jakarta : Institut Pemeriksa Keuangan Negara, 2020

**Perpustakaan Nasional RI. Data Katalog dalam Terbitan (KDT)**

Bahrullah Akbar

Organisasi sektor publik dan audit kinerja / Bahrullah Akbar, Agus Joko ; editor, Achmad Jazuli, Sigit Widhi Susanto. -- Jakarta Selatan : Institut Pemeriksa Keuangan Negara, 2020.

xxviii + 354 hlm. ; 176 X 250 mm

@2020 (Institut Pemeriksa Keuangan Negara)

Bibliografi : hlm. 407.

Indeks

ISBN 978-623-95248-0-7

1. Kinerja, Pemeriksaan. 2. Administrasi Negara. I. Judul. II. Agus Joko  
.III. Achmad Jazuli. IV. Sigit Widhi Susanto.

352.439

**Editor :**

- Dr. Achmad Jazuli, M.M.,
- Sigit Widhi Susanto, S.E., M.Si. (Han),.

**Kontributor :**

- Dewi Mayang Sari, S.E.I., M.AP.
- Nasrulloh, S.E., M.Si. (Han).
- Murtadhi Achmad Ningrat, S.H.
- Indra Surya Ramadhan, S.Sos.

**Lay-out / Setting :** Mu'ammam Midan, S.Th.I.,

**Design Cover :** Muhamad Rifaldi Kelana.

Institut Pemeriksa Keuangan Negara (IPKN)

Jl. Binawarga II Kalibata Raya, Kelurahan Kalibata Kecamatan Pancoran  
Jakarta Selatan, DKI Jakarta 12750

Telp. 021 79190864 ext 134

Email : [sekretariat@ipkn.go.id](mailto:sekretariat@ipkn.go.id)

**© Hak Cipta Dilindungi Undang-undang**

Dilarang mengutip, memperbanyak, dan mengedarkan sebagian atau seluruh isi buku ini tanpa izin tertulis dari penerbit

## **PRAKATA**

Puji dan syukur ke hadirat Allah SWT, karena hanya atas ridhoNya buku ini dapat disusun dan diterbitkan. Buku ini dihadirkan pada pembaca untuk memperkaya wawasan dalam bidang tata kelola organisasi sektor publik dan audit kinerja. Buku ini diharapkan dapat digunakan sebagai salah satu referensi bagi para pembaca yang ingin mendalami bidang organisasi sektor publik dan audit kinerja sebagai bagian dari manajemen pemerintah di Indonesia.

Kebutuhan terhadap pemahaman audit kinerja menjadi mendesak karena minimnya referensi bidang ini. Selain itu, buku seperti ini mengisi kebutuhan kualitas pengukuran serta penilaian kinerja pemerintahan agar kinerjanya menjadi lebih baik.

Penulis memiliki impian menjadikan organisasi sektor publik berjalan dengan ekonomis, efisien, dan efektif. Pengalaman penulis dalam bidang pemeriksaan diharapkan dapat tertuang pada buku ini secara optimal.

Melalui buku ini, penulis secara khusus berharap agar pemeriksaan kinerja yang dilakukan lembaga pemeriksa eksternal, seperti Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan lembaga pemeriksa lainnya, selalu mengedepankan prinsip transparansi, akuntabilitas, dan profesionalitas.

Audit kinerja merupakan salah satu subjek pemeriksaan yang cukup sulit dan kompleks. Oleh karenanya, penulis berharap buku ini dapat menjadi sarana pemandu untuk mengurai kerumitan tersebut, bahkan lebih jauh lagi mampu menjadi pegangan bagi para auditor dalam melaksanakan tugas pemeriksaan. Selain sebagai sarana pendukung literasi dan referensi pengawasan keuangan negara, penulis berharap agar buku ini menjadi

inspirasi praktik-praktik terbaik (*best practices*) dan dorongan semangat menjaga serta meningkatkan profesionalisme kalangan pemeriksa keuangan negara.

Buku “Organisasi Sektor Publik dan Audit Kinerja” memakai pendekatan konseptual dan teoritikal, serta pola praktik dan penerapan. Salah satu alasan penulis menyusun buku ini karena keterbatasan referensi buku yang membahas tentang audit kinerja dalam sektor publik. Penulis berharap, penerbitan buku ini dapat mendorong penulis secara pribadi dan para pembaca untuk lebih jauh lagi memahami serta meneliti tata kelola sektor publik dan audit kinerja.

Penulis sadar bahwa buku ini masih banyak memiliki kekurangan. Untuk itu, penulis membuka diri untuk menerima koreksi dan kritik guna penyempurnaan buku ini khususnya, dan meningkatkan pemahaman serta bahan pembelajaran bagi penulis pada umumnya.

Atas terbitnya buku ini, penulis mengucapkan terima kasih kepada keluarga tercinta yang selama ini memahami aktifitas dan turut memberi dukungan yang sangat berarti dan penulis butuhkan. Terima kasih pula kepada tim kontributor dan editor yang sangat membantu proses penulisan buku ini.

Jakarta, Oktober 2020

Prof. Dr. Bahrullah Akbar, M.B.A., CIPM., CA., CPA., CSFA., CFrA., CGCAE., QGIA.

Dr. Agus Joko Pramono, M.Acc., Ak., CA., CSFA., CPA., CFrA., QGIA.

# DAFTAR ISI

Prakata.....	v
Daftar Isi .....	vii
Daftar Tabel .....	xi
Daftar Gambar .....	xiii
Daftar Grafik.....	xiv
Daftar Singkatan .....	xv
Pendahuluan.....	xix
<b>BAB 1. Sektor Publik.....</b>	<b>1</b>
<b>1.1 Perspektif Sektor Publik.....</b>	<b>1</b>
1.1.1 Karakteristik Sektor Publik .....	2
1.1.2 Ruang Lingkup Wilayah Organisasi Sektor Publik dan Sektor Privat....	6
<b>1.2 Tata Kelola Organisasi Sektor Publik.....</b>	<b>15</b>
1.2.1 <i>Stakeholder</i> , Lingkungan dan Pasar .....	20
1. <i>Stakeholder</i> (Eksekutif dan Legislatif) .....	20
2. Lingkungan (Politik, Hukum, Sosial dan Ekonomi) .....	22
3. Sektor Privat .....	23
1.2.2 Pemerintahan.....	23
1. Keuangan Negara .....	24
2. Rencana Strategis dan Operasional.....	28
3. Penganggaran .....	30
1.2.3 Pelaksanaan dan Manajemen Sektor Publik .....	34
1. Struktur Organisasi .....	35
2. Proses Manajemen.....	37
3. Manajemen Sumber Daya Manusia .....	39
4. Manajemen Keuangan .....	39
1.2.4 Pelayanan Publik, Pengendalian, dan Pengukuran .....	40
1. Pelayanan Publik .....	40
2. Pengukuran dan Pengendalian .....	42
1.2.5 Pelaporan, Pengawasan, dan Pemeriksaan Internal-Eksternal .....	42
1. Pelaporan .....	42
2. Pengawasan dan Pemeriksaan .....	43
<b>1.3 Organisasi Sektor Publik di Indonesia .....</b>	<b>45</b>
1.3.1 Organisasi pemerintahan .....	46
1.3.2 Badan Layanan Umum (BLU) .....	47
1.3.3 Badan Usaha Milik Negara (BUMN) dan Badan Usaha Milik Daerah (BUMD).....	48
1.3.4 Organisasi Nirlaba.....	51
1.3.5 Badan Usaha Yang Tidak Semata-mata Mencari Laba .....	52
1.3.6 Badan Usaha Yang Murni Mencari Laba .....	53

<b>BAB 2. Model Tata Kelola Sektor Publik dan Akuntabilitas .....</b>	<b>57</b>
<b>2.1 Sejarah Perkembangan Tata Kelola Sektor Publik.....</b>	<b>57</b>
<b>2.2 Model Tata Kelola Sektor Publik .....</b>	<b>63</b>
2.2.1 <i>New Public Management (NPM)</i> .....	65
2.2.2 <i>Arah Baru Setelah New Public Management</i> .....	74
1. <i>Governing without Government (NGM)</i> .....	74
2. <i>New Public Governance (NPG)</i> .....	77
3. <i>New Public Service (NPS)</i> .....	80
2.2.3 <i>Neo-Weberian State (NWS)</i> .....	81
<b>2.3 Transparansi dan Akuntabilitas .....</b>	<b>90</b>
2.3.1 <i>Transparansi</i> .....	91
2.3.2 <i>Akuntabilitas</i> .....	93
<b>BAB 3. Value for Money .....</b>	<b>103</b>
<b>3.1 Sejarah Value for Money.....</b>	<b>103</b>
<b>3.2 Value for Money dan Tata Kelola Sektor Publik.....</b>	<b>109</b>
<b>3.3 Konsep Value for Money .....</b>	<b>117</b>
3.3.1 <i>Economic</i> .....	120
3.3.2 <i>Efficiency</i> .....	121
3.3.3 <i>Effectiveness</i> .....	125
3.3.4 <i>Equity</i> .....	136
3.3.5 <i>Ethics</i> .....	141
3.3.6 <i>Environmental</i> .....	142
<b>BAB 4. Audit Kinerja .....</b>	<b>147</b>
<b>4.1 Konsep Audit Kinerja .....</b>	<b>147</b>
4.1.1 <i>Internal dan Eksternal Audit Kinerja</i> .....	153
1. <i>Internal Audit Kinerja</i> .....	153
2. <i>Eksternal Audit Kinerja</i> .....	155
4.1.2 <i>Kualitas dan Standar Audit Kinerja</i> .....	159
<b>4.2 Garis Besar Audit Kinerja Sektor Publik .....</b>	<b>162</b>
4.2.1 <i>Perencanaan Audit Kinerja Sektor Publik</i> .....	162
1. <i>Penentuan Topik Potensial</i> .....	163
2. <i>Penyusunan Program Pemeriksaan Pendahuluan</i> .....	165
3. <i>Pemahaman Entitas dan Pengidentifikasian Masalah</i> .....	166
4. <i>Identifikasi Area Kunci</i> .....	169
5. <i>Penetapan Tujuan dan Lingkup Audit</i> .....	171
6. <i>Penetapan Kriteria Audit</i> .....	172
7. <i>Penetapan Metodologi Teknik Analisa dan Identifikasi Bukti Audit</i> .....	173
8. <i>Penyusunan Rencana Kerja Pemeriksa (RKP) dan Program Pemeriksaan (P2) Terinci</i> .....	175

4.2.2 Pelaksanaan Audit Kinerja.....	176
1. Pengumpulan dan Pengujian Bukti Audit .....	177
2. Penyusunan Konsep Awal Temuan Pemeriksaan (TP) .....	186
3. Perolehan Tanggapan Resmi dan Tertulis Auditee atas Konsep TP. ....	188
4.2.3 Pelaporan Audit Kinerja.....	189
1. Penyusunan Konsep Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) .....	189
2. Perolehan Tanggapan atas Rekomendasi dan Simpulan .....	190
3. Penyusunan dan penyampaian laporan hasil pemeriksaan (LHP) ....	191
<b>BAB 5. Audit Kinerja Sektor Publik.....</b>	<b>195</b>
<b>5.1 Audit Kinerja pada Bidang Infrastruktur .....</b>	<b>196</b>
5.1.1 Kementerian Desa, Pembangunan Daerah Tertinggal dan Transmigrasi .....	196
5.1.2 Pemerintah Daerah .....	201
5.1.3 Pemeriksaan dengan Tujuan Tertentu Pemerintah Daerah pada Pengelolaan Dana Desa.....	206
1. Sistem Pengendalian Intern .....	206
2. Kepatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan.....	208
<b>5.2 Audit Kinerja pada Bidang Kesehatan .....</b>	<b>213</b>
5.2.1 Pemerintah Pusat .....	214
1. Kementerian Kesehatan .....	214
2. Rumah Sakit Umum Pusat dr. Wahidin Sudirohusodo.....	217
5.2.2 Pemerintah Daerah .....	220
Pengelolaan Pelayanan Kesehatan Rumah Sakit .....	228
5.2.3 BPJS Kesehatan.....	232
<b>5.3 Audit Kinerja pada Bidang Pendidikan.....</b>	<b>235</b>
5.3.1 Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan.....	235
5.3.2 Pemerintah Daerah .....	237
<b>BAB 6. <i>Audit Universe</i>.....</b>	<b>247</b>
<b>6.1 Penilaian Risiko .....</b>	<b>250</b>
6.1.1 Manajemen Risiko dan Risiko .....	252
1. Manajemen Risiko .....	252
2. Risiko .....	255
6.1.2 Tahapan Penilaian Risiko.....	258
1. Identifikasi Risiko .....	259
2. Analisis Risiko .....	260
3. Evaluasi Risiko .....	261
6.1.3 Penilaian Risiko Audit .....	263
<b>6.2 <i>Four Line of Defense</i> .....</b>	<b>274</b>
6.2.1 Pertahanan Lini Pertama .....	276
6.2.2 Pertahanan Lini Kedua .....	277

## Daftar Isi

6.2.3	Pertahanan Lini Ketiga.....	281
6.2.4	Pertahanan Lini Keempat.....	288
1.	Hubungan antara Eksternal Auditor dan Pengawas (Regulator) .....	291
2.	Hubungan antara Internal Auditor dan Pengawas (Regulator).....	293
3.	Hubungan antara Eksternal Auditor dan Internal Auditor.....	297
<b>6.3</b>	<b>Kolaborasi dan Dampak .....</b>	<b>302</b>
6.3.1	Kolaborasi.....	303
6.3.2	Dampak.....	307
	<b>Daftar Pustaka .....</b>	<b>317</b>
	<b>Glosarium .....</b>	<b>327</b>
	<b>Indeks .....</b>	<b>345</b>

## DAFTAR TABEL

Tabel 1.1 Jenis Barang dan Jasa .....	10
Tabel 1.2 Perbedaan Organisasi Sektor Privat dan Publik .....	13
Tabel 2.1 Model-Model Utama Tata Kelola Sektor Publik .....	64
Tabel 2.2 Perbedaan Tata Kelola Tradisional dan NPM .....	70
Tabel 4.1 Jenis-Jenis Pemeriksaan.....	156
Tabel 4.2 Teknik-Teknik Pengumpulan Data (Penggunaan, Kelebihan, dan Kekurangan) .....	178
Tabel 4.3 Teknik Analisa Umum Audit Kinerja (Penggunaan, Kelebihan dan Kekurangannya) .....	183
Tabel 5.1 Permasalahan Utama Pengendalian Intern atas Pengelolaan Dana Desa .....	207
Tabel 5.2 Permasalahan Utama Ketidapatuhan terhadap Ketentuan .....	208
Tabel 5.3 Rekapitulasi Kelemahan Sistem Pengendalian Intern PDTT atas Pengelolaan Dana Desa pada Pemerintah Daerah.....	212
Tabel 5.4 Rekapitulasi Ketidapatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan dan 3E PDTT atas Pengelolaan Dana Desa pada Pemerintah Daerah .....	212
Tabel 5.5 Objek Pemeriksaan Pengelolaan Sumber Daya Kesehatan .....	220
Tabel 5.6 Daftar Pemda yang Diuji Petik atas Pemeriksaan Peningkatan Kualitas Pembelajaran .....	238
Tabel 5.7 Rekapitulasi Kesimpulan dan Permasalahan Signifikan di Pemda dalam Upaya Meningkatkan Kualitas Pembelajaran melalui Penguatan Penjaminan Mutu Pendidikan dan Implementasi Kurikulum 2013 ..	243
Tabel 6.1 Skala Pengukuran Penilaian Risiko .....	263
Tabel 6.2 Faktor-faktor Risiko Audit yang Berkaitan dengan Ekonomis ..	263
Tabel 6.3 Faktor-faktor Risiko yang Berkaitan dengan Efisiensi.....	264

## Daftar Tabel

Tabel 6.4 Faktor-faktor Risiko yang Berkaitan dengan Efektivitas .....	266
Tabel 6.5 Hasil Identifikasi Risiko dan Strategi Pemeriksa .....	269
Tabel 6.6 Framework Penelitian Dampak Audit Kinerja .....	309
Tabel 6.7 Framework Penelitian Faktor-Faktor Penyebab Dampak Audit Kinerja .....	313

## DAFTAR GAMBAR

Gambar 1.1 Diagram Venn Ruang Lingkup Sektor Publik dan Privat.....	12
Gambar 1.2 Tingkatan dalam Menganalisa Sektor Publik .....	15
Gambar 1.3 Skema Umum Sistem Tata Kelola Sektor Publik .....	19
Gambar 1.4 Siklus Penganggaran .....	32
Gambar 2.1 Faktor Penggerak Perubahan Tata Kelola Sektor Publik.....	61
Gambar 2.2 Ilustrasi Hubungan <i>State Market Society</i> .....	63
Gambar 2.3 Fase-fase Tingkatan Akuntabilitas <i>Good Governance</i> .....	96
Gambar 3.1 Skema Kinerja Tata Kelola Sektor Publik (Ekonomis, Efektivitas, Efisiensi (3E) <i>Value for Money</i> ) .....	133
Gambar 4.1 Hubungan Auditor, <i>Auditee</i> dan <i>Stakeholder</i> .....	158
Gambar 4.2 Metodologi Audit Kinerja Sektor Publik .....	162
Gambar 4.3 Proses Perencanaan Pemeriksaan Kinerja.....	163
Gambar 4.4 Proses Pelaksanaan Pemeriksaan Kinerja .....	177
Gambar 4.5 Proses Pelaporan Pemeriksaan Kinerja.....	189
Gambar 5.1 Permasalahan Signifikan Pengelolaan SDK dalam Penyelenggaraan Program JKN.....	221
Gambar 6.1 Penilaian Risiko Bagian dari Manajemen Risiko .....	251
Gambar 6.2 Representasi Hubungan dari <i>Hazard</i> , <i>Sequence of Event</i> , Situasi <i>Hazardous</i> dan <i>Harm</i> .....	256
Gambar 6.3 <i>Four Line of Defense</i> .....	275
Gambar 6.4 Hubungan Internal Auditor, Ekternal Auditor dan Regulator. 291	
Gambar 6.5 Siklus Kolaborasi .....	306

## **DAFTAR GRAFIK**

Grafik 5.1 Pemenuhan Sarana dan Prasarana Kesehatan.....	224
Grafik 5.2 Pemenuhan Alat Kesehatan.....	225
Grafik 5.3 Pemenuhan DTK.....	227

## DAFTAR SINGKATAN

APBD	Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah
APBN	Anggaran Pendapatan dan Belanja Nasional
APFP	Aparat Pengawas Fungsional Pemerintah
APIP	Aparat Pemeriksa Internal Pemerintah
APS	<i>Australian Public Service</i>
APSC	<i>Australian Public Service Comission</i>
Asosai	<i>Asia Organization of Supreme Audit Institutions</i>
BAKN	Badan Akuntabilitas Keuangan Negara
Bappeda	Badan Perencanaan Pembangunan Daerah
Bappenas	Badan Perencanaan Pembangunan Nasional
BI	Bank Indonesia
BMP	<i>Better Management Practice</i>
BPK	Badan Pemeriksa Keuangan
BPKP	Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan
BUMD	Badan Usaha Milik Daerah
BUMN	Badan Usaha Milik Negara
CBA	<i>Cost Benefit Analysis</i>
CEA	<i>Cost Effectiveness Analysis</i>
CEO	<i>Chief Executive Office</i>
CFO	<i>Chief Financial Officer</i>
COAG	<i>Council Of Australian Government</i>
COO	<i>Chief Operational Officer</i>
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
COSO ERM	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) Enterprise Risk Management (ERM)</i>
CV	<i>Commanditaire Vennootschap</i>
DBS	<i>Dual Budgeting System</i>
DPD	Dewan Perwakilan Daerah
DPR	Dewan Perwakilan Rakyat
GAGAS	<i>Generally Accepted Government Auditing Standards</i>
GAO	<i>General Accountability Office</i>
GAO	<i>Government Accountability Office</i>

## Daftar Singkatan

HAM	Hak Asasi Manusia
IAI	Ikatan Aukuntansi Indonesia
ICK	Indikator Capaian Kinerja
ICT	<i>Information, Communication and Technology</i>
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
ISA	<i>Internrtional Standards on Auditing</i>
ISO	<i>International Organization of Standarization</i>
ISSAI	<i>International Standard of Supreme Audit Institutions</i>
JUG	<i>Joined Up Government</i>
Juknis	Petunjuk dan teknis
Kepres	Keputusan Presiden
KKN	Korupsi Kolusi Nepotisme
KPI	<i>Key Performance Indicators</i>
KT	Ketua Tim
LAKIP	Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah
LAN	Lembaga Administrasi Negara
LFAR	<i>Long Form Audit Repot</i>
LHP	Laporan Hasil Pemeriksaan
LK	Laporan Keuangan
LPND	Lembaga Pemerintah Non Departemen
LSM	Lembaga Swadaya Masyarakat
MPR	Majelis Perwakilan Rakyat
MUSRENBANG	Musyawaharah Perencanaan Pembangunan
NAO	<i>National Audit Office</i>
NGGA	<i>National Committee on Governmental Accounting</i>
NPG	<i>New Public Government</i>
NPM	<i>New Public Management</i>
NPS	<i>New Public Service</i>
NPV	<i>Net Present Value</i>
NSB	<i>Net Social Benefit</i>
NWS	<i>Neo Weberian State</i>
OECD	<i>Organization for Economic Co-operation Development</i>
P2	Program Pemeriksaan
PABU	Prinsip Akuntansi Berterima Umum
PAP	Panitia Akuntabilitas Publik

PBA	<i>Process Based Approach</i>
PDDT	Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu
Pemilu	Pemilihan Umum
Perppu	Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-undang
PFP	Pejabat Fungsional Pemeriksaan
PJ	Penanggung Jawab
PMN	Penyertaan Modal Negara
PP	Peraturan Pemerintah
PSO	<i>Public Service Obligations</i>
PSP	Pernyataan Standar Pemeriksaan
PT	Pengendali Teknis
PT	Perseroan Terbatas
RAPBN	Rancangan Anggaran Pendapatan Belanja Negara
RBA	<i>Result Based Approach</i>
Renja-KL	Rencana Kerja Kementerian Negara/Lembaga
Renstra	Rencana Strategis
Renstra-KL	Rencana Strategis Kementerian Negara/Lembaga
RKA	Rencana Kerja Anggaran
RKA-KL	Rencana Kerja Anggaran dan Anggaran Kementerian/Lembaga
RKP	Rencana Kerja Pemerintah
RPJMN	Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional
RPJPN	Rencana Pembangunan Jangka Panjang Nasional
RUU	Rancangan Undang-undang
SAI	<i>Supreme Audit Institution</i>
SAKIP	Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah
SAP	Standar Akuntansi Pemerintahan
SAP-BPK	Standar Audit Pemerintah-Badan Pemeriksa Keuangan
Satker	Satuan Kerja
SDM	Sumber Daya Manusia
SKPD	Satuan Kerja Perangkat Daerah
SOC	<i>System and Organization Controls</i>
SPAP	Standar Profesional Akuntan Publik
SPI	Satuan Pengawas Internal
SPKN	Standar Pemeriksaan Keuangan Negara
SPM	Standar Pelayanan Minimal

## Daftar Singkatan

SPPN	Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional
TP	Temuan Pemeriksaan
UBS	<i>Unified Budgeting System</i>
UU	Undang-Undang
UU MD3	Undang-Undang MPR, DPR, DPRD, dan DPD
VfM	<i>Value for Money</i>
WoG	<i>Whole of Government</i>
WTP	Wajar Tanpa Pengecualian

# PENDAHULUAN

Tata kelola sektor publik merupakan subjek yang berbeda dari tata kelola sektor privat. Perbedaan ini terletak pada ruang lingkup sektor publik yang lebih luas, peran serta pemerintah yang mengatur pengelolaan organisasi sektor publik, luasnya aktor-aktor pemangku kepentingan, dan perbedaan substansi model-model yang berkembang dalam pengelolaan organisasi sektor publik. Hal ini menimbulkan kompleksitas dalam upaya memahami dan menjalankan roda organisasi sektor publik untuk menghasilkan pelayanan publik yang berkualitas.

Kompleksitas dalam menjalankan organisasi sektor publik ini membuat permasalahan tersendiri menyangkut akuntabilitas kinerja. Secara umum, akuntabilitas kinerja merupakan pertanggungjawaban atas penggunaan sumber daya publik secara ekonomis, efisien, ekonomi, dan efektif. Untuk menjamin akuntabilitas kinerja dalam organisasi sektor publik, maka sangat penting audit kinerja dilakukan.

Audit kinerja sektor publik merupakan salah satu subjek yang cukup kompleks karena ruang lingkup sektor publik yang cukup luas serta persinggungannya dengan berbagai macam disiplin ilmu dalam proses penilaiannya. Selain kompleks, referensi literatur audit kinerja sektor publik dalam bahasa Indonesia masih sangat terbatas, padahal secara umum kesadaran tentang pentingnya audit kinerja sedang tumbuh dan berkembang di lingkungan pemerintah Indonesia

Buku ini menjelaskan secara umum tentang tata kelola sektor publik dan audit kinerja secara konseptual dan teoritis. Tujuan dari ditulisnya buku ini adalah untuk memberikan pemahaman konseptual dan teoritis kepada pembaca tentang tata kelola organisasi sektor publik dan audit kinerja sektor publik. Lebih jauh, buku ini diharapkan memperkaya referensi pengelola

sektor publik dan para auditor audit kinerja untuk memahami, melaksanakan, dan mengembangkan audit kinerja di Indonesia. Struktur penulisan buku ini terdiri dari 6 bab, dengan komposisi sebagaimana berikut.

### **BAB 1: Ruang Lingkup Organisasi Sektor Publik.**

Bab satu dimaksudkan untuk memberikan gambaran umum secara konseptual tentang tata kelola organisasi sektor publik. Bagian ini menjelaskan hubungan pemerintahan dan organisasi sektor publik, perbedaan ruang lingkup organisasi sektor publik dan sektor privat, tata kelola sektor publik dan organisasi sektor publik di Indonesia

Pemerintahan dan organisasi sektor publik memiliki hubungan yang saling berkaitan. Keterkaitan ini terlihat dari pemerintahan yang memiliki kedaulatan dan kuasa (yang mandatnya ada dalam konstitusi untuk menjamin kesejahteraan rakyat) terhadap berjalannya organisasi sektor publik. Untuk mengendalikan jalan dan langkah organisasi sektor publik, maka pemerintahan menjalankan proses penganggaran, akuntansi, dan audit untuk menjamin organisasi sektor publik memenuhi prinsip akuntabilitas publik. Untuk menjamin akuntabilitas kinerja dari organisasi sektor publik, maka pemerintah berkepentingan melakukan pemeriksaan kinerja organisasi sektor publik.

Secara umum skema sistem organisasi sektor publik terdiri dari *pertama*, lingkungan yang terdiri dari para *stakeholder*, kondisi sosial, ekonomi, hukum, dan politik, serta kondisi sektor privat dan masyarakat; *kedua*, para pengarah, pengawas, dan model tata kelola sektor publik; *ketiga*, organisasi sektor publik yang menjalankan proses pengelolaan keuangan dari perencanaan strategis/operasional, penganggaran (*budgeting*), pelaksanaan dan manajemen organisasi sektor publik, implementasi pelayanan publik, pengukuran dan pengendalian pelayanan publik, dan pelaporan. Organisasi

sektor publik di Indonesia dibedakan menjadi beberapa kelompok/klaster organisasi, antara lain organisasi pemerintahan, Badan Layanan Umum, BUMN dan BUMD, dan organisasi nirlaba yang fokus pada laba maupun yang tidak semata-mata mencari laba.

## **BAB 2: Akuntabilitas dan Model-Model Tata Kelola Sektor Publik**

Bab dua menjelaskan sejarah perkembangan tata kelola sektor publik, model tata kelola sektor publik dan transparansi dan akuntabilitas. Sejarah perkembangan mengulas mengenai arus besar gelombang yang terjadi di dunia sehingga menyebabkan perubahan dan penyesuaian organisasi sektor publik. Dimulai dari berakhirnya perang dunia ke dua sampai dengan revolusi industri 4.0 dan revolusi sosial 5.0

Bagian selanjutnya menjelaskan bahwa tata kelola sektor publik memiliki berbagai macam model yang berbeda secara substansial dalam pola pendekatan tata kelola dengan ukuran keberhasilan kinerja yang berbeda-beda. Bagian ini dimaksudkan untuk memberikan gambaran kepada pembaca tentang keunggulan dan kelemahan masing-masing model tata kelola sektor publik terhadap kinerja organisasi sektor publik. Berdasarkan sejarah perkembangannya, setidaknya terdapat 3 model utama dalam tata kelola sektor publik, yaitu *New Public Management* (NPM), arah baru setelah *New Public Management* dan *Neo-Weberian State* (NWS).

Transparansi dan akuntabilitas melengkapi bab dua dari buku ini. Alasan paling mendasar untuk memiliki prinsip transparansi adalah perlunya legitimasi pemerintahan dalam membantu akuntabilitas internal dan meningkatkan kepercayaan dari luar pemerintahan. Akuntabilitas dalam tata kelola sektor publik dapat dicapai melalui lima langkah, yaitu: (1) beralih dari akuntansi ke akuntabilitas, (2) dari kepatuhan ke kinerja, (3) dari akuntabilitas internal ke eksternal, (4) dari pelaporan tentang tujuan dan masalah keuangan

ke pelaporan tentang berbagai masalah publik, (5) dari akuntabilitas vertikal ke horizontal. Berbagai langkah ini membutuhkan audit kinerja sebagai alat untuk mencapai akuntabilitas dalam tata kelola sektor publik untuk mencapai akuntabilitas kinerja.

### **Bab 3: *Value for Money* (VfM)**

Setelah terbangun pemahaman mengenai pentingnya audit kinerja untuk mencapai prinsip akuntabilitas dalam tata kelola sektor publik, langkah selanjutnya adalah pemahaman konsep VfM. Bagian ini menjelaskan konsep dan teori VfM yang menjadi kerangka dasar audit kinerja. Kajian ini dimulai dari pemahaman tentang *Value for Money* (VfM), yaitu kerangka dasar tentang kajian audit kinerja.

Sejarah kerangka konsep VfM berkembang dari berbagai belahan dunia terutama dari negara-negara Anglo-Saxon, seperti Amerika, Kanada, dan Inggris. Konsep VfM berkembang bersamaan dengan tumbuhnya kompleksitas dan kebutuhan penilaian kinerja organisasi sektor privat dan sektor publik sebagai dampak Perang Dunia Kedua.

Sementara itu, konsep penilaian kinerja diperuntukkan bagi organisasi sektor publik dan privat guna menjamin efisiensi dan efektivitas yang tepat sasaran dalam menjalankan organisasi. Perkembangan konsep VfM berlanjut ke berbagai belahan dunia sebagai sebuah kerangka konseptual audit kinerja sebuah organisasi sektor publik.

Pentingnya organisasi sektor publik menerapkan Konsep VfM dikarenakan kompleksitas pelayanan publik yang terikat berbagai macam regulasi, kemungkinan persinggungan birokrasi dan politik, dan ekspektasi yang tinggi dari masyarakat terhadap pelayanan publik. Tiga hal ini dapat menyebabkan kinerja organisasi sektor publik tidak memenuhi kriteria ekonomis, efisiensi, dan efektivitas yang baik.

Lebih jauh, audit keuangan yang kaku juga dapat menyebabkan kinerja yang rendah dari organisasi sektor publik karena organisasi sektor publik lebih fokus pada penghabisan anggaran dan memenuhi kewajiban administrasi. Oleh karena itu, untuk menunjang kinerja yang baik, konsep VfM digunakan untuk mengukur pelayanan publik yang ekonomis, efisien, dan efektif dengan tekanan pada *input*, proses, *output*, dan *outcome*.

Suatu entitas dikatakan efisien apabila mampu menghasilkan output maksimal dengan jumlah input tertentu atau mampu menghasilkan output tertentu dengan memanfaatkan input minimal. Analisa efisiensi berusaha memastikan bahwa tujuan yang ingin dicapai adalah tercapainya *output* secara optimal. *Efektivitas* berarti memastikan bahwa *outcome* yang diinginkan diperoleh sepenuhnya dari penerapan sumber daya dalam *output*. Dalam prakteknya, dikarenakan beberapa *output* dan *outcome* organisasi sektor publik sulit diidentifikasi, diperlukan berbagai macam pemahaman metode penilaian *output* dan *outcome* yang dinilai dari berbagai dimensi. *Output* dan *outcome* serta konsep efisiensi dan efektivitas memerlukan pemahaman mendalam terhadap konsep tersebut yang menjadi tantangan tersendiri bagi auditor.

Konsep VfM juga dapat diperluas menjadi 6E yang menambahkan konsep *equity* (*persamaan*), *ethics* (*etika*), dan *environment* (*lingkungan*). *Equity* berkaitan dengan keadilan kebijakan organisasi sektor publik. Dalam prakteknya *Equity* dalam audit kinerja sulit untuk didefinisikan. Namun, sudut pandang ini sangatlah penting untuk masyarakat agar terjadi penilaian apakah kebijakan dilaksanakan secara adil atau tidak. *Etika* dalam audit kinerja mengacu pada penekanan pada perilaku hukum dan moral dari manajemen organisasi sektor publik. *Lingkungan* dalam audit kinerja adalah sikap bertanggung jawab terhadap lingkungan kerja dan kehidupan. Walaupun bermacam konsep ini seringkali sulit untuk dinilai sebagai bagian kinerja

organisasi sektor publik, namun tiga hal perluasan konsep VfM tersebut berpotensi menjadi salah satu fondasi peningkatan kinerja organisasi sektor publik.

#### **BAB 4: Praktik Studi VfM: Kerangka Kerja dan Teknik Analisa**

Bab empat menjelaskan konsep umum audit kinerja yang ada di Indonesia meliputi konsep umum audit kinerja, internal dan eksternal audit kinerja, kualitas dan standar audit kinerja sektor publik di Indonesia, serta garis besar metodologi pemeriksaan kinerja.

Penjelasan konsep umum audit kinerja dimulai dengan berbagai definisi audit kinerja. Definisi-definisi tersebut menekankan bahwa audit kinerja merupakan kegiatan evaluatif dengan mempertimbangkan karakteristik kunci audit kinerja, misalnya ekonomis, efisiensi, dan efektivitas.

Audit kinerja Eksternal di Indonesia dilakukan oleh BPK dengan melakukan pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi, efisiensi dan pemeriksaan efektivitas. Sementara itu, audit kinerja internal dilakukan melalui sistem Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP) dan Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintahan (LAKIP) yang dilakukan aparatur sipil organisasi sektor publik itu sendiri.

Untuk menjamin kualitas audit kinerja di Indonesia, maka dibentuk Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN), dan petunjuk pelaksanaan (juklak) dan petunjuk teknis (juknis) audit kinerja Alasan pembuatan standar untuk audit kinerja berkaitan dengan pencapaian konsistensi dan setidaknya memenuhi standar kualitas minimum audit kinerja. Standar juga dapat menjadi alat penting untuk komunikasi internal dan upaya menyelaraskan dengan tujuan organisasi.

Adanya standar yang jelas juga dapat membantu komunikasi dengan peneliti yang bertugas atau berkontribusi pada audit kinerja. Selain itu, kepatuhan terhadap standar audit kinerja dapat memberikan jaminan kualitas laporan audit kinerja kepada pengguna. Lebih lanjut, standar audit kinerja dapat digunakan untuk menginformasikan *auditee* tentang kesesuaian proses yang terlibat. Tidak adanya standar dalam organisasi menciptakan risiko pendekatan yang tidak konsisten yang dapat membatasi kemampuan audit kinerja.

Selanjutnya garis besar audit kinerja sektor publik. Bagian ini menjelaskan konsep kerangka kerja audit kinerja yang terdiri dari perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan mengikuti juknis audit Kinerja BPK dengan membandingkannya dengan kerangka konsep setiap tahapan audit kinerja yang berkembang dalam literatur-literatur lain. Konsep perencanaan audit kinerja meliputi penentuan topik potensial, penyusunan program pemeriksaan pendahuluan, pemahaman entitas dan pengidentifikasian masalah, identifikasi area kunci, penetapan tujuan dan ruang lingkup audit, penetapan kriteria audit, penentuan metodologi teknik analisis dan identifikasi bukti audit, serta penyusunan kerangka kerja pemeriksaan dan program pemeriksaan.

Tahap pelaksanaan Audit Kinerja adalah pemeriksaan yang dilakukan kepada entitas yang diperiksa. Kegiatan utama pada tahap ini adalah analisis bukti dengan pengumpulan dan pengujian bukti, pemeriksaan dan penilaian kinerja suatu entitas yang dibandingkan dengan kriteria pemeriksaan, dan menyusun argumentasi-argumentasi hasil temuan pemeriksaan. Dalam melakukan tahapan proses ini, penting untuk auditor menyadari tanggapan dan review secara internal dan eksternal atas proses pelaksanaan audit yang dilakukan. Setelah melalui proses revidi atau penerimaan tanggapan, maka langkah selanjutnya adalah penyusunan laporan audit.

## **BAB 5: Praktik Audit Kinerja Sektor Publik**

Bab lima berisikan laporan pemeriksaan kinerja yang dilakukan oleh BPK RI. Beberapa tema sengaja diangkat khusus oleh penulis sehingga dapat memberikan gambaran mengenai pemeriksaan kinerja pada organisasi sektor publik yang ada di Indonesia. Informasi ini didapatkan dari laporan Iktisar Hasil Pemeriksaan (IHPS). Letak pada IHPS dipisahkan berdasar tingkatan entitas yaitu Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah dan Badan Usaha Milik Negara (BUMN). Pada bagian ini dikumpulkan menjadi satu bab untuk mempermudah dalam melihat pemeriksaan kinerja yang komprehensif terutama dengan pemeriksaan tematik.

Terdapat tiga bidang yang diangkat dalam bagian ini, pertama bidang infrastruktur, bidang kesehatan dan bidang pendidikan. Pemeriksaan pada Program Pembangunan Desa dan Kawasan Perdesaan yang terjadi pada tahun 2017 dapat dikategorikan dalam bidang infrastruktur. Pemeriksaan kinerja tematik atas pengelolaan sumberdaya kesehatan yang terjadi pada tahun 2018 dipilih untuk mewakili contoh audit kinerja pada bidang kesehatan. Pemeriksaan kinerja tematik atas peningkatan kualitas pembelajaran melalui penguatan penjaminan mutu pendidikan dan implementasi Kurikulum 2013 tahun ajaran 2016/2017 s.d. 2018/2019 dilakukan pada Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan (Kemendikbud) dan 48 objek pemeriksaan di lingkungan pemda meliputi 9 pemprov, 31 pemkab, dan 8 pemkot.

## **Bab 6: Tantangan Audit Kinerja**

Bagian ini menjelaskan mengenai *Audit Universe*. *Audit Universe* merupakan salah satu pendekatan dalam audit yang dikembangkan sebagai usaha untuk melakukan audit yang lebih efektif berdasarkan konsep *risk-based* audit. *Risk-based* audit merupakan proses audit yang berbasis pada prioritas risiko. Bagian ini terdiri dari penilaian risiko, *four line of defense*,

serta kolaborasi dan dampak audit kinerja. Penilaian risiko berkaitan dengan dasar penentuan *audit scope* pada *Audit Universe. Four line of defense* menerangkan pembagian lingkup pengendalian risiko dengan tugas dan fungsi masing-masing lini pertahanan. Kolaborasi dan dampak memuat harapan-harapan penulis tentang kolaborasi berbagai pihak dalam pengendalian risiko dengan memperhatikan dampak dari pelayanan yang berasal dari organisasi sektor publik.



# **BAB 1. Sektor Publik**

Organisasi sektor publik memiliki ruang lingkup yang luas namun memiliki karakteristik khusus. Pandangan umum, organisasi sektor publik diidentikkan dengan pemerintahan. Namun, tidak semua organisasi sektor publik adalah lembaga pemerintahan. Sektor privat juga dapat disebut dengan organisasi sektor publik apabila memenuhi karakteristik organisasi sektor publik. Pola tindakan dan tujuan berdirinya organisasi sektor publik dapat dilihat dari karakteristik khusus yang membedakannya dengan organisasi sektor privat. Dengan mempelajari karakteristik khusus, batasan organisasi sektor publik akan menjadi jelas.

## **1.1 Perspektif Sektor Publik**

Sektor publik senantiasa berkembang dan beradaptasi dengan kebutuhan, kebijakan, lingkungan layanan, dan stakeholder yang menyertainya. Berdasarkan perkembangan tersebut, pengertian sektor publikpun menjadi bias, terkadang kita tidak bisa membedakan apakah suatu organisasi termasuk sektor publik atau sektor privat. Walaupun sudah berkembang sedemikian pesatnya, sektor publik masih mencirikan beberapa karakteristik khusus yang tidak dapat dilepaskan begitu saja. Untuk mendalami tentang sektor publik, bagian berikut ini akan mengulas mengenai karakteristik khusus sektor publik yang masih melekat hingga saat ini dan perbedaan antara ruang lingkup wilayah sektor publik dengan sektor privat.

### 1.1.1 Karakteristik Sektor Publik

Pemerintahan disebut sektor publik karena pemerintah adalah pemegang mandat dalam pelaksanaan layanan publik, baik yang bersifat jasa, barang, maupun layanan administrasi. Pelayanan publik yang dilakukan oleh pemerintah dan mandat yang diberikan kepada pelaksananya lahir dari proses politik. Dalam pandangan seperti ini, relasi yang terbangun berasal dari tiga hal yang saling terkait, yakni pemberi mandat, penerima mandat dan proses politik. Proses politik yang dimaksud adalah konsensus nasional untuk melimpahkan kekuasaan pengelolaan negara kepada pemerintah untuk memanfaatkan sumberdaya yang dimiliki negara dalam upaya tercapainya tujuan bernegara.

Menarik untuk mencermati proses pemberian mandat pada negara yang menerapkan sistem demokrasi. Dalam teori kekuasaan dikenal aparatus pemerintahan (eksekutif) selaku pemegang mandat pengelolaan negara dan pihak yang bertugas mengimbangi kekuasaan tersebut (legislatif dan yudikatif). Proses pemberian mandat dari rakyat atau warga negara kepada kekuasaan pemerintah yang terbentuk kemudian adalah merupakan proses politik itu sendiri.

Setelah terpilih dan terbentuk, penerima mandat tersebut mewujudkan mandat yang diterima ke dalam program layanan publik. Sektor publik adalah wilayah yang kewenangannya dikendalikan pemerintah melalui aktor para politisi yang ditunjuk oleh masyarakat untuk menyediakan pelayanan publik.<sup>1</sup> Pemerintah dibantu oleh struktur pelayan masyarakat (*public servant*) dalam menjalankan organisasi dan kebijakannya. Sampai pada titik ini, relasi politik telah berubah dan mengkonversi diri menjadi pemerintahan sehingga dapat disebut dengan sektor publik.

---

<sup>1</sup> Rowan Jones dan Maurice Pendlebury, *Public sector Accounting* 6<sup>th</sup> ed (Pearson: London, 2010). Hal.2.

Siklus politik yang terjadi dan terbangun pada saat proses keterpilihan berubah menjadi pemenuhan terhadap hak konstitusional warga dalam mengembangkan kehidupan individu maupun interaksi sosial. Penting juga dipahami, upaya pemenuhan hak konstitusional warga atas layanan publik menjadi krusial karena mempertegas relasi mandat dan layanan publik itu sendiri.

Kepercayaan yang diberikan oleh rakyat kepada pemegang kekuasaan menyebabkan pemberi mandat berada pada posisi yang memiliki daya tekan lebih kuat terhadap penerima mandat tersebut. Daya tekan tersebut memberi peluang kepada pemberi mandat untuk sedemikian rupa memiliki hak tagih atas layanan yang dijanjikan dan dijalankan oleh penerima mandat. Bahkan, bisa saja pemberi mandat mengajukan gugatan atas kualitas layanan yang diberikan penerima mandat.

Artinya, relasi hak tagih dan gugatan atas layanan publik tersebut dimungkinkan secara konstitusional dan berbeda dengan proses politik yang dihadapi pada saat proses pemilihan dan keterpilihan mandat tersebut dijalankan. Dalam relasi ini, proses politik bukan sebuah pilihan yang patut diambil dan dijalani karena berupa tuntutan atas kepercayaan yang diberikan. Penerima mandat pada dasarnya sedang berupaya mewujudkan janji politik pada satu pihak, dan rakyat serta penyeimbang kekuasaan (legislatif) sedang memberi pengawasan dan menjalankan hak tagih atas janji tersebut.

Sektor publik memiliki multifungsi, dalam artian dalam sektor publik terdapat berbagai konflik pertimbangan dan sistem politik-administratif. Mandat yang diberikan akan bergerak lebih jauh menjadi batu ujian atas ketangguhan atau kerapuhan sistem layanan yang dijalankan, *governability system* yang dipolakan, dan beragam fundamental pemerintahan yang dibangun. Sejauh mana penerima mandat dapat mengelola problem dan tuntutan layanan yang diajukan pemberi mandat, berkorelasi dan terkait erat

dengan kemampuan adaptif dan kapasitas serta fleksibilitas organisasi layanan publik yang dijalankan. Penerima mandat menformulasikan suatu kebijakan dan program layanan publik berdasarkan ketentuan-ketentuan yang sudah diatur. Ketentuan yang sudah diatur tersebut merupakan bagian dari perlakuan pengimbangan kekuasaan (legislatif dan yudikatif).

Disisi lain, penerima mandat tidak dapat menghilangkan sifat politik dari proses yang melahirkannya. Sifat politik tersebut dapat dilihat dari pilihan kebijakan dan program yang dilaksanakan walaupun dengan tujuan yang sama yaitu pemenuhan kebutuhan publik. Pilihan kebijakan yang diambil oleh penerima mandat, dalam hal ini pemerintah selaku pelaksana kenegaraan, terkadang populer maupun tidak populer. Pilihan tersebut tentu memiliki pertimbangan tersendiri dan tidak dapat mengakomodir kepentingan dari setiap warga negara selaku pemberi mandat.

Dalam kondisi kenegaraan dan kebangsaan, sebagai lanskap pemerintahan yang dijalankan, yang berkembang sebaik dan seburuk apapun, penerima mandat tetap harus memberikan layanan publik yang menjadi tanggung jawab konsitusionalnya. Namun, dalam menjalankan layanan publik, penerima mandat memiliki kewenangan untuk mengontrol proses dan *locus* pasar yang berjalan. Kontrol proses dan *locus* pasar yang dimaksud disebabkan karena pengeluaran yang sangat besar dari pemerintahan sehingga dapat menentukan arah dari pergerakan pasar. Pengeluaran tersebut merupakan subjek ekonomi yang diidentikan dengan rumah tangga negara. Pasar ini hadir dan terbangun sebagai bagian dari fundamental pemerintahan dan, dalam beberapa hal, justru menjadi dan memperkuat proses layanan publik yang diberikan.

Untuk membiayai pengeluaran rumah tangga negara, pemerintah berwenang untuk memungut pajak. Menurut Rowan Jones dan Maurice Pendlebury, sektor publik adalah kegiatan yang ditujukan kepada khalayak

umum yang sumber pendanaan berasal dari pengelolaan pajak atau suatu bentuk pembayaran (tarif) pelayanan dari penerima manfaat.<sup>2</sup> Hal ini senada dengan I Gusti Agung Rai yang mendefinisikan sektor publik sebagai “sektor layanan yang menghadirkan barang/jasa bagi masyarakat umum dengan sumber dana yang berasal dari pajak dan penerimaan negara lainnya, dimana kegiatannya banyak diatur dengan ketentuan dan peraturan.”<sup>3</sup> Pemerintah berwenang memungut pajak yang besarnya tergantung sistem perpajakan suatu negara. Fungsi utama pajak adalah untuk membiayai pelaksanaan kegiatan pemerintahan, seperti menjalankan regulasi industri, perbankan, pasar finansial, pendidikan, kesehatan, pelayanan sosial, keamanan, militer, dan sebagainya. Pelaksanaan kegiatan bernegara mempunyai tujuan tertentu tergantung pembagian kewenangan dan kekuasaan berdasarkan sistem pemerintahan dan diatur dalam konstitusi negara. Pajak hanya salah satu sarana dalam pembiayaan rumah tangga negara. Hutang luar negeri, bantuan lembaga keuangan, penerbitan surat utang negara atau obligasi atau penerimaan lainnya yang diperbolehkan sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Dalam pemenuhan layanan publik pemerintah memiliki keterbatasan sumberdaya. Sumberdaya bukan hanya sebatas dana, tapi faktor produksi lainnya yang terkadang dimiliki oleh sektor privat. Selain faktor produksi, sumberdaya manusia dalam pemerintahan juga memiliki keterbatasan seperti yang sudah disebutkan pada awal pembahasan. Untuk dapat memberikan layanan publik, pemerintah melibatkan sektor privat maupun organisasi sosial. Pelibatan tersebut memiliki beberapa mekanisme, antara lain terdapat aliran dana pemerintah kepada pihak luar pemerintah. Aliran dana tersebut diatur

---

<sup>2</sup> Rowan Jones dan Maurice Pendlebury, *Public sector Accounting* 6<sup>th</sup> ed (Pearson: London, 2010). Hal.2-3.

<sup>3</sup> I Gusti Agung Rai, *Audit Kinerja pada Sektor Publik Konsep, Praktik, dan Studi kasus*, (Salemba Empat: Jakarta, 2008). Hal. 3.

dengan sangat ketat dan diawasi oleh pemerintah selaku pemberi ijin untuk mengelola keuangan negara dalam upaya pemenuh layanan publik. Pihak-pihak lain diluar pemerintahan yang mengelola keuangan negara termasuk dalam sektor publik.

Dari paparan di atas, terlihat bahwa karakteristik fundamental sektor publik adalah *pertama*, sektor publik memiliki pemimpin yang dipilih; *kedua*, sektor publik memiliki multifungsi, dalam artian dalam sektor publik terdapat berbagai konflik pertimbangan dan sistem politik-administratif; *ketiga*, memiliki kewenangan untuk mengatur pasar,<sup>4</sup> dan, *keempat* memiliki sumber dana yang berasal dari keuangan negara (pajak).

### **1.1.2 Ruang Lingkup Wilayah Organisasi Sektor Publik dan Sektor Privat**

Negara merupakan suatu organisasi yang kompleks terdiri dari eksekutif, legislatif, yudikatif, badan-badan, organisasi masyarakat, perusahaan-perusahaan, dan sebagainya. Pemahaman kompleksitas struktur negara modern dapat dipahami dengan membedakan antara *private interest* dan *publik interest*. *Private interest* merupakan kepentingan individu atau kelompok terhadap hak kepemilikan (*private right*). Kewilayahan dari kepentingan ini disebut sektor privat.

Sementara itu, *public interest* merupakan bagian dari kewenangan pemerintah untuk menjaga kepentingan masyarakat umum. Wilayah kepentingan publik disebut sebagai sektor publik. Selain itu ada wilayah yang disebut sebagai *voluntary sector* yaitu, wilayah yang dikelola oleh organisasi

---

<sup>4</sup> Tom Christensen, dkk. *Organization Theory and The Public Sector: Instrument, Culture, Myth*, (Routledge: London/New York, 2007). Hal. 6-8.

non-profit yang menyediakan pelayanan publik, namun tetap membutuhkan kontribusi dari penerima manfaatnya secara sukarela (*voluntary tariff*).<sup>5</sup>

Kompleksitas area sektor publik dan privat harus dilihat dari sudut subjek dua area yaitu organisasi sektor publik dan privat. Organisasi didirikan dari sekumpulan orang-orang untuk mencapai tujuan atau target organisasi yang unik dan spesifik (*goals/output/outcome*) yang bergerak berdasarkan struktur, sistem organisasinya, dan pengaruh lingkungannya (*processing system*), serta sumberdaya materil dan nonmateril yang dimilikinya (*input*).

Ditinjau dari tujuan atau target organisasi, terdapat empat jenis organisasi yang akan mengelola sumber dayanya dalam mencapai tujuan masing-masing organisasi, yaitu tujuan keuntungan (*profit*) dan tujuan bukan keuntungan (*non-profit*). Berikut jenis-jenis organisasinya:

- 1) *Pure profit organization*, merupakan organisasi yang beroperasi untuk sepenuhnya mencari keuntungan. Secara operasional, tujuannya adalah menjual barang dan jasa sehingga memperoleh laba (*return*) sebanyak-banyaknya. Sumber pendanaannya dapat berasal dari pemegang saham, investor swasta maupun kreditor. Hal ini sesuai dengan salah satu tujuan didirikannya perusahaan yaitu memaksimalkan profit untuk kesejahteraan para pemegang saham. Keuntungan maksimal diperoleh ketika terjadi perbedaan antara pendapatan dan total biaya terjadi pada nilai yang terbesar atau pendapatan marjinal sama dengan biaya marjinal.
- 2) *Quasi profit organization*, adalah organisasi yang selain menjual barang dan jasa sehingga dapat memperoleh laba yang setinggi-tingginya, juga berupaya mencapai tujuan lainnya yang sesuai dengan kehendak para pemilik. Sama seperti organisasi *pure profit*,

---

<sup>5</sup> Rowan Jones dan Maurice Pendlebury, *Public sector Accounting*, 6<sup>th</sup>ed (Pearson: London, 2010). Hal.2-3

sumber pendanaan organisasi jenis dapat berasal dari investor swasta atau investor pemerintah, kreditor, serta para anggota. Salah satu contoh organisasi *quasi profit* adalah perusahaan yang mengimplementasikan *corporate social responsibility* (CSR). Perusahaan yang telah menerapkan CSR mempunyai tujuan lain selain sekedar mendapatkan *profit*. Tujuan tersebut sering disebut dengan *profit, people, planet* (PPP) atau sering disebut *triple bottom line*. Undang Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas yang mengatur tanggungjawab sosial dan lingkungan, dalam tujuan untuk mewujudkan pembangunan ekonomi sekitar yang berkelanjutan sehingga dapat meningkatkan kualitas hidup dan lingkungan dari perseroan itu sendiri, komunitas setempat, dan masyarakat umumnya. Contoh organisasi *quasi profit* adalah BUMN, BUMD, dan badan usaha PT dan CV yang telah menerapkan CSR.

- 3) *Quasi non-profit organization*, jenis organisasi ini bertujuan untuk melayani masyarakat dalam menjual barang dan jasa dengan tetap mempertimbangkan perolehan keuntungan. Sumber pendanaan jenis organisasi ini berasal dari investor pemerintah, investor swasta, dan kreditor. Badan Layanan Umum (BLU) merupakan organisasi jenis organisasi *quasi non-profit*. Di Indonesia, BLU lebih banyak bergerak dan melayani bidang pendidikan dan kesehatan. Sementara itu, berbagai organisasi profesi seperti lembaga dakwah maupun lembaga dengan peminatan khusus merupakan organisasi yang berbentuk *quasi non profit*.
- 4) *Pure non-profit organization*, merupakan jenis organisasi yang memiliki tujuan melayani dan meningkatkan kesejahteraan masyarakat dalam menjual barang dan jasa. Sumber pendanaan berasal dari pajak, retribusi, utang, obligasi, laba, hibah, sumbangan,

dan penjualan aset negara. Organisasi ini antara lain kementerian/lembaga negara dan pemerintahan daerah.

Dalam perspektif kategori dan ruang lingkup organisasi, pemanfaatan barang dan jasa sangat dibutuhkan untuk menjalankan operasional organisasi. Namun kepemilikan dan penguasaan barang dan jasa oleh organisasi memiliki keterbatasan dengan beberapa kondisi, yaitu:

- 1) *Rivalry in consumption*, merupakan barang-barang yang dikonsumsi secara umum yang memungkinkan terjadinya persaingan antarpengguna untuk mengonsumsinya.
- 2) *Exclusive*, merupakan barang yang hanya bisa dimiliki dengan mengorbankan sumber daya yang dimiliki guna mengonsumsinya.
- 3) *Excludability*, merupakan barang yang bila sudah dimiliki dapat menghalangi orang lain untuk menggunakan atau memperoleh manfaat dari barang tersebut.
- 4) *High competitive*, merupakan barang yang dalam proses pemilikannya memungkinkan kondisi antarpemilik barang saling bersaing secara ketat untuk menjualnya.

Berdasarkan kondisi-kondisi barang dan jasa diatas, maka barang dan jasa dibagi kedalam barang/jasa publik dan privat (*public and private goods/services*). Terdapat kesulitan untuk membedakan antara barang publik dan privat, hal ini dikarenakan batasan keduanya sulit ditentukan sehingga ada barang yang karakteristiknya sebagian seperti barang publik dan sebagian lainnya seperti barang privat. Kelompok barang yang mempunyai karakteristik *hybrid* tersebut disebut dengan *quasi*, dengan demikian barang dan jasa dapat dibagi kedalam kelompok sebagai berikut:

- 1) *Pure private goods* yaitu barang dan jasa yang dapat dinikmati individual dengan membelinya atau mengorbankan sumber ekonominya dan ketika barang tersebut sudah dimiliki sekaligus dikuasai, kelompok barang ini memenuhi keempat kondisi diatas.
- 2) *Quasi private goods* yaitu barang/ jasa yang dapat dinikmati oleh umum tetapi harus dengan membelinya. Kelompok barang ini paling tidak memenuhi kondisi *rivalry in consumption* dan *exclusive* namun sulit untuk menguasainya bagi yang sudah memilikinya. Contoh kelompok barang ini adalah jalan tol yang masih *low competitive*, berbeda dengan jasa telekomunikasi yang dulu dikuasai Telkom menjadi *highly competitive* dengan kemunculan berbagai penyedia layanan informasi.
- 3) *Quasi Public Goods* yaitu barang dan jasa yang dapat dinikmati oleh umum, namun apabila dikonsumsi oleh individu tertentu akan mengurangi konsumsi orang lain. Untuk kelompok barang ini syarat *exclusive* dan *excludability* terpenuhi namun syarat *rivalry in consumption* and *highly competitive* tidak terpenuhi.
- 4) *Pure public goods* yaitu barang dan jasa yang dinikmati oleh umum namun tidak memenuhi keempat kondisi diatas. Oleh karena itu, kelompok barang dan jasa ini merupakan barang dan jasa yang bebas.

Secara ringkas hubungan antara jenis barang dan jasa dengan syarat-syarat dan kondisinya dapat dilihat dalam tabel 1.1 berikut ini:

**Tabel 1.1 Jenis Barang dan Jasa**

Jenis Barang/Jasa		<i>Rivalry in Consumption</i>	<i>Exclusive</i>	<i>Excludability</i>	<i>Competitive</i>
<i>Pure Goods</i>	<i>Private</i>	<i>High</i>	<i>High</i>	<i>High</i>	<i>High</i>

<i>Quasi Private goods</i>	<i>High</i>	<i>High</i>	<i>Low</i>	<i>High and low</i>
<i>Quasi Public goods</i>	<i>Low</i>	<i>High and low</i>	<i>High</i>	<i>Low</i>
<i>Pure Public goods</i>	<i>Low</i>	<i>Low</i>	<i>Low</i>	<i>Low</i>

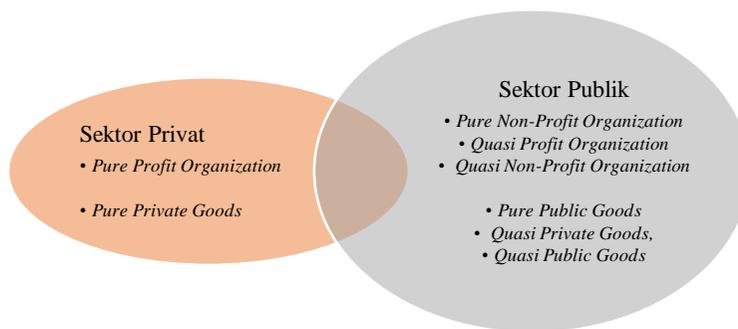
Sumber: Bahrullah Akbar, *Akuntansi Sektor Publik Konsep dan Teori*, (Bumi Metro raya: Jakarta, 2013), hal. 6.

Pemerintah harus menyediakan barang dan jasa publik (*public services and goods*). Lingkup barang dan jasa publik adalah *quasi private, quasi public goods, dan pure public goods*. Barang-barang ini biasa disebut *merit goods*. Dengan adanya syarat *exclusive* dalam kelompok *quasi private/public goods*, pemerintah dapat melakukan pembebanan langsung maupun tidak langsung. Meskipun *merit goods* dapat dikonsumsi secara individual, namun seringkali masyarakat luas membutuhkannya. Jika barang ini dapat dikonsumsi secara individual, maka untuk memperolehnya biasanya masyarakat dibebankan tarif. Dalam penyediaan *merit goods* ini, pemerintah dapat melibatkan pihak swasta. Contoh penyediaan *merit goods* yang dapat dibebani tarif secara langsung diantaranya adalah pendidikan, kesehatan, perumahan rakyat, penyediaan air bersih, angkutan umum, jalan tol, energi dan listrik, jasa pos dan telekomunikasi, fasilitas rekreasi dan pariwisata, pengelolaan limbah atau sampah, dan sebagainya.

Dalam melibatkan pihak swasta, terdapat beberapa hal yang perlu diperhatikan pemerintah sebagaimana berikut:

- 1) Penyelenggaraan layanan dan pengadaan barang ditujukan untuk memenuhi kebutuhan masyarakat umum;
- 2) Bukan barang konsumsi;
- 3) Pemerintah ikut mengendalikan dengan sejumlah regulasi yang mengikat;
- 4) Harga tidak semata-mata ditentukan mekanisme pasar.

Dilihat dari karakteristiknya, area atau lingkup organisasi dan barang sektor publik lebih luas ruang lingkungannya dibandingkan sektor privat. Dari sudut organisasi, lingkup sektor publik meliputi *quasi profit organization*, *quasi non profit organization*, dan *pure non profit organization*. Sedangkan ditinjau dari sudut barang dan jasa, sektor publik meliputi *quasi private goods*, *quasi public goods*, dan *pure public goods*. Gambar 1.1 berikut untuk memudahkan pemahaman ruang lingkup dari sektor publik:



**Gambar 1.1 Diagram Venn Ruang Lingkup Sektor Publik dan Privat**

Sumber: Hasil Pengembangan dari C.V. Brown dan Peter M. Jackson, *Public Sector Economics*, 4th,ed. (Wiley-Blackwell: Inggris, 1991), dalam bagian *introduction to the scope of public sector*, dalam Bahrullah Akbar, *Akuntansi Sektor Publik Konsep dan Teori*, (Bumi Metro raya: jakarta, 2013), hal. 8.

Berdasarkan gambar 1.1 di atas, dapat dilihat perbedaan organisasi privat dengan organisasi publik dari berbagai sudut pandang sebagai berikut:

- 1) Tujuan organisasi. Tujuan organisasi privat sejalan dengan tujuan perusahaan, yaitu memakmurkan pemegang saham dengan mendapatkan laba sebesar-besarnya meskipun ada juga di antaranya yang memberikan/mendistribusikan barangnya kepada publik. Organisasi sektor publik tujuan utamanya adalah memberikan pelayanan/jasa kepada publik.
- 2) Operasional organisasi. Operasional organisasi privat adalah membuat dan menjual barang-barang atau jasa dengan selisih harga

beli/perolehan dengan harga jual sedang organisasi sektor publik memberikan jasa dan mencari dana.

- 3) Ukuran keberhasilan. Ukuran keberhasilan organisasi privat adalah *return on investment* dan kinerja keuangan, sedangkan ukuran keberhasilan organisasi sektor publik adalah presentasi dana yang dianggarkan dengan realisasi yang dilanjutkan serta perbandingan program yang direncanakan dengan realisasi program (kinerja yang lebih luas dan kompleks daripada kinerja keuangan dikarenakan perspektif yang beragam, tidak terbatas ekonomi saja).
- 4) Hubungan organisasi. Hubungan organisasi privat sangat menjaga hubungan yang baik dengan pelanggan dengan pengawasan yang ketat dari manajemen, sedangkan hubungan yang dijaga oleh organisasi sektor publik adalah masyarakat sebagai pembayar pajak dan para *stakeholder*.
- 5) Sumber pendanaan. Sumber pendanaan organisasi komersial menggantungkan pendanaannya dari modal sendiri, investor, modal asing, atau kreditor. Sementara itu, sumber pendanaan organisasi sektor publik seringkali bergantung pada penganggaran yang didapatkan dari pajak, retribusi, laba BUMN - BUMD, dan penjualan aset negara.

Berikut tabel 1.2 perbedaan organisasi sektor privat dan publik:

**Tabel 1.2 Perbedaan organisasi sektor privat dan publik**

<b>Organisasi</b>	<b>Sektor Privat</b>	<b>Sektor Publik</b>
Tujuan	Laba untuk owner/ shareholder	Pelayanan kepada masyarakat sesuai dengan biaya: Tidak ada profit
Operasional	Produksi dan penjualan produk dan/atau jasa pada	Memberikan jasa Mencari dana

	harga lebih tinggi dari biaya	
Ukuran keberhasilan	Nilai keuntungan, investasi yang kembali, kondisi keuangan	Prosentase dari penerimaan yang direncanakan. Jumlah dana yang didapat. Program yang direncanakan dengan yang dijalankan
Hubungan	Kepuasan langganan adalah esensial, subjek manajemen pada pengawasan investor	Kontributor/donator, subjek manajemen pada pengawasan masyarakat sebagai pembayar pajak
Sumber pendanaan	Investor, kreditor	Pajak, retribusi, laba BUMN dan BUMD, penjualan aset negara

Sumber: Pengembang Penulis C.V. Brown dan Peter M. Jackson, *Public Sector Economics*, 4<sup>th</sup>,ed. (Wiley-Blackwell: Inggris, 1991), dalam bagian *introduction to the scope of public sector*, dalam Bahrullah Akbar, *Akuntansi Sektor Publik Konsep dan Teori*, (Bumi Metro raya: jakarta, 2013), hal. 9.

Dari tabel 1.2 dapat diidentifikasi ciri-ciri umum organisasi sektor publik sebagai badan hukum dan entitas akuntansi yang dikendalikan pemerintah dan beroperasi untuk keuntungan sosial secara keseluruhan dibandingkan keuntungan individual maupun kelompok pemegang saham, berikut gambaran umumnya:

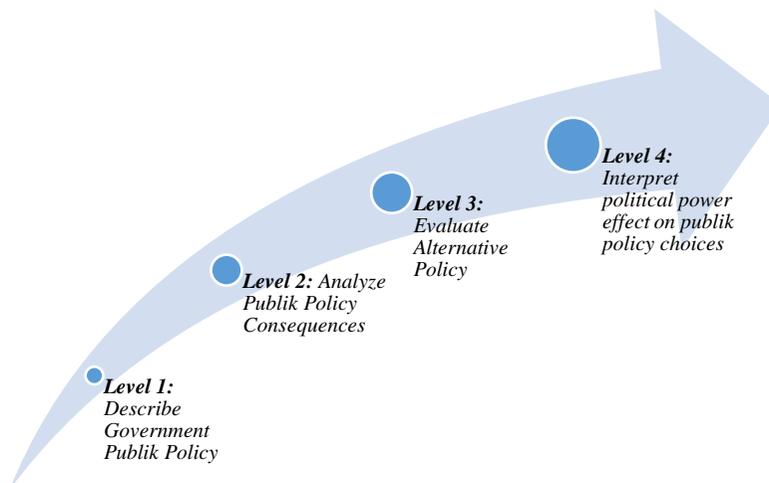
- 1) Tidak semata-mata mencari keuntungan, organisasi nirlaba;
- 2) Keuntungan tidak pernah dibagikan kepada pendiri organisasi;
- 3) Mendapatkan penghasilan/ keuntungan cukup untuk menutup kebutuhan biaya;
- 4) Penghasilan berasal dari para penyumbang/donor yang mempunyai kesamaan visi/misi; dan
- 5) Tidak ada kepemilikan mutlak dari pendiri, kepemilikan tidak dapat dijual, dialihkan, atau ditebus kembali.

Dari beberapa penjelasan di atas terlihat perbedaan utama organisasi sektor publik dan sektor privat terletak pada perbedaan tujuan dan target organisasi. Organisasi sektor publik mempunyai cakupan yang lebih luas

secara norma dan nilai-nilai, seperti nilai demokrasi, antarorganisasi sektor publik, dan kesejahteraan masyarakat umum sedangkan tujuan organisasi sektor privat adalah laba.

## 1.2 Tata Kelola Organisasi Sektor Publik

Menurut Stiglitz dan Rosengard sektor publik dapat dianalisis menjadi empat (4) level, yaitu : *pertama*, mendeskripsikan apa yang dilakukan pemerintah (*describe*); *kedua*, menganalisis konsekuensi tindakan pemerintah (*analyze*); *ketiga*, mengevaluasi kebijakan alternatif (*evaluate*), dan; *keempat*, menginterpretasikan efek pilihan kebijakan yang diambil pemerintah terhadap masyarakat (*interpret*).<sup>6</sup> Berikut penjelasannya:



**Gambar 1.2 Tingkatan dalam Menganalisa Sektor Publik**

Sumber: Joseph E. Stiglitz dan Jay K. Rosengard, *Economics of Public Sector*, 4<sup>th</sup> ed, (Norton, New York, 2015), hal. 15-17.

- 1) Dalam upaya mendeskripsikan kebijakan yang diambil pemerintah, harus dipahami secara intra organisasi (dalam organisasi) kerangka dan sistem organisasi sektor publik, serta kompleksitas dari struktur operasi pemerintah dan organisasi sektor publik. Secara

<sup>6</sup> Joseph E. Stiglitz dan Jay K. Rosengard, *Economics of Public Sector*, 4<sup>th</sup> ed, (Norton, New York, 2015), hal. 15-17.

interorganisasi (antarorganisasi), hal demikian dapat dilihat dari pengeluaran, penganggaran, kegiatan, kerja akuntansi, aktivitas, dan relasi dari masing-masing kebijakan bagian pemerintahan dan organisasi sektor publik dalam suatu proses pelayanan. Setidaknya, untuk memahami kebijakan pemerintah dalam sektor publik, perlu dipahami model umum tata kelola sektor publik yang memiliki pola dan ciri-ciri tersendiri dalam perencanaan, penganggaran, pengeluaran, standar akuntansi, dan aktivitas yang menghasilkan pelayanan publik.

- 2) Dalam menganalisis konsekuensi kebijakan pemerintahan diperlukan alat analisis yang tajam untuk membedakan dampak dari masing-masing kebijakan pelayanan publik. Alat analisis yang cocok untuk melihat dampak dari suatu pelayanan publik adalah analisis audit kinerja. Audit adalah proses sistematis objektif yang dimulai dari penyediaan dan penilaian bukti-bukti yang berkenaan dengan pernyataan (assertion) terhadap kegiatan dan kejadian ekonomi, guna memastikan derajat atau tingkat hubungan antara pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah disepakati serta mengkomunikasikan hasil yang diperoleh tersebut kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

Untuk memastikan bahwa audit yang dihasilkan mendapat kredibilitas bebas bias dan kepentingan, maka diperlukan lembaga pemeriksa eksternal pemerintah yang bersifat independen, berintegritas, dan profesional. Audit yang dilakukan oleh eksternal pemerintah disebut sebagai audit eksternal. Salah satu kategori kerja dari lembaga audit eksternal adalah melakukan audit kinerja. Audit kinerja adalah audit yang menyangkut *output* dan *outcomes* dari sebuah kebijakan pemerintah. Dengan audit kinerja dapat dilihat tingkat ekonomis, efisiensi, dan efektifitas dari sebuah pelayanan

publik, atau ada dampak dari sebuah pelayanan publik yang diberikan oleh pemerintah. Selain audit kinerja, tentunya kajian akademis yang sistematis dapat digunakan untuk melihat konsekuensi dari sebuah kebijakan.

- 3) Agar dapat mengevaluasi dan menemukan alternatif suatu kebijakan, perlu memahami hasil analisis dampak kebijakan pelayanan publik serta mengetahui konsekuensi kebijakan alternatif. Dalam hal ini kajian akademis multidimensi diperlukan untuk dapat mengevaluasi konsekuensi tersebut. Kajian multidimensi diperlukan karena konsekuensi dari sebuah kebijakan publik tidak hanya dalam kerangka ekonomi, tetapi juga sosiologis, kebudayaan, politik, hukum, dan sebagainya.
- 4) Upaya penafsiran proses politik yang terjadi dalam pengambilan suatu kebijakan memerlukan pemahaman terhadap kelompok-kelompok masyarakat yang diuntungkan dan dirugikan, dan menganalisis gejala akibat proses politik serta memahami struktur pemerintahan. Analisis ini memerlukan pemahaman ekonomi-politik (politik-ekonomi) yang mendalam untuk menelisik output kebijakan yang dihasilkan. Pemahaman ilmu politik dibutuhkan dalam menganalisis, sedangkan kajian umum tata kelola sektor publik biasanya terbatas hanya sampai pada kategorisasi aktor-aktor atau pelaku (*player*) dalam proses kebijakan pelayanan publik.

Ada 2 pendekatan utama yang dapat digunakan untuk menganalisis organisasi sektor publik, yaitu pendekatan struktural-instrumental (*culture* dan *myth*) dan institusional. Pendekatan struktural-instrumental adalah menjadikan organisasi sektor publik sebagai alat para pemimpin negara dalam mencapai tujuannya. Pengambilan keputusan dalam menentukan kebijakan

didasarkan pada rasionalitas sehingga terdapat batasan pilihan kebijakan. Pendekatan institusional mengasumsikan organisasi dapat menentukan sendiri aturan, nilai-nilai, dan norma-norma institusinya, sehingga tidak selalu mengikuti arahan dari pemberi otoritas (pemimpin).<sup>7</sup>

Dua pendekatan ini berbeda secara mendasar dalam arah logika yang terbangun dalam organisasi, pandangannya terhadap institusi, dan perubahan organisasi. Pendekatan struktural-instrumental didasarkan pada konsekuensi (*logic of consequence*), yaitu kebijakan yang diambil berdasarkan rasionalisasi cara dan hasil yang ingin dicapai. Pada sisi lain, pendekatan institusional didasarkan pada kepantasan (*logic of appropriateness*), yaitu kebijakan yang diambil berdasarkan pengalaman organisasi di masa lalu atau berdasarkan prinsip keadilan, masuk akal, dan dapat diterima dalam lingkungannya.<sup>8</sup> Dua cara pendekatan tersebut memberikan kerangka analisis untuk memahami tindakan dan berjalannya proses sebuah organisasi sektor publik. Pendekatan ini lebih lanjut dapat digunakan untuk memahami pola organisasi sektor publik di Indonesia.

Buku ini dapat dijadikan acuan analisis tingkat kedua (*Level 2*) yaitu proses menganalisa konsekuensi kebijakan pelayanan sektor publik yang dilakukan organisasi yang bergerak di sektor publik dengan alat analisis audit kinerja. Sebelum memahami audit kinerja sebagai alat analisa konsekuensi pelayanan publik, diperlukan pemahaman analisa tingkat satu, yaitu memahami kerangka dan sistem organisasi sektor publik beserta model tata kelola sektor publik yang dipakai.

Untuk dapat mendeskripsikan kebijakan publik yang diambil, diperlukan pemahaman mengenai partisipan organisasi sektor publik,

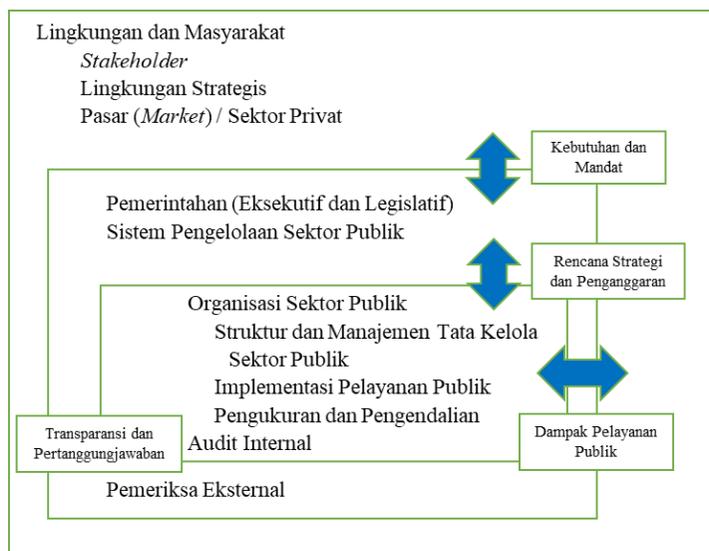
---

<sup>7</sup> Tom Christensen, dkk. *Organization Theory and The Public Sector: Instrument, Culture, Myth*, (Routledge: London/New York, 2007). Hal. 3.

<sup>8</sup> Tom Christensen, dkk. *Organization Theory and The Public Sector: Instrument, Culture, Myth*, (Routledge: London/New York, 2007). Hal. 3.

afiliasinya, dan *setting* organisasi yang mempengaruhi pemilihan tindakan organisasi sektor publik. Sistem keorganisasian sektor publik dan pengelolaan sektor publik menjadi hal yang krusial. Dalam hal ini, cakupan sistem organisasi sektor publik meliputi orang-orang yang bertindak dalam organisasi tersebut yang menentukan permasalahan dan cara menyelesaikannya, serta hubungan organisasi sektor publik dengan pengaruh dari luar organisasi, seperti sektor privat, masyarakat sipil, serta kondisi sosio-ekonomi, hukum, politik dan sebagainya.

Secara umum skema sistem organisasi sektor publik terdiri dari *pertama*, lingkungan yang terdiri dari para *stakeholder*, kondisi sosial, ekonomi, hukum, dan politik, serta kondisi sektor privat dan masyarakat; *kedua*, para pengarah, pengawas, dan model tata kelola sektor publik; *ketiga*, organisasi sektor publik yang menjalankan proses pengelolaan keuangan dari perencanaan strategis/operasional, penganggaran (*budgeting*), pelaksanaan dan manajemen organisasi sektor publik, implementasi pelayanan publik, pengukuran dan pengendalian pelayanan publik, dan pelaporan. Berikut gambar 1.3 skema umum sistem berjalannya organisasi sektor publik:



**Gambar 1.3 Skema Umum Sistem Tata Kelola Sektor Publik**

Sumber : Dari berbagai macam sumber.

Terdapat beberapa hal yang perlu dipelajari mengenai sistem dan proses organisasi sektor publik, dari yang paling luas, adalah stakeholder, lingkungan (Politik, hukum, sosial dan ekonomi) dan pasar; Pemerintahan meliputi keuangan negara, perencanaan, dan penganggaran; Pelaksanaan dan manajemen sektor publik meliputi struktur organisasi, proses manajemen, manajemen sumberdaya manusia, dan manajemen keuangan; Hasil layanan meliputi pelayanan publik dan pengendalian; dan Transparansi dan pertanggungjawaban meliputi pelaporan, pengawasan dan pemeriksaan.

Berdasarkan hal tersebut, pada bagian tata kelola organisasi sektor publik akan dibagi menjadi lima. Berikut penjelasannya:

## **1.2.1 Stakeholder, Lingkungan dan Pasar**

### **1. Stakeholder (Eksekutif dan Legislatif)**

Para pemangku kepentingan (*stakeholder*) adalah orang-orang yang berkepentingan terhadap barang-barang publik atau privat dan pengelolaan keuangan negara yang disediakan organisasi sektor publik serta pertanggungjawaban. Cakupan para *stakeholder* ini sangat luas, antara lain eksekutif, legislatif, organisasi sektor privat, *civil society*, dan masyarakat penerima layanan.

Perlu dipahami, eksekutif dan legislatif yang dipilih melalui proses politik/pemilihan umum (pemilu) oleh masyarakat berperan sebagai *principal* terhadap organisasi sektor publik. Istilah *principal* sendiri memiliki problematika, karena pemahaman ini dapat menjadikan eksekutif dan legislatif menjadi pengarah, pengawas, atau regulator organisasi sektor publik.

Eksekutif dan legislatif berperan sebagai *principal*, sedangkan para kepala biro dari organisasi sektor publik (disebut para CEOs) adalah para *agent*. Kerangka ini masuk dalam teori *principal-agent*.<sup>9</sup> Kerangka ini

---

<sup>9</sup> Jan Erik Lane, *New Public Management: An Introduction*, (2000), hal.5.

dikembangkan Rickert (1987) dan diperluas oleh Lane (2000) untuk melihat organisasi sektor publik dalam kerangka *New Public Management* (NPM). Menurut Lane (2000), eksekutif dan legislatif tidak bertindak langsung kepada sektor publik, namun memanfaatkan para agen yang melakukan tata kelola sektor publik. (lihat bab 2 model tata kelola sektor publik)

Pemerintah menyelenggarakan pelayanan sektor publik melalui penganggaran kepada para pelaksana sektor publik untuk pembelian dengan sistem kontrak pada sektor privat. Dalam kerangka ini eksekutif hanya berperan sebagai regulator, pemberi mandat dan pengawas. Selain itu, peran eksekutif dan legislatif menjadi pasif dalam pengelolaan tata kelola sektor publik. Kepasifan ini terjadi dikarenakan keterbatasan peran yang dimiliki eksekutif dan legislatif dibandingkan para manajer sektor publik yang mengetahui penanganan sektor publik.<sup>10</sup>

Sistem organisasi sektor publik dapat dipahami sebagai politik-administratif ketika dihadapkan dengan eksekutif dan legislatif. Politik keorganisasian berdasarkan pendekatan instrumental dan institusional yang memiliki varian masing-masing. Dalam pendekatan instrumental, salah satu varian pengarah atau penentu kebijakan organisasi terjadi secara hirarkis, yaitu berdasarkan arahan langsung dari para petinggi tingkat di atasnya.

Varian lainnya dalam pengarah atau penentu kebijakan dengan pendekatan instrumental adalah *negotiation-based*, yaitu penentuan dengan mengakomodir kepentingan-kepentingan untuk kompromi dan negosiasi antarorganisasi dan aktor. Sedangkan dalam pendekatan institusional, penentuan kebijakan berasal dari tingkat institusi organisasi dan nilai-nilai serta norma-norma yang ada dalam organisasi.<sup>11</sup>

---

<sup>10</sup> Jan Erik Lane, *New Public Management: An Introduction*, (2000), hal.5.

<sup>11</sup> Tom Christensen, dkk. *Organization Theory and The Public Sector: Instrument, Culture, Myth*, (Routledge: London/New York, 2007). Hal. 2-4.

Capaian (*goals*) organisasi sektor publik berdasarkan pendekatan instrumental didefinisikan dari luar organisasi. Pimpinan eksekutif mendefinisikan tujuan dan pembuatan kebijakan membahas tentang cara mencapai tujuan itu. Sedangkan Pendekatan institusional (*culture* dan *myth*) ini membolehkan *goals* berkembang secara internal, sehingga kebijakan lebih kepada pembentukan opini dan menemukan tujuan.<sup>12</sup>

Para *stakeholder* tersebut diatas yang berkepentingan agar pertanggungjawaban keuangan dan kinerja organisasi publik dapat terukur dan terkendali. Para *stakeholder* ini akan melihat bentuk pertanggungjawaban yang lebih dapat diandalkan dengan menggunakan jasa pengawas eksternal.

## **2. Lingkungan (Politik, Hukum, Sosial dan Ekonomi)**

Organisasi sektor publik dipengaruhi kondisi lingkungan yang terjadi di masyarakat. Pengaruh ini dapat merubah input organisasi menjadi output pelayanan publik untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat dapat bersifat langsung maupun tidak langsung. Kondisi keuangan negara juga ditentukan oleh stabilitas kondisi politik, hukum, sosial, ekonomi dan kondisi lainnya. Misalnya, ketika produktivitas masyarakat yang rendah akan menghasilkan pajak yang rendah pula.

*Output/outcome* yang dihasilkan oleh organisasi sektor publik dikembalikan dan berpengaruh terhadap lingkungan itu sendiri. Hubungan timbal balik ini terkait dengan penyediaan barang publik secara tidak langsung akan berdampak pada kehidupan bernegara.

Harapannya, sebuah organisasi sektor publik mampu menghasilkan situasi yang kondusif sehingga masyarakat dapat beraktifitas sehingga

---

<sup>12</sup> Tom Christensen, dkk. *Organization Theory and The Public Sector: Instrument, Culture, Myth*, (Routledge: London/New York, 2007). Hal. 3-4.

mendorong alokasi dan redistribusi pendapatan yang pada akhirnya membangun kesejahteraan.

### **3. Sektor Privat**

Sektor privat dalam hal ini penggerak ekonomi merupakan bagian penting yang harus diperhatikan organisasi sektor publik. Sektor privat yang identik dengan pasar merupakan urat nadi dari kegiatan ekonomi suatu negara. Perekonomian negara yang baik akan berpengaruh terhadap keuangan negara lewat pajak. Sebaliknya, situasi pasar yang tidak stabil juga dapat mempengaruhi tindakan yang diambil organisasi sektor publik dalam memberi stimulus. Hal ini dikarenakan pemerintah sebagai pengendali ekonomi berperan dalam pasar untuk menjamin pasar berjalan dengan baik.

Disamping itu sektor privat dapat digunakan oleh organisasi sektor publik untuk memenuhi kebutuhan pelayanan publik secara efisien. Kompetisi yang terjadi pada sektor privat di pasar, menuntut efisiensi dalam pengelolaan sumberdaya sektor privat. Kondisi tersebut dapat dimanfaatkan oleh organisasi sektor publik untuk memilih pelaku yang sesuai dengan kebutuhan publik.

Sektor privat mempunyai peran tersendiri, tergantung dari model tata kelola sektor publik yang diterapkan pada suatu negara. Pelaksanaan model tata kelola sektor publik harus dapat dipertanggungjawabkan kepada para pelaku pelayanan sektor publik.

#### **1.2.2 Pemerintahan**

Organisasi sektor publik biasanya mendapatkan sumber pendanaan yang berasal dari skema keuangan negara melalui pajak (sebagaimana dijelaskan sebelumnya), donatur, kreditur, atau para investor yang dimungkinkan dalam regulasi APBN atau APBD. Sumber daya organisasi sektor publik berasal dari

keuangan negara untuk memenuhi kebutuhan organisasi dalam menjalankan pelayanan masyarakat.

Kewajiban pemenuhan pelayanan publik pada organisasi sektor publik dalam mengelola keuangan negara biasa disebut *public service organization* (PSO). PSO merupakan skema jaminan untuk kesejahteraan masyarakat secara ekonomis, efisien, dan efektif. Untuk dapat memahami asal mula sumber daya organisasi sektor publik, diperlukan pemahaman terhadap keuangan negara, perencanaan strategis dan operasional, serta proses penganggaran (*budgeting*).

## 1. Keuangan Negara

Keuangan negara dapat didefinisikan dalam berbagai perspektif, seperti akuntansi dan hukum ekonomi, tinjauan konstitusional, pandangan pelaksana atau pengguna anggaran. Keuangan negara adalah keseluruhan undang-undang yang ditetapkan secara periodik yang memberikan kekuasaan pemerintah untuk melaksanakan pengeluaran pada periode tertentu dan menunjukkan alat pembiayaan yang diperlukan untuk menutup pengeluaran tersebut.<sup>13</sup>

Untuk memahami keuangan negara Indonesia, setidaknya ada tiga regulasi keuangan Indonesia yang dapat digunakan sebagai pemahaman awal, yaitu:

- 1) Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara;
- 2) Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara;
- 3) Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

---

<sup>13</sup> Bahrullah Akbar, *Sistem Pengawasan Keuangan Negara di Indonesia*, (Bumi Metro Raya: Jakarta, 2013). Hal 24.

Definisi keuangan negara menurut Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara adalah semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatunya baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut. Keuangan negara didapatkan dari hak negara untuk melakukan pajak, mencetak uang, dan melakukan pinjaman.

Sementara itu, ruang lingkup keuangan negara biasanya diatur secara langsung dalam bentuk APBN dan APBD serta inventaris kekayaan negara, sedangkan perusahaan nasional (BUMN) dan perusahaan daerah (BUMD) diatur secara terpisah.<sup>14</sup>

Dalam memahami keuangan negara, UUD 1945 (pasal 23 s.d 23G) memberikan asas-asas keuangan negara yang fundamental, yaitu: asas tahunan, universalitas, kesatuan, spesialisitas, akuntabilitas yang berorientasi pada hasil, profesionalitas, proporsionalitas, keterbukaan, dan pemeriksaan keuangan.<sup>15</sup>

Undang Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara memaparkan

- Asas Tahunan: Persyaratan bahwa anggaran Negara dibuat secara tahunan yang harus mendapat persetujuan dari badan Legislatif
- Universalitas: Memberikan batasan bahwa tidak diperkenankan terjadinya percampuran antara penerimaan negara dengan pengeluaran negara
- Kesatuan: Mempertahankan hak budget dari dewan secara lengkap, berarti semua pengeluaran harus tercantum dalam anggaran
- Spesialitas: Mensyaratkan bahwa jenis pengeluaran dimuat dalam mata anggaran tertentu dan diselenggarakan secara konsisten baik secara kualitatif maupun kuantitatif
- Akuntabilitas yang berorientasi pada hasil: Mengandung makna bahwa setiap pengguna anggaran wajib menjawab dan menerangkan kinerja organisasi atas keberhasilan atau kegagalan suatu program menjadi tanggung jawabnya
- Profesional: Mengharuskan pengelolaan keuangan negara ditangani secara profesional
- Proporsionalitas: . Pengalokasian anggaran dilakukan secara proporsional pada fungsi-fungsi kementerian/lembaga sesuai dengan tingkat prioritas dan tujuan yang ingin dicapai.
- Keterbukaan: Pengelolaan keuangan negara, mewajibkan adanya keterbukaan dalam pembahasan, penetapan, dan perhitungan anggaran serta hasil pengawasan dan lembaga audit independen
- Pemeriksaan keuangan: Badan pemeriksa yang bebas dan mandiri, memberi kewenangan lebih besar pada BPK secara objektif dan independen

<sup>14</sup> Lihat: Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara pasal 1 Ketentuan Umum.

<sup>15</sup> Berdasarkan ketentuan UUD 1945 Pasal 23. Dijelaskan Bahrullah Akbar, *Akuntansi Sektor Publik Konsep dan Teori*, (Bumi Metro raya: jakarta, 2013), hal. 34.

ruang lingkup keuangan negara dengan perspektif objek, subjek, dan proses sebagaimana berikut:

- 1) Perspektif objek meletakkan keuangan negara sebagai semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, seperti kebijakan fiskal, moneter, dan pengelolaan keuangan negara yang dipisahkan.
- 2) Perspektif subjek adalah segala bagian dari negara yang menguasai objek, seperti pemerintah pusat, pemerintah daerah, BUMN-BUMD, serta badan lain yang mengelola keuangan negara.
- 3) Perspektif proses, merupakan perspektif yang melihat cakupan keuangan negara meliputi seluruh rangkaian kegiatan yang memiliki kaitan dengan pengelolaan objek keuangan negara, terdiri dari perumusan kebijakan, pengambilan keputusan, pelaksanaan, hingga pelaporan dan pertanggungjawaban.

Kekuasaan pengelolaan keuangan negara terletak pada Presiden yang dibantu oleh Menteri Keuangan sebagai *Chief Financial Officer* (CFO) dalam pengelola fiskal dan wakil pemerintah dalam kepemilikan kekayaan negara dan menteri/pimpinan sebagai pengguna anggaran sebagai *Chief Operational Officer* (COO).

Berdasarkan UU Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara, pengelolaan keuangan negara dapat dipahami dalam 3 sub-bidang, yaitu fiskal, moneter, dan kekayaan yang dipisahkan. Berikut penjelasan singkatnya:

1. Sub bidang fiskal: merupakan pengelolaan keuangan negara yang melekat pada APBN dan APBD, meliputi kebijakan, program atau kegiatan dalam hubungan pengelolaan APBN dan APBD. Fungsi sub bidang fiskal menyangkut:

- a) Fungsi pengelolaan makroekonomi dan fiskal, yaitu pengendalian kondisi makroekonomi sebagaimana tercermin dalam statistik ekonomi Indonesia;
  - b) Fungsi anggaran, yaitu proses dan instrumen (perangkat) perencanaan keuangan pemerintah baik pusat maupun daerah untuk periode satu (1) tahun ke depan yang tercantumkan APBN dan APBD;
  - c) Fungsi administrasi perpajakan, yaitu proses dan sistem yang ditempuh untuk mewujudkan administrasi perpajakan yang baik guna mengestimasi pendapatan negara;
  - d) Fungsi administrasi kepabeanan, yaitu proses pendapatan yang didapatkan bea untuk membiayai belanja negara;
  - e) Fungsi perbendaharaan, yaitu penatausahaan keuangan negara secara administratif;
  - f) Fungsi pengawasan, yaitu pengawasan dan pemeriksaan keuangan negara oleh lembaga audit eksternal, dalam hal ini adalah Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) RI.
- 2) Sub bidang moneter, yaitu pengelolaan keuangan negara yang meliputi transaksi perbankan, lalu lintas moneter, baik dari dalam maupun luar negeri. Dalam hal ini Bank Indonesia (BI) berperan dalam menjaga stabilitas sistem moneter dan keuangan.
  - 3) Sub-bidang kekayaan yang dipisahkan, yaitu pengelolaan keuangan negara yang berkaitan dengan upaya mendapat keuntungan usaha. Keuntungan usaha tersebut akan diserahkan kepada negara sebagai pendapatan negara melalui Penyertaan Modal Negara (PMN) kepada BUMN dan BUMD.

## 2. Rencana Strategis dan Operasional

Keuangan negara sebagai sumber daya dapat diterjemahkan menjadi penganggaran pemerintah yang termaktub dalam APBN dan APBD, inventaris kekayaan negara, dan secara terpisah untuk perusahaan nasional (BUMN) dan perusahaan daerah (BUMD). Untuk mengetahuinya, diperlukan pemahaman tentang perencanaan strategis dan operasional pembangunan.

Proses perencanaan meliputi perencanaan strategis (renstra) dan perencanaan operasional<sup>16</sup> (renop). Perencanaan operasional ini diwujudkan dalam bentuk biaya anggaran keuangan sektor publik. Perencanaan strategis di Indonesia diatur dalam Undang Undang Nomor 25 Tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional (SPPN) yang mengatur rencana pembangunan jangka panjang, menengah, dan tahunan bersama pemerintahan pusat dan daerah.

Penyusunan perencanaan strategis dan perencanaan operasional merupakan proses yang cukup rumit dikarenakan melibatkan banyak pihak. Dalam perencanaan strategis, penyusunan Rencana Pembangunan Jangka Panjang Nasional (RPJPN) dan Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN) memerlukan proses musyawarah perencanaan pembangunan (musrenbang) yang diikuti pemerintah dan masyarakat. Dalam perencanaan operasional, pembentukan Rencana Kerja Kementerian

---

<sup>16</sup> Perencanaan jangka menengah dan Panjang untuk menentukan tujuan dan sasaran strategis, sedangkan perencanaan operasional memuat target dan kegiatan dalam setahun.

Negara/Lembaga (Renja-KL) yang merupakan rencana tahunan Kementerian/Lembaga harus mengacu kepada Rencana Strategis Kementerian/Lembaga (Renstra-KL) dan mengacu pada Rencana Kerja Pemerintah (RKP) yang merupakan penjabaran Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN). Pemahaman terhadap Perencanaan Strategis dan Operasional diperlukan sebagai salah satu standar indikator kinerja pencapaian dari suatu lembaga.

Rencana Pembangunan Jangka Panjang Nasional (RPJPN) adalah dokumen perencanaan nasional untuk periode dua puluh tahun mengikuti pembukaan UUD '45.

Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN) adalah dokumen perencanaan nasional untuk periode lima tahun.

Rencana Kerja Kementerian Negara/Lembaga (Renja-KL) adalah rencana tahunan di tingkat kementerian lembaga yang memuat kebijakan, program, dan kegiatan pembangunan.

Rencana Strategis Kementerian/Lembaga (Renstra-KL) adalah rencana strategis kementerian lembaga untuk lima tahun yang memuat visi, misi, tujuan dan sasaran suatu kementerian lembaga.

Rencana Kerja Pemerintah (RKP) adalah rencana tahunan pusat yang memuat rencana kerangka ekonomi makro, termasuk kebijakan fiskal dan moneter, prioritas pembangunan, rencana kerja, dan pendanaan.

Pembuatan kebijakan publik dalam perencanaan setidaknya menempuh dua pola, yaitu *extended decision making* dan *opinion forming*.<sup>17</sup> *Extended Decision Making* adalah proses penentuan agenda dan kebijakan yang mungkin dapat diambil beserta konsekuensinya, implementasi kebijakan publik, dan *feedback* yang diberikan publik atas pelayanan tersebut.

Sementara itu, *opinion forming* adalah proses menemukan tujuan, identitas, afiliasi, dan alat terbaik untuk mencapai tujuan berdasarkan pembentukan opini dari nilai-nilai dan norma yang berlaku. Dua pola kebijakan tersebut merupakan yang digunakan organisasi sektor publik dalam melakukan pengambilan kebijakan.

<sup>17</sup> Tom Christensen, dkk. *Organization Theory and The Public Sector: Instrument, Culture, Myth*, (Routledge: London/New York, 2007). Hal. 16.

### 3. Penganggaran

Keuangan negara dialokasikan pada pos-pos satuan kerja di bawah pemerintah yang akan digunakan dalam proses pelayanan publik. Anggaran (*budget*) didefinisikan oleh *National Committee on Governmental Accounting* (NGGA) sebagai “rencana operasi keuangan yang berisi perkiraan pengeluaran yang direncanakan dan sumber pendapatan yang diharapkan untuk pembiayaan dalam jangka waktu tertentu”. Dalam organisasi pemerintahan, anggaran merupakan kesepakatan kebijakan yang menggambarkan keseimbangan belanja, pendapatan, dan pembiayaan dan ditetapkan dengan adanya payung hukum untuk kepentingan publik. Penganggaran juga dapat dijadikan sebagai acuan ukuran kinerja pemerintah. Namun, kehati-hatian diperlukan agar penganggaran dapat terencana dan terkendali melalui akuntansi manajemen. Fungsi dari akuntansi manajemen antara lain sebagai:

- 1) Perencanaan strategis yang memuat tujuan dan sasaran yang bersifat fundamental;
- 2) Perencanaan operasional yang memuat tindakan-tindakan yang harus dilakukan untuk melaksanakan rencana strategis;
- 3) Proses penganggaran dengan menentukan kebijakan, penetapan rencana sampai dengan penyusunan anggaran;
- 4) Panduan untuk menganalisis, menyajikan (melaporkan), dan menginterpretasi informasi-informasi yang relevan;
- 5) Pelaporan atas kinerja sebagai hasil dari kegiatan perencanaan dan pengendalian sebagai landasan tindakan evaluatif yang diperlukan.

Hal ini sebenarnya tidak terlalu berbeda dengan akuntansi manajemen sektor privat, namun penganggaran sektor publik jauh lebih kompleks

disebabkan ada proses politik di dalamnya. Secara garis besar, fungsi anggaran adalah:

- 1) Sebagai *blueprint* aktivitas yang menghubungkan berbagai unit kerja dan mekanisme kerja dalam struktur organisasi sektor publik sehingga terjadi komunikasi intern didalamnya.
- 2) Sebagai pengendali kinerja unit kerja agar terhindar dari *overspending* dan *misspending*;
- 3) Sebagai alat persuasi pencapaian kinerja yang efektif dan efisien;
- 4) Selaku komitmen politik pemerintah dalam program pelayanan publik, dan menjadi instrumen kebijakan fiskal.

Beberapa prinsip yang harus dilalui dalam proses penganggaran, yaitu; otorisasi oleh legislatif, komprehensif, keutuhan anggaran, *non-discretionary appropriation*, periodik, dan akurat. Proses penganggaran dapat dipahami sebagai sebuah siklus, sebagaimana Gambar 1.4 berikut:

Legislatif: Anggaran harus disetujui legislatif sebelum dibelanjakan eksekutif.

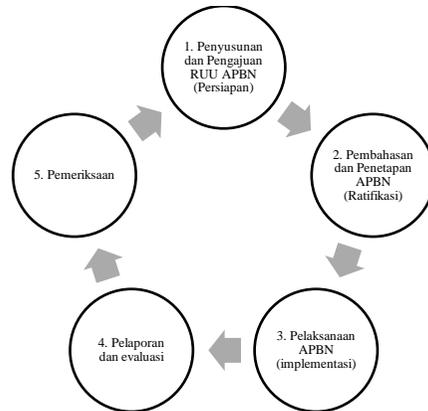
Komprehensif: Anggaran harus menunjukkan penerimaan dan pengeluaran pemerintah.

Keutuhan anggaran: Semua penerimaan dan belanja pemerintah harus terhimpun dalam dana umum.

Non-discretionary appropriation: Jumlah yang disetujui oleh legislatif harus termanfaatkan secara ekonomis, efisien dan efektif.

Periodik: Anggaran bersifat tahunan atau beberapa tahun sekali.

Akurat: Estimasi anggaran hendaknya tepat tidak *underestimate* atau *overestimate*, yang memungkinkan inefisiensi.



**Gambar 1.4 Siklus Penganggaran**

Sumber: Dikembangkan dari Bahrullah Akbar, *Akuntansi Sektor Publik Konsep dan Teori*, (Bumi Metro Raya: Jakarta, 2013), hal. 82-83.

Gambar 1.4 menjelaskan siklus penganggaran, berikut penjelasan dari setiap fase-fase penganggaran yang terdiri dari:

*Pertama*, penyusunan dan pengajuan RUU APBN yang terdiri dari:

- 1) Penyusunan surat edaran bersama kementerian bidang perencanaan dan keuangan negara yang berisi prioritas dan pagu indikatif;
- 2) Penyusunan rancangan rencana kerja kementerian negara/lembaga untuk tahun anggaran yang sedang disusun;
- 3) Pembahasan pokok-pokok kebijakan fiskal dan Rencana Kerja Pemerintah (RKP);
- 4) Penetapan kebijakan umum dan prioritas anggaran;
- 5) Penerbitan Surat Edaran Menteri Keuangan tentang pagu sementara;
- 6) Penyusunan Rencana Kerja dan Anggaran Kementerian Negara/Lembaga (RKA K/L);
- 7) Pembahasan RKA K/L dengan komisi terkait di DPR;
- 8) Penelaahan RKA K/L hasil pembahasan oleh kementerian Perencanaan dan Kementerian Keuangan;
- 9) Sidang Kabinet Pembahasan Nota Keuangan dan RAPBN;
- 10) Penyampaian Nota keuangan RAPBN ke DPR.

*Kedua*, pembahasan dan penetapan APBN, yang terdiri dari:

- 1) Pembahasan RAPBN di DPR;
- 2) Penyusunan Rancangan Keppres tentang Rincian APBN;
- 3) Penetapan Keppres tentang rincian RAPBN;
- 4) Penyusunan Dokumen Pelaksanaan Anggaran K/L;
- 5) Pengesahan Dokumen Pelaksanaan Anggaran.

*Ketiga*, pelaksanaan APBN dan pelaporan, yang terdiri dari:

- 1) Penyusunan Laporan Keuangan (departemen/lembaga/pemerintah pusat);
- 2) Penyampaian Laporan Keuangan departemen/Lembaga ke Presiden;
- 3) Penyampaian Laporan Keuangan Pemerintah Pusat ke BPK;
- 4) Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (BPK);
- 5) Penyampaian Hasil Pemeriksaan LK Pemerintah Pusat (BPK).

Pengelolaan APBN menurut Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, terdapat kekurangan yang bersifat umum sebagaimana berikut:

- 1) Kurangnya keterkaitan antara kebijakan, perencanaan, penganggaran, dan pelaksanaan;
- 2) Keterbatasan waktu, penganggaran yang terbatas dalam waktu satu tahun takwim;
- 3) Sifat penganggaran yang berdasarkan masukan (*input*);
- 4) Terpisahnya penyusunan anggaran rutin dan anggaran pembangunan.

Terkait perencanaan dan proses penganggaran APBN, biasanya masalah terjadi pada Kementerian Keuangan yang terlibat dan panitia anggaran DPR

yang bekerja sepanjang tahun dari bulan Maret sampai Oktober dengan mekanisme birokrasi yang sering tidak sejalan antara eksekutif dan legislatif. Persetujuan yang terjadi bersifat kompromistik karena kedalaman materi sampai ke jenis belanja organisasi dan waktu yang berdesakan.

Fleksibilitas perencana dan pelaksana yang terbatas juga terjadi pada eksekutif dikarenakan legislatif sebagai pemegang kendali *budget* yang kuat. Di pihak eksekutif juga terlihat belum memiliki disiplin anggaran yang memadai dan akuntabilitas yang tinggi, sehingga seringkali pencairan dan program pembangunan terlambat.

Pada masa Reformasi, sistem perencanaan anggaran yang digunakan pada awalnya adalah *dual budgeting system* (DBS) yang kemudian berubah menjadi *unified budgeting system* (UBS)<sup>18</sup>. UBS adalah penyatuan penyusunan rencana keuangan tahunan seluruh jenis belanja guna pelaksanaan kegiatan pemerintah.

### **1.2.3 Pelaksanaan dan Manajemen Sektor Publik**

Setelah anggaran disusun dan disetujui, anggaran diimplementasikan dengan dukungan sistem informasi akuntansi dan sistem pengendalian manajemen. Proses pelaksanaan atau implementasi ini masuk ke dalam tahap manajemen proses dalam organisasi sektor publik.

Implementasi sebuah perencanaan dalam proses manajemen harus berorientasi pada tujuan dari konsep-konsep konkrit dalam kerangka yang pada dasarnya ditentukan oleh struktur organisasi, personalia, dan keuangan. Setidaknya ada 4 hal utama yang penting dalam pelaksanaan dan manajemen organisasi sektor publik, yaitu: struktur organisasi, proses manajemen, manajemen sumber daya manusia, dan manajemen keuangan. Berikut penjelasannya:

---

<sup>18</sup> Merupakan Pemisahan antara belanja rutin dan belanja pembangunan.

## 1. Struktur Organisasi

Organisasi publik berfokus pada pelayanan sektor publik. Agar organisasi publik dapat mempengaruhi masyarakat, maka organisasi harus mengolah sumber daya yang dimilikinya melalui struktur organisasi dan dikoordinasikan secara interorganisasi. Pentingnya struktur organisasi dalam mewujudkan perencanaan dan anggaran menjadi hal yang konkrit dalam pelaksanaan, karena adanya hubungan lintas lembaga secara vertikal dan horizontal. Struktur organisasi adalah kesatuan kumpulan orang-orang yang bekerja sama mencapai tujuan organisasi yang terbagi kedalam bagian-bagian dengan peran-peran tertentu secara hierarkis maupun koordinatif.

Upaya untuk menganalisis struktur organisasi sektor publik membutuhkan analisis tugas (*task analysis*). Analisis tugas adalah analisis yang memeriksa bermacam bagian yang ada dalam organisasi, fungsi unit dalam organisasi, dan hubungan yang dimiliki masing-masing bagian organisasi. Setelah melakukan analisa tugas, maka langkah selanjutnya adalah melakukan proses sintesis tugas (*task synthesis*), yaitu proses penggabungan masing-masing bagian dalam organisasi menjadi sebuah kesatuan yang memiliki pembagian kerja.

Analisis secara umum tentang struktur organisasi akan menunjukkan bahwa struktur organisasi memerlukan orang-orang yang memiliki kompetensi dan tanggung jawab untuk memegang program dan memiliki wewenang dalam membuat keputusan, memberikan instruksi, dan menyampaikan informasi.

Selanjutnya, struktur organisasi membutuhkan proses koordinasi yang jelas antarmasing-masing bagian secara vertikal maupun horizontal. Setidaknya dalam proses koordinasi terdapat tiga level komunikasi dalam struktur organisasi yang harus dijalankan, yaitu: komunikasi (pemberitahuan,

pengarahan), konsultasi, dan pengambilan keputusan bersama (persetujuan/kesepakatan).

Desain struktur organisasi yang baik membutuhkan pengetahuan tentang posisi konsentrasi (*concentrating position*). Posisi konsentrasi (*concentrating position*) adalah sebuah penyatuan antarposisi yang bekerjasama secara erat dalam menyelesaikan tugas program. Pembentukan bagian-bagian dalam struktur organisasi memerlukan hubungan horizontal antararea organisasi yang bekerja sama dan hubungan vertikal antara unit manajemen lainnya.

Rentang kendali (*span of control*) memerlukan garis unit dan staf organisasi (*line and staff unit organization*) yang perlu dirancang dengan baik. Hal ini sejalan dengan prinsip Henri Fayol tentang kebutuhan struktur hierarki dengan satu garis otoritas, seperti seorang pegawai yang menerima arahan dari satu atasan.

Sementara itu, dalam sistem Taylor, satu posisi didelegasikan ke dua atau lebih posisi dan kesatuan komando diganti dengan prinsip jarak terpendek. Penentuan posisi dan garis instruksi ini sebaiknya ditentukan oleh unit organisasi yang tidak memiliki kewenangan untuk memberikan instruksi tetapi memiliki peran penasehat, perencanaan, persiapan, dan pendukung.<sup>19</sup>

Bentuk struktur organisasi sektor publik akan memengaruhi kualitas pelayanan publik yang dihasilkan. Bentuk struktural organisasi menentukan arah kebijakan organisasi dalam hal cara beroperasi, pola interaksi formal, ikatan struktural, hubungan eksternal, tradisi internal budaya, serta kinerja para pimpinan.

Terkait hal demikian, pengambilan kebijakan publik yang dihasilkan organisasi sektor publik terkait erat dengan *bounded rationality*. *Bounded*

---

<sup>19</sup> Peter Eichhorn dan Ian Towers, *Principles of Management Efficiency and Effectiveness in the Private and Public Sector*, (Springer International Publishing AG 2018), hal. 292.

*rationality* mengasumsikan bahwa anggota organisasi dan para pembuat kebijakan memiliki keterbatasan pengetahuan atau kapasitas kognitif dan bertindak berdasarkan model lingkungan dan organisasi yang disederhanakan. Hal ini terjadi karena para pembuat kebijakan memiliki keterbatasan dalam menganalisis dan dibatasi struktur organisasi dan aktor eksternal dari lingkungan yang berhubungan dengan organisasi sektor publik.<sup>20</sup>

Konteks dinamika struktur organisasi memungkinkan terjadinya perubahan struktur keorganisasian. Perubahan ini dapat dipahami melalui dua pendekatan, yakni pendekatan instrumental dan pendekatan institusional. Pendekatan instrumental didasarkan pada tuntutan pengaturan rasional terhadap tujuan baru dan kebutuhan mendasar manajemen. Sementara itu, pendekatan institusional didasarkan pada kebiasaan atau budaya organisasi sehingga perubahan struktural sulit terjadi.

## 2. Proses Manajemen

Proses manajemen organisasi publik adalah merubah *input* menjadi *output* hubungan struktur organisasi secara intraorganisasi (dalam organisasi) dan interorganisasi (antar organisasi) dengan memperhatikan kaidah dasar manajemen atau tata kelola, struktur, dan sistem organisasi. Fungsi manajemen yang sudah menjadi pengetahuan umum meliputi perencanaan, pengorganisasian, pelaksanaan, pengendalian dan pengawasan, serta evaluasi. Sedangkan struktur organisasi yang dimaksud menyangkut wewenang masing-masing bagian dalam organisasi dan hubungan vertikal-horizontal dalam pengambilan kebijakan yang diambil.

Pengamatan proses manajemen organisasi memerlukan kerangka analisis proses (*process analysis*). Analisis proses merupakan proses

---

<sup>20</sup> Tom Christensen, dkk. *Organization Theory and The Public Sector: Instrument, Culture, Myth*, (Routledge: London/New York, 2007). Hal. 10-11.

pengamatan mendalam tentang bagaimana pelaksanaan program, penggunaan sumber daya, serta pemanfaatan waktu yang digunakan. Setelah analisis proses dilakukan, langkah selanjutnya adalah penggabungan seluruh proses yang terjadi didalam organisasi (*synthesis process*) kemudian mengidentifikasinya sesuai dengan unsur-unsur proses organisasi yang terjadi. *Synthesis process* akan memperlihatkan urutan langkah-langkah proses (urutan operasi), interval (waktu yang dibutuhkan), dan pekerjaan yang harus dilakukan selama periode waktu.

Proses berjalannya organisasi perlu dikontrol melalui pengendalian proses (*controllershship process*). Pengendalian proses terdiri dari aktivitas memeriksa transaksi, proses kerja, proses produksi, distribusi, dan memberikan saran untuk perbaikan. Proses ini bertujuan untuk menurunkan biaya, meningkatkan produktivitas, dan meningkatkan kualitas. Metode yang paling penting untuk melakukan pengendalian proses dapat dilakukan dengan melakukan perbandingan proses, langkah-langkah penjaminan mutu (pelatihan dan membuat manual manajemen mutu), serta penggunaan teknologi informasi yang relevan sesuai kebutuhan.

Selain pengendalian proses (*process controllershship*) juga diperlukan pengendalian produk yang dihasilkan organisasi sektor publik. Pengendalian produk terdiri dari pengontrolan produk (*product controllershship*) yang memeriksa produk yang dihasilkan organisasi. Pengendalian proses dan pengontrolan produk dilakukan untuk memberikan informasi kepada pihak manajemen organisasi terkait produk dan proses produksi yang dilakukan organisasi yang digunakan untuk pengambilan keputusan mengenai proses produksi dan produk.

### **3. Manajemen Sumber Daya Manusia**

Keberhasilan sebuah organisasi sektor publik bergantung pada keterampilan dan kompetensi para pengelola dan pegawai. Para pengelola akan membuat keputusan, menetapkan prinsip dan tujuan, serta membuat rencana. Untuk melaksanakan kebijakan pengelola, diperlukan pegawai yang kompeten untuk melayani penerima manfaat sektor publik dan pemangku kepentingan lainnya. Untuk menjamin pengelola dan pegawai yang berkualitas, diperlukan manajemen sumber daya manusia.

Kebijakan sumber daya manusia (*Human Resource Policy/SDM*) dan pengembangan personil (*personnel development*) menjadi dasar dalam manajemen SDM. Kebijakan SDM menetapkan prinsip tentang SDM yang harus selaras dengan strategi organisasi. Pengembangan personel dapat dilakukan dengan pelatihan, pembinaan, penempatan kerja yang dipilih secara khusus, dan penilaian kinerja.

Dalam pelaksanaan manajemen sumber daya manusia, organisasi memerlukan unit yang tugasnya meliputi perekrutan, menjaga personalia individu, menghasilkan statistik perkembangan SDM, menangani penggajian, dan mencatat absensi. Selain itu, manajemen SDM juga harus memperhatikan aspek operasional, meliputi perencanaan personel, identifikasi jumlah dan jenis pegawai, perencanaan kerja, dan evaluasi pekerjaan masing-masing individu pegawai.

### **4. Manajemen Keuangan**

Pelaksanaan rencana keuangan merupakan dasar untuk pengeluaran, pendapatan, dan pembiayaan program yang dijalankan organisasi sektor publik. Pengelolaan sumber daya keuangan berkontribusi pada pengelolaan keuangan yang optimal. Agar pengelolaan keuangan optimal, maka manajemen finansial dibutuhkan.

Manajemen keuangan pada dasarnya adalah proses pengambilan keputusan tentang penggunaan sarana keuangan untuk merealisasikan rencana organisasi. Dalam konteks ini, upaya merealisasikan rencana organisasi harus mempertimbangkan tiga tujuan formal, yaitu likuiditas, kinerja (konsep *value for money*) dan keamanan/penjaminan.

Dalam manajemen finansial, proses perencanaan keuangan organisasi dapat dilakukan dalam kerangka jangka waktu dekat, menengah, dan jauh yang berisi daftar pengeluaran, pendapatan, dan pembiayaan. Perencanaan ini dapat digunakan sebagai panduan organisasi untuk menjalankan proses tata kelola merubah *input* menjadi *output*.

Pengendalian keuangan (*financial control*) adalah sarana untuk menjamin pengelolaan keuangan dalam batasan yang wajar. Titik hubungan antara manajemen keuangan dan pengendalian keuangan berada pada tanggung jawab perencanaan, pelaksanaan, dan pemantauan kegiatan keuangan dalam organisasi tersebut.

Secara umum, aktivitas yang terkait dalam pengendalian keuangan berkaitan dengan manajemen likuiditas yang berorientasi pada tujuan dan berorientasi masa depan sambil mempertimbangkan faktor-faktor yang relevan untuk *output* organisasi. Selain itu, pengendalian keuangan berusaha menganalisis keuangan organisasi yang menghasilkan tolak ukur selama proses pengambilan keputusan keuangan dijalankan. Dalam melaksanakan tugas pengendalian keuangan maka dibutuhkan komunikasi yang konstruktif dan produktif dengan bagian organisasi terkait.

#### **1.2.4 Pelayanan Publik, Pengendalian, dan Pengukuran**

##### **1. Pelayanan Publik**

Organisasi sektor publik yang memproses input penganggaran dari pemerintah, wajib menghasilkan pelayanan publik sebagai *public service*

*obligation* (PSO). Pelayanan publik merupakan suatu proses pelayanan kepada orang atau pihak lain berdasarkan kepekaan dan hubungan interpersonal sehingga dapat tercipta kepuasan dan keberhasilan. Pelayanan publik diberikan dalam bentuk barang dan jasa oleh pemerintah pusat, pemerintah daerah, dan BUMN/BUMD dalam upaya untuk meningkatkan pemenuhan kebutuhan masyarakat dan/atau pelaksanaan peraturan perundang-undangan. Pada esensinya pelayanan publik merupakan pemberian barang/jasa yang dilakukan oleh pemerintah atau swasta atas nama pemerintah, atau murni swasta dengan atau tanpa pembayaran.

Pelaksanaan pelayanan publik memerlukan standarisasi pelayanan minimal yang biasa disebut Standar Pelayanan Minimal (SPM). Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 65 Tahun 2005 tentang Pedoman Penyusunan dan Penerapan Standar Pelayanan Minimal, SPM adalah ketentuan jenis dan mutu pelayanan dasar yang harus dipenuhi.

Standarisasi pelayanan minimal harus disajikan secara sederhana, realistis, mudah diukur, terbuka, terjangkau, dan dapat dipertanggungjawabkan. Standarisasi pelayanan minimal perlu memperhatikan keberadaan sistem informasi, pelaporan dan evaluasi penyelenggaraan pelayanan, keterkaitan antarbidang layanan, kemampuan keuangan, personel, kelembagaan, serta tata cara penyediaan layanan dasar.

Beberapa pelayanan publik tidak hanya dibiayai oleh pajak yang dirumuskan dalam penganggaran, namun juga dapat dengan penerapan tarif pembebanan layanan publik. Pembebanan biaya dapat dilakukan secara umum dengan memperhatikan jenis barang dan jasa yang diberikan, pertimbangan efisiensi keuangan organisasi sektor publik, dan keuntungan.

Beberapa jenis pelayanan publik dapat dijual melalui perusahaan milik pemerintah, seperti penyediaan air bersih, transportasi publik, energi dan listrik, dan sebagainya. Selain itu, pembebanan tarif pelayanan dapat

dibebankan secara langsung dengan pertimbangan jenis barang dan jasa, harga, kelangkaan, variasi konsumsi, kebutuhan, dan skala permintaan. Tentunya, pelaksanaan pembebanan tarif berbeda-beda di setiap negara.

## **2. Pengukuran dan Pengendalian**

Hasil dari bentuk pelayanan publik akan menghasilkan *outcome* yang dirasakan penerima layanan, misalnya pelayanan kesehatan yang diberikan oleh rumah sakit milik pemerintah guna menunjang harapan hidup dan kesehatan masyarakat. Dalam hal ini, diperlukan proses pengukuran dan pengendalian untuk menjamin kualitas pelayanan publik

Penentuan pengukuran dan pengendalian pelayanan publik di Indonesia diatur dalam Undang-undang Nomor 25 Tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional. Hasil pemantauan ini diserahkan kepada Badan Perencanaan Pembangunan Nasional (Bappenas) dan Badan Perencanaan Pembangunan Daerah (Bappeda). Dalam melakukan pengukuran, hal yang perlu dilakukan adalah melakukan perbandingan hasil perencanaan program yang diharapkan dengan hasil aktual program.

Salah satu panduan dalam mengukur kinerja adalah Keputusan Kepala LAN No.239/IX/6/8/2003 tentang Pedoman Penyusunan Laporan Akuntabilitas Kinerja Akuntabilitas Pemerintah. Pengukuran kinerja dilakukan berdasarkan target dari masing-masing indikator kegiatan dan pengukuran pencapaian sasaran.

### **1.2.5 Pelaporan, Pengawasan, dan Pemeriksaan Internal-Eksternal**

#### **1. Pelaporan**

Pelaporan merupakan elemen dasar akuntabilitas organisasi publik. Makna dari pelaporan adalah pertanggungjawaban hasil pengelolaan keuangan dan kinerja kepada para pemangku kepentingan (*stakeholder*)

seperti legislatif, pemerintah, masyarakat umum, dan pihak lain yang dimungkinkan dan membutuhkannya. Untuk menjamin akuntabilitas, maka teknik akuntansi dalam pelaporan harus memenuhi Standar Akuntansi Pemerintahan sebagaimana dijelaskan Undang - Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara dan Undang-undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara-

Akuntabilitas keuangan pemerintahan diwujudkan melalui laporan keuangan pemerintah yang terdiri dari Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas, dan Catatan atas Laporan Keuangan (CaLK) yang, sebelum disampaikan kepada lembaga legislatif, harus diperiksa terlebih dahulu oleh BPK. Sementara itu, akuntabilitas kinerja dijalankan melalui pelaporan dalam Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) yang berisi penjelasan tentang capaian kinerja yang disusun berdasarkan rencana kerja dalam pelaksanaan APBN/APBD. Laporan keuangan dan kinerja diintegrasikan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 8 Tahun 2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah dengan sistem perencanaan strategis, sistem penganggaran, dan sistem akuntansi pemerintahan.

## **2. Pengawasan dan Pemeriksaan**

Dalam kerangka ilmu manajemen dasar, terdapat proses evaluasi atas kesalahan dan kekurangan sehingga memungkinkan perbaikan pada proses selanjutnya. Proses evaluasi pelayanan publik memerlukan pengawasan dalam bidang tata kelola sektor publik yang mengelola keuangan negara. Pengawasan adalah kegiatan untuk menghindari kemungkinan penyelewengan, penyalahgunaan wewenang atau penyimpangan dan memastikan kegiatan sesuai rencana serta mengoreksi kesalahan-kesalahan dalam mencapai tujuan pelayanan publik.

Adanya proses pengawasan yang mendorong kondisi ekonomis, efisiensi, dan efektifitas kegiatan dapat menjadi masukan bagi pengelolaan keuangan dan pengembangan kebijakan selanjutnya. Pengawasan ini diharapkan dapat menjamin akuntabilitas publik yang menjaga legitimasi kinerja pemerintah.

Pemeriksaan merupakan proses identifikasi masalah, analisis, dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif, dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, dan kendala informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

Di Indonesia, pengawasan tata kelola sektor publik dijalankan secara internal maupun eksternal. Secara internal, terdapat Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP) yang terdiri dari Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal Kementerian, dan Inspektorat Provinsi/Kota/Kabupaten, sedangkan pengawasan eksternal dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang bersifat mandiri dan bebas untuk menjamin pengawasan dan pemeriksaan yang baik terhadap tanggung jawab pengelolaan keuangan negara.

Badan pemeriksa dan pengawasan memerlukan status independen/mandiri yang berarti tidak dipengaruhi siapapun dan badan apapun, sedangkan bebas bermakna sebagai kebebasan dalam melakukan hal apapun terkait tindakan dalam pengelolaan tanggung jawab negara, selama tidak melanggar peraturan perundang-undangan. Selain itu, semenjak Undang-Undang MPR, DPR, DPRD dan DPD (UU MD3) diterapkan, terdapat alat kelengkapan DPR dan DPD yang terdiri dari Badan Akuntabilitas Keuangan Negara (BAKN) di DPR dan Panitia Akuntabilitas Publik (PAP) di DPD yang bertugas menindaklanjuti Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) yang dilakukan oleh BPK.

Standar pemeriksaan yang digunakan dalam melaksanakan tugas pemeriksaan selama ini adalah Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yang ditetapkan dalam Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 1 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN). SPKN menggunakan referensi utama *The Generally Accepted Government Auditing Standards (GAGAS)* Tahun 2003.<sup>21</sup>

GAGAS telah mengalami revisi sebanyak dua kali, dengan revisi terakhir tahun 2011. Standar pemeriksaan sektor privat yang berlaku di Indonesia (Standar Profesional Akuntan Publik/SPAP) maupun internasional (*International Standards on Auditing/ISA* dan *International Standards of Supreme Audit Institutions/ISSAI*) telah berkembang dan mengalami banyak perubahan.

SPAP, ISA, dan ISSAI disusun dengan menggunakan pendekatan pengaturan standar berdasarkan prinsip (*principle-based standards*). Sebelumnya, standar pemeriksaan menggunakan pendekatan pengaturan standar berdasarkan aturan yang lebih rinci/detail (*rule-based standards*).

### **1.3 Organisasi Sektor Publik di Indonesia**

Untuk mengidentifikasi organisasi sektor publik secara sistematis, dalam kaitannya dengan ranah ekonomi di wilayah sektor publik, setidaknya ada beberapa langkah identifikatif yang perlu diperhatikan, yaitu: apakah barang yang dihasilkan merupakan barang publik, apakah barang tersebut diproduksi di wilayah sektor publik, apakah hasil produksi berdampak kepada masyarakat umum atau beberapa bagian kelompok masyarakat tertentu, dan apakah pengambilan kebijakan diambil secara kolektif.

---

<sup>21</sup> Lihat: Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) tahun 2017 yang dikeluarkan BPK RI. Dijelaskan dalam Bahrullah Akbar, *Sistem Pengawasan Keuangan Negara di Indonesia*, (Bumi Metro Raya: Jakarta, 2013). Hal.61-62.

Dengan cara yang sama dapat diidentifikasi organisasi sektor publik di Indonesia. Berikut ini secara umum organisasi yang termasuk pada sektor publik di Indonesia:

### 1.3.1 Organisasi pemerintahan

Organisasi pemerintahan merupakan organisasi yang termasuk dalam kelompok *pure non profit organization* yang memiliki tujuan memberikan pelayanan kepada masyarakat dan tidak ada motif mencari laba. Organisasi pemerintah terdiri dari pemerintahan pusat seperti kementerian dan lembaga tinggi dan tertinggi negara, sementara organisasi pemerintahan daerah terdiri dari Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) dan DPRD.

Presiden selaku Kepala Pemerintahan memegang kekuasaan pengelolaan keuangan negara sebagai bagian dari kekuasaan pemerintahan. Kekuasaan atas pengelolaan keuangan negara digunakan dengan harapan dapat tercapainya tujuan bernegara. Dalam rangka penyelenggaraan fungsi pemerintahan, pemerintah menyusun APBN sesuai dengan kebutuhan penyelenggaraan pemerintahan negara dan kemampuan dalam menghimpun pendapatan negara.<sup>22</sup>

Pembiayaan organisasi pemerintah dapat disebut dengan Belanja Pemerintah. Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 101/PMK.02/2011 tentang Klasifikasi Anggaran, belanja pemerintah pusat dapat diklasifikasikan ke dalam delapan kategori jenis belanja, yakni: Belanja Pegawai, Belanja Barang, Belanja Modal, Belanja Pembayaran Bunga Utang, Belanja Subsidi, Belanja Hibah, Belanja Bantuan Sosial serta Belanja Lain-lain. Tidak semua mata anggaran belanja pemerintah digunakan untuk pembiayaan organisasi pemerintah.

---

<sup>22</sup> Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara Pasal 12

### 1.3.2 Badan Layanan Umum (BLU)

Organisasi ini masuk dalam kategori *quasi non profit organization* yang bertujuan untuk melayani masyarakat namun masih diperkenankan untuk memperoleh laba dalam operasinya. BLU adalah instansi di lingkungan Pemerintah yang dibentuk untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas.<sup>23</sup> BLU yang melekat dalam kementerian disebut Badan Layanan Umum Pusat (BLUP), sedangkan yang melekat pada daerah terletak pada SKPD atau dinas terkait disebut Badan Layanan Umum Daerah (BLUD). BLU diberikan fleksibilitas dalam pengelolaan keuangan berdasarkan penerapan praktek bisnis yang sehat. Praktek bisnis BLU mempertimbangkan kualitas layanan, pemerataan dan kesetaraan layanan, biaya serta kemudahan untuk mendapatkan layanan.

Keuangan negara (APBN/APBD) memiliki porsi yang besar dalam pelaksanaan kegiatan BLU, namun juga menggunakan dana yang berasal dari masyarakat. BLU memungut biaya kepada masyarakat sebagai imbalan atas barang/jasa layanan yang diberikan. Dalam pemungutan biaya, BLU mempertimbangkan keberlanjutan dan pengembangan layanan, daya beli masyarakat, asas keadilan dan kepatutan, dan kompetisi yang sehat.

BLU adalah contoh konkrit penerapan manajemen keuangan pada sektor publik yang berbasis pada kinerja. BLU diberikan fleksibilitas pengelolaan keuangan dalam rangka pelaksanaan anggaran, termasuk pengelolaan pendapatan dan belanja, pengelolaan kas, dan pengadaan barang/jasa. Kepada BLU juga diberikan kesempatan untuk mempekerjakan tenaga profesional non PNS serta kesempatan pemberian imbalan jasa kepada pegawai sesuai dengan

---

<sup>23</sup> Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Pasal 1

kontribusinya.<sup>24</sup> Tetapi sebagai pengimbang, BLU dikendalikan secara ketat dalam perencanaan dan penganggarannya, serta dalam pertanggungjawabannya kepada organisasi induk, pemerintahan pusat maupun daerah.

Hubungan kerja principal-agent terjadi pada penyelenggaraan BLU. Kementerian atau instansi induk berperan sebagai *Principal* dan pimpinan BLU berperan sebagai *Agent*. Hubungan kerja tersebut berupa kontrak kinerja dimana pimpinan lembaga induk bertanggung jawab atas kebijakan layanan yang hendak dihasilkan, dan BLU bertanggung jawab untuk menyajikan layanan yang diminta.

Seluruh pendapatan yang diperolehnya BLU dari non APBN/APBD dilaporkan dan dikonsolidasikan dalam pertanggungjawaban APBN/APBD. Menurut data Direktorat Pembinaan Pengelolaan Keuangan BLU, saat ini jumlah BLU tercatat 244 badan pada 5 bidang yang terdiri dari 105 bidang kesehatan, 101 bidang pendidikan, 10 pengelolaan dana, lima pengelolaan kawasan, dan 23 BLU penyediaan barang dan jasa lainnya.

### **1.3.3 Badan Usaha Milik Negara (BUMN) dan Badan Usaha Milik Daerah (BUMD)**

Organisasi ini merupakan organisasi pencari laba sehingga disebut *quasi profit organization*, namun sebagian besar berasal dari dana keuangan negara atau berasal dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara/Daerah (APBN/D) yang dipisahkan. BUMN dimiliki oleh pemerintah pusat dan BUMD dimiliki oleh pemerintah daerah.

Dari sejarah berkembangnya, BUMN lahir sebagai bagian dari upaya para pendiri bangsa untuk menegakkan demokrasi ekonomi. Demokrasi ekonomi dimaksudkan sebagai kemerdekaan ekonomi yang sepenuhnya

---

<sup>24</sup> Penjelasan Atas Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2005 Tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum Hal 3

diarahkan untuk menunjang kesejahteraan rakyat. Pada titik ini, BUMN diwujudkan sebagai upaya pemerintah untuk berperan serta dalam proses dan jalur ekonomi, bersanding dengan sektor privat dan koperasi.

Kehadiran BUMN dalam kancah perekonomian, yang meniscayakan perolehan keuntungan sekaligus menjaga peran sebagai pihak yang mengedepankan kesejahteraan rakyat, dengan sendirinya menempatkan peran BUMN yang unik.

Dengan perannya pada ranah ekonomi dan kesejahteraan rakyat, BUMN memainkan peran dan fungsi *agency* yang strategis. Untuk menyebutnya lebih spesifik, dalam konteks ini BUMN telah memerankan diri sebagai *agent of development*, BUMN hadir sebagai kepanjangan tangan pemerintah dalam ranah ekonomi untuk mengelola dan mengurus kekayaan alam yang penting demi sebesar-besarnya kesejahteraan rakyat.

Undang Undang Nomor 19 Tahun 2003 tentang Badan Usaha Milik Negara (BUMN) memberi landasan yang kokoh dan strategis mengenai peran dan fungsi BUMN. Meski dalam konteks tertentu masih mengundang perdebatan mengenai peran dan fungsi BUMN yang dinilai terlalu mengintervensi dan mendominasi perekonomian nasional, kehadiran BUMN terbukti memberi dukungan yang kuat bagi pemerintah dalam upaya menegakkan daulat ekonomi nasional.

Peran dan tanggung jawab BUMN terejawantahkan dalam Undang Undang Nomor 19 Tahun 2003 tentang Badan Usaha Milik Negara (BUMN). Pertama, memberikan sumbangan bagi perekonomian nasional pada umumnya dan penerimaan negara pada khususnya. Dalam fungsi dan tanggung jawab ini, perusahaan plat merah telah memainkan peran yang sangat besar terutama bersumber dari bidang migas dan infrastruktur.

Kedua, menyelenggarakan kemanfaatan umum berupa penyediaan barang dan jasa yang bermutu tinggi dan memadai bagi pemenuhan hajat

hidup orang banyak. Salah satu upaya yang dijalankan BUMN dalam ranah ini adalah berbagai program yang dijalankan BUMN dalam bidang farmasi dan ketahanan pangan. Kebermutuan dibutuhkan untuk menghasilkan barang yang menjamin kualitas kesehatan masyarakat, sementara program ketahanan pangan dibutuhkan untuk memastikan hajat pangan rakyat berjalan dengan optimal.

Ketiga, menjadi perintis kegiatan-kegiatan usaha yang belum dapat dilaksanakan oleh sektor swasta dan koperasi. Penyediaan sarana transportasi massal dengan mengutamakan pelayanan sebagaimana dijalankan jawatan perkeretapian Indonesia dapat menjadi contoh dalam konteks ini, sebagaimana dalam bidang energi listrik. Menjamin keberlangsungan program seperti ini menjadikan BUMN sebagai pihak yang sangat penting dalam menunjang upaya pembangunan pemerintah dan kesejahteraan rakyat.

Keempat, turut aktif memberikan bimbingan dan bantuan kepada pengusaha dan golongan ekonomi lemah, koperasi, dan masyarakat. Pada konteks ini, BUMN telah memainkan peran yang besar dalam Program Kemitraan dan Bina Lingkungan (PKBL) yang menyalurkan dana program kemitraan untuk usaha kecil di bidang perdagangan, rumah industri, pertanian, perkebunan, peternakan, perikanan, jasa, dan lainnya.

Sementara itu, Badan Usaha Milik Daerah (BUMD), menurut Pasal 5 ayat (2) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1962 tentang Perusahaan Daerah, adalah jenis organisasi *quasi profit organization* yang didirikan dengan bertujuan untuk turut serta melaksanakan pembangunan daerah khususnya dan pembangunan ekonomi nasional umumnya, untuk memenuhi kebutuhan rakyat menuju masyarakat yang adil dan makmur.

Pendirian BUMD dilakukan oleh Pemerintah Daerah melalui Peraturan Daerah, menurut Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999. Seperti halnya BUMN, BUMD juga merupakan badan usaha yang menyediakan barang dan

jasa untuk mendapatkan laba. Bedanya, modal pada BUMD secara dominan disokong oleh pemerintah daerah setempat. Hasil laba yang diterima oleh BUMD atau Perusahaan Daerah (PD) menjadi salah satu unsur dalam Pengelolaan Asli Daerah (PAD).

Dari paparan di atas, terlihat peran penting BUMN sebagai organisasi pencari laba sehingga disebut *quasi profit organization* dengan dukungan regulasi yang memadai.

### 1.3.4 Organisasi Nirlaba

Organisasi Nirlaba merupakan organisasi swasta yang tujuannya bukan untuk mencari laba, namun untuk pelayanan masyarakat, sehingga organisasi ini termasuk *quasi non profit organization*. Dana yang didapatkan dari organisasi nirlaba biasanya berasal dari anggota dan donasi, namun keuangan negara dapat dikelola masuk ke dalam organisasi ini. Organisasi ini biasanya berbentuk yayasan, perhimpunan, organisasi profesi, yang fokus pada kegiatan sosial kemasyarakatan.

Salah satu contoh organisasi nirlaba di Indonesia adalah Palang Merah Indonesia. Palang Merah Indonesia merupakan perhimpunan nasional yang berdiri atas asas perikemanusiaan dan atas dasar sukarela dengan tidak membeda-bedakan bangsa, golongan, dan paham politik.<sup>25</sup> Dalam melaksanakan aksi-aksi kemanusiaannya, PMI selalu memegang teguh 7 (tujuh) Prinsip Dasar Gerakan Internasional Palang Merah dan Bulan Sabit Merah, yaitu Kemanusiaan, Kesamaan, Kesukarelaan, Kemandirian, Kesatuan, Kenetralan dan Kesemestaan.<sup>26</sup> Sumber pendanaan PMI berasal dari donasi masyarakat dan hibah/bantuan yang diatur oleh ketentuan peraturan perundang-undangan.

---

<sup>25</sup> Undang-undang Republik Indonesia nomor 1 tahun 2018 tentang kepalangmerahan pasal 1 ayat 4

<sup>26</sup> Panduan orientasi kepalangmerahan (Palang Merah Indonesia: Jakarta,2015) halaman 4

Pemerintah, baik itu pemerintah pusat maupun pemerintah daerah, dapat memberikan dukungan dana yang berasal dari APBN/APBD dalam bentuk hibah. Dikarenakan menggunakan sumber dana yang berasal dari Anggaran negara yang berupa hibah, maka Palang Merah Indonesia merupakan organisasi nirlaba yang bergerak pada sektor publik.

### 1.3.5 Badan Usaha Yang Tidak Semata-mata Mencari Laba

Badan usaha pada kategori ini pada dasarnya adalah badan usaha yang tidak semata-mata mencari laba, namun memiliki tanggung jawab besar baik dalam lingkup sosial dan lingkungan. Orientasi dasar badan usaha kategori ini adalah untuk mewujudkan pembangunan ekonomi berkelanjutan guna peningkatan kualitas kehidupan masyarakat, serta manfaat bagi badan usaha itu sendiri, komunitas setempat, dan masyarakat pada umumnya.<sup>27</sup>

Termasuk dalam kualifikasi *Quasi Profit Organization*, contoh badan usaha ini adalah Perseroan Terbatas (PT), Perusahaan Komanditer (CV), Persekutuan (Firma), dan sebagainya. Jenis badan usaha ini dapat memberikan tanggung jawab sosial, lingkungan serta yang lainnya dalam bentuk *Corporate Social Responsibility* (CSR).

Menurut Archie Carrol (1979), konstruksi *Corporate Social Responsibility* (CSR) memiliki 4 (empat) bidang yang terkait antara bisnis-masyarakat (*business society relations*), yaitu:<sup>28</sup>

- a. *Economic Responsibility*, badan usaha menginginkan keuntungan secara wajar untuk pemegang saham atau pemilik (*return on their investment*).

---

<sup>27</sup>Dilihat dalam Penjelasan atas Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas.

<sup>28</sup>.Dirk Matten, dan Jeremy Moon, *Pan-European Approach. A Conceptual Framework for Understanding CSR*, bagian *Business in Society*, dalam Walther Ch. Zimmerli, Klaus Richter, Markus Holzinger, *Corporate ethics and corporate governance introduction to the scope of public sector*, (Springer, Berlin: 2007), hal. 181.

- b. *Legal Responsibility*, adalah badan usaha bertanggungjawab untuk mematuhi ketentuan hukum (*Play by Rules of The Game*) yang mensyaratkan pada *Social Responsibility*;
- c. *Ethical Responsibility* pada area ini badan usaha diwajibkan untuk melakukan hal yang benar dan adil sesuai yang diharapkan masyarakat (ekonomi dan hukum); dan
- d. *Philanthropic Responsibility* adalah badan usaha harus bersikap dermawan termasuk dalam hal pemberian donasi (*Charity*), pembangunan terhadap fasilitas yang dibutuhkan masyarakat, dukungan terhadap sekolah-sekolah di sekitar masyarakat, atau mensponsori kegiatan seni dan olahraga.

Badan usaha ini dituntut untuk memiliki kontribusi yang berdampak besar bagi negara, karena pemerintah mengharapkan kontribusi mereka untuk bantuan dan pemberdayaan masyarakat, dukungan ekonomi, pendidikan, dan lingkungan.

### **1.3.6 Badan Usaha Yang Murni Mencari Laba**

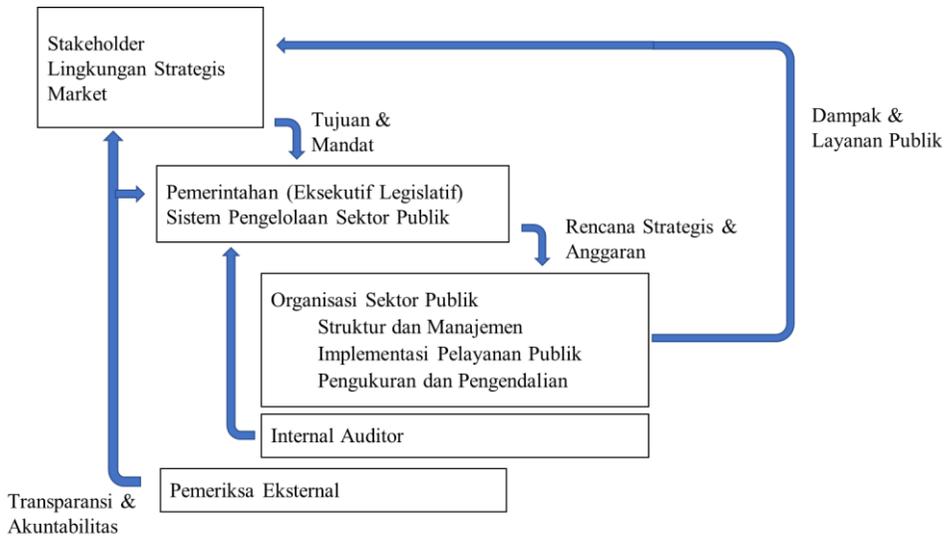
Badan usaha ini adalah badan usaha yang murni hanya mencari laba dengan tujuan mengejar keuntungan sebanyak-banyaknya demi memakmurkan pemegang saham yang memberi kemungkinan kerja sama dengan sektor privat maupun sektor publik. Organisasi *Pure Profit Organization* ini dapat menyediakan barang dan jasa kepada publik dengan tetap mengikuti prosedur pasar dan mekanisme kerja sama dengan pemerintah yang membutuhkan barang dan jasa tersebut.

Dalam praktiknya, pemerintah telah membuat wadah pengadaan barang dan jasa dengan melahirkan regulasi pengadaan barang dan jasa dalam Peraturan Presiden (PERPRES) tentang Perubahan atas Peraturan Presiden Nomor 16 Tahun 2018 tentang Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah yang

memungkinkan sektor privat untuk berkontribusi dalam pengadaan barang dan jasa publik. Pada kelanjutannya, regulasi terkait barang dan jasa mendorong terciptanya pasar pengadaan barang yang dikenal dengan *e-katalog*, di samping terminologi mekanisme *tender*. Mekanisme *e-katalog* dan *tender* memberi kemungkinan bagi sektor privat untuk mencari laba dengan ketentuan yang berlaku.

## Ringkasan Bab 1

### Gambaran Umum Organisasi Sektor Publik





## **BAB 2. Model Tata Kelola Sektor Publik dan Akuntabilitas**

Model tata kelola sektor publik pada dasarnya merupakan serangkaian proses sistem organisasi sektor publik yang dianggap sebagai solusi kesejahteraan masyarakat. Model tata kelola sektor publik memberikan asumsi dasar, pola prospek, dan ukuran keberhasilan kinerja tata kelola sektor publik. Pemahaman model organisasi sektor publik memberikan gambaran indikator pencapaian kinerja dan praktek organisasi sektor publik.

Bab ini akan mengupas tentang berbagai hal terkait model tata kelola sektor publik dan akuntabilitas. Di dalamnya akan disajikan pembahasan mengenai sejarah perkembangan model tata kelola sektor publik, model tata kelola sektor publik, prinsip transparansi dan akuntabilitas.

Berbagai pembahasan dalam bab ini diharapkan menghadirkan pemahaman yang komprehensif mengenai model tata kelola sektor publik dan berbagai *best practices* dalam bidang terkait.

### **2.1 Sejarah Perkembangan Tata Kelola Sektor Publik**

Aspek yang perlu dipertimbangkan dalam organisasi sektor publik adalah meningkatkan pelayanan publik, dan bagaimana membuat tata kelola menjadi lebih baik lagi. Perkembangan organisasi sektor publik menghasilkan model tata kelola yang disesuaikan dengan tantangan dan budaya suatu negara dalam kurun waktu tertentu.

Perang dunia ke-dua berakhir (1945-1950) dengan menciptakan tatanan dunia baru menyisakan sistem tata kelola sektor publik warisan kolonialisme

terutama pada negara-negara bekas jajahan. Tata kelola sektor publik dianggap sebagai suatu hal yang bersifat teknis dan legal, daripada bersifat politis dan ekonomis. Teknis dan legal yang dimaksud disini adalah pengelolaan sektor publik hanya mengikuti aturan ketentuan dengan memperhatikan hal-hal yang diperlukan, diizinkan, dan dilarang dalam ketentuan peraturan yang berlaku. Sedangkan konteks sifat politis dan ekonomis adalah pengelolaan sektor publik yang diarahkan sesuai kepentingan dan pemahaman penerima mandat (pemerintahan) dan besaran sumber pendanaan yang dijadikan landasan pengelolaan sektor publik. Pada masa itu negara-negara seperti Jerman, Inggris, Amerika, dan Prancis mulai melakukan reformasi pada tata kelola sektor publik yang disesuaikan dengan model negara masing-masing.<sup>29</sup>

Pada akhir tahun 1960 dan awal tahun 1970an, gagasan pemikiran reformasi tata kelola sektor publik berkembang di Amerika, Inggris, dan Prancis. Reformasi tata kelola sektor publik tersebut didasarkan pada prinsip *rational-strategic*, *policymaking*, dan *evaluation*. *Rational strategic* adalah penyusunan langkah dan rencana yang terstruktur dan sistematis untuk mencapai tujuan yang ditetapkan. *Policymaking* adalah proses pembuatan kebijakan yang dilakukan melalui prinsip dan mekanisme sesuai kebutuhan negara. *Evaluation* adalah suatu tindakan untuk menilai jumlah dan kualitas dari proses yang layak dan menjadi tindakan baru untuk perbaikan.

Perkembangan prinsip reformasi tata kelola sektor publik di negara maju didasarkan pada ilmu pengetahuan, teknologi, dan ilmu sosial yang menitikberatkan desain tata kelola sektor publik yang lebih maju. Perkembangan ini disebut dengan *golden age planning* di mana perencanaan

---

<sup>29</sup> Christopher Pollitt dan Geert Bouckaert, 2011, *Public Management Reform: a Comparative Analysis New Public Management, Governance, and Neo-Weberian State*, 3<sup>rd</sup>.ed. Oxford University Press: New York, hal. 5-19

yang sistematis dengan metode ilmiah digunakan untuk perencanaan kebijakan publik secara masif.

Prinsip reformasi tata kelola sektor publik diatas disebut faktor internal. Perkembangannya tidak hanya dipengaruhi oleh faktor internal, tapi juga dipengaruhi oleh faktor eksternal. Tahun 1970an terjadi *oil boom* yang merupakan faktor eksternal bagi organisasi sektor publik untuk meningkatkan pelayan publik. Keterpengaruhan ekonomi global karena meningkatnya harga minyak menyebabkan bertambahnya biaya produksi sehingga penarikan pajak tidak maksimal yang mengakibatkan berkurangnya belanja publik di negara industri.

Akibat lebih jauh dari kondisi tersebut, beban kerja tata kelola sektor publik menjadi berat (*overloaded*) dan ketidakefektifan tata kelola sektor publik yang terlihat dari hubungan yang kaku antar intra-organisasi pemerintahan (struktur birokrasi). Hubungan antara pemerintahan dengan masyarakat (*state-society*) yang kaku, sebagai dampak dari *oil boom*, menyebabkan berkurangnya aktivitas ekonomi negara dan kesejahteraan masyarakat.

Banyak pemikiran tentang organisasi publik untuk membuat model tata kelola pemerintahan yang cenderung mirip dengan model tata kelola bisnis untuk mengamankan keuangan, meningkatkan efisiensi, dan membuat birokrasi lebih responsif kepada masyarakat sebagai pengguna layanan publik.

Faktor-faktor tersebut menuntut perubahan dalam tata kelola sektor publik pada tahun 1980an. Amerika, Kanada, Belanda, New Zealand, Swedia, dan Inggris melakukan reformasi kembali tentang tata kelola sektor publik yang saat ini dikenal sebagai model *New Public Management* (NPM).

Selanjutnya NPM berkembang menjadi *'governance'*,<sup>30</sup> *'partnership'*, *'joined-up government'*,<sup>31</sup> *whole of government'*<sup>32</sup>, *'trust'* dan *'transparency'*.

Awal tahun 1990an arus demokrasi melanda dunia yang meningkatkan partisipasi publik, serta akuntabilitas pada tata kelola sektor publik. Pengelola sektor publik wajib mempertanggungjawabkan *how to govern*, melalui proses kemitraan antara pemerintah dan masyarakat yang menimbulkan interaksi timbal balik atas kepercayaan masyarakat dengan transparansi dan akuntabel.

*Governance* adalah struktur dan proses yang dirancang untuk memastikan pertanggungjawaban, transparansi, responsif, sesuai aturan hukum, stabilitas, ekuitas, pemberdayaan, dan partisipasi masyarakat luas.

*Joined-up government* adalah suatu strategi kerjasama yang menyeluruh tidak hanya di dalam pemerintah dan lembaganya tetapi juga pelibatan sektor privat dan sektor *voluntary* melewati batasan sektor masing-masing untuk tujuan bersama.

*Whole of Government* adalah integrasi penyediaan layanan publik yang disediakan oleh pemerintah melebihi batasan kewilayahan wewenang untuk menyelesaikan isu yang dihadapi.

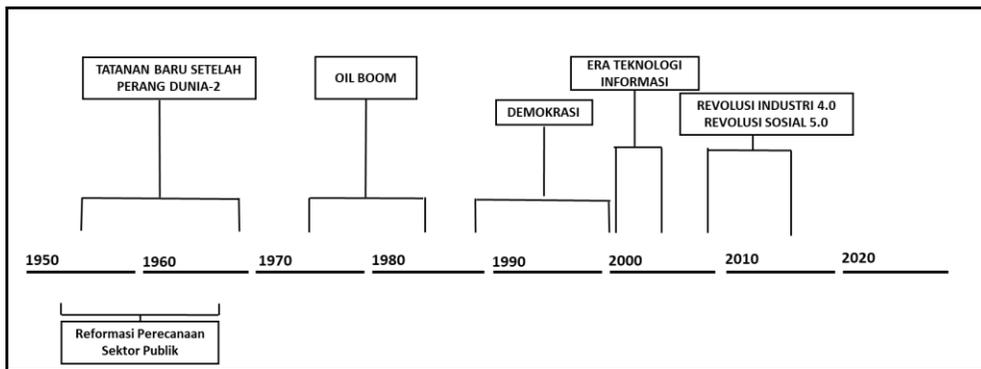
Tahun 2000an teknologi informasi berkembang dengan cepat sehingga disebut era digital. Pemanfaatan teknologi informasi dalam berbagai bentuk pengembangannya memudahkan proses dan peningkatan kualitas tata kelola sektor publik. Kehadiran *E-government* adalah respons konstruktif atas berkembangnya teknologi informasi untuk memacu produktivitas, informasi, dan akses terhadap layanan sektor publik. Teknologi informasi memudahkan komunikasi dan akses informasi terhadap layanan sektor publik, sehingga masyarakat lebih kritis dalam capaian tata kelola sektor publik. Pada tahun-tahun ini tata kelola sektor publik mengalami perubahan yang sangat cepat. Model tata kelola berbasis network yang merupakan pengembangan dari *New Public Management* (NPM) antara lain *New Public Governance* (NPG), *New Public Service* (NPS). *Neo Weberian State* (NWS) merupakan kritik terhadap NPM yang lebih berat pada sektor privat.

<sup>30</sup> Lihat arah baru setelah NPM: governing without government.

<sup>31</sup> Secara kesejarahan, NPM berusaha direformasi oleh kelompok yang melabeli dirinya sebagai *'Joined up Government'* (JUG) yang selanjutnya menamai dirinya sebagai kelompok *WoG*, yang melihat kelemahan NPM sebagai model tata kelola sektor publik. Lihat Bogdanor, V. ed., 2005. *Joined-up government* (Vol. 5). Oxford University Press. Hal 2

<sup>32</sup> Lihat box 2.2

Perkembangan teknologi informasi terjadinya mendorong revolusi industri 4.0 pada tahun 2011 dan konsep revolusi sosial 5.0 pada tahun 2015an. Kedua revolusi tersebut mempengaruhi berbagai aspek kehidupan masyarakat. Penerapan industri 4.0 dan sosial 5.0 mulai mempengaruhi tata kelola sektor publik di beberapa negara. Jepang sebagai inisiator revolusi sosial 5.0 sudah menerapkan pemanfaatan industri 4.0 tidak hanya pada sektor privat tapi tata kelola sektor publik yang merupakan salah satu kewajiban pemerintah pun sudah menerapkannya. Revousi industri 4.0 dan revolusi sosial 5.0 dalam beberapa tahun kedepan adalah tantangan dan fokus dari pengembangan tata kelola sektor publik di berbagai negara.



**Gambar 2.1 Faktor Penggerak Perubahan Tata Kelola Sektor Publik**

Berdasarkan uraian di atas, kemunculan model tata kelola sektor publik didasari oleh arus besar perubahan dunia yang menjadi tantangan dalam pengelolaan sektor publik. Arus besar tersebut adalah *oil boom*, demokrasi, dan kemajuan teknologi informasi.

**Gelombang Demokrasi 1990an (KOTAK 2.1)**

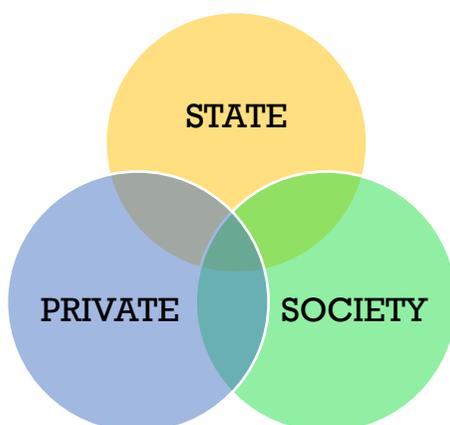
Perang dunia II melahirkan Amerika Serikat sebagai negara super power dengan Uni Soviet sebagai penantang terkuatnya. Kedua negara tersebut memiliki sistem politik dan ideologi yang berbeda. Amerika dengan demokrasi liberal-kapitalisme dan Uni Soviet dengan Sosialis-komunisme. Namun, Komunisme Soviet mengalami kemunduran ketika Gorbachev menjadi pemimpin pada tahun 1986 mencetuskan program Perestroika yang mengandung konsep glasnot (keterbukaan) dan demokratiya (demokratisasi). Kontrol negara yang kuat dibidang ekonomi juga mulai dikurangi. Kondisi ekonomi yang stabil dan keterbukaan, mendorong negara-negara bagian uni soviet menyatakan kedaulatannya. Runtuhnya Uni Soviet melahirkan 15 negara baru dengan demokrasi sebagai sistem negara. Tata kelola sektor publik mengalami penyesuaian dengan mengadopsi reinventing government.

Prinsip demokrasi yang menekankan pada persamaan dan perlindungan konstitusional yang menjamin hak-hak individu dan bagaimana mendapatkannya serta supremasi hukum. Kehadiran negara dalam mensejahterakan rakyat dicerminkan oleh pelayanan publik yang diberikan dan aktif dalam mengatur kehidupan ekonomi rakyatnya. Berdasarkan kongres *International Commission of Justice* di Bangkok 1965 sistem politik yang demokratis adalah “Suatu bentuk pemerintahan dimana hak untuk membuat keputusan-keputusan politik diselenggarakan oleh warga negara melalui wakil-wakil yang dipilih oleh mereka dan yang bertanggung jawab kepada mereka melalui suatu proses pemilihan yang bebas. Dari pengertian tersebut kemudian melahirkan prinsip-prinsip demokrasi, yaitu partisipasi publik, keadilan, toleransi politik, akuntabilitas, transparansi, pemilihan umum yang bebas dan adil dilakukan secara reguler, kemerdekaan ekonomi, mengendalikan penyalahgunaan kekuasaan, supremasi hukum, penegakan HAM, tidak menganut sistem partai tunggal, dan *rule of law*.

Salah satu kunci paling dasar dalam demokrasi adalah partisipasi rakyat dalam pemerintahan. Demokrasi memberi ruang terhadap kebebasan berpendapat diruang publik dan menjadi tugas dari setiap warga negara untuk melakukan kontrol terhadap penyelenggaraan negara termasuk pelayanan publik. Pemilihan umum menghasilkan produk berupa pejabat publik atau legislatif melalui prinsip keterwakilan. Pemilihan umum merupakan sarana penyampaian aspirasi masyarakat dengan harapan arah kebijakan negara sesuai dengan apa yang diinginkan masyarakatnya.

## 2.2 Model Tata Kelola Sektor Publik

Model tata kelola sektor publik yang akan dibahas pada bagian ini adalah jenis tata kelola sektor publik yang banyak diterapkan di dunia, antara lain *New Public Management* (NPM), pengembangan setelah *New Public Management*, dan *New Weberian State* (NWS). Untuk mempermudah pemahaman mengenai model utama tata kelola sektor publik, hubungan antara pemerintah (*state*), privat (*market*) dan masyarakat (*society*) menjadi landasan utama pada pembahasan model utama tata kelola sektor publik. Gambar 2.2 ilustrasi hubungan *state-market-society*.



**Gambar 2.2 Ilustrasi Hubungan State Market Society**

Model tradisional yang bersifat teknis dan legal tidak dibahas dalam buku ini dikarenakan ulasan mengenai model tata kelola sektor publik sebatas model tata kelola sektor publik yang diterapkan, diadopsi, dan berpengaruh luas pada pengelolaan sektor publik negara-negara di dunia.

Menurut Pollitt, negara-negara dapat dikategorisasikan dalam tata kelola publiknya sebagai kelompok negara dengan tata kelola publik '*marketers*' (mengarah kepada NPM), '*modernizr*' (mengarah pada NWS), dan '*maintainer*' (mengarah kepada NWS dan NPG). Masing-masing model tersebut terdapat varian yang digunakan dalam berbagai negara.

Berdasarkan inti klaim dari masing-masing model, berikut gambaran sederhana dari masing-masing model dapat dilihat pada tabel 2.1. tersebut:

**Tabel 2.1 Model-Model Utama Tata Kelola Sektor Publik**

Model	Inti Klaim	Mekanisme Umum Koordinasi
NPM	Membuat pemerintahan menjadi lebih efisien dan ‘ <i>consumer responsive</i> ’ ( <i>marketer</i> ) dengan menerapkan metode sektor privat	Berdasarkan pasar ( <i>market type mechanism (MTMs)</i> ); indikator kinerja ( <i>value for money (VfM)</i> ), target, tender kompetitif, <i>quasi market</i>
Network (NGM, NPG, NPS)	Membuat pemerintahan menjadi lebih informatif, lebih fleksibel, dan terbuka pada partisipasi publik ( <i>maintainer</i> ). Variasi <i>governance</i> yang secara eksplisit bersandar pada pendekatan “ <i>network</i> ” mengutamakan hubungan horizontal dari pada pengendalian vertikal	Jaringan yang saling terkait antara pemangku kepentingan dan kerjasama pemangku kepentingan.
NWS	Modernisasi ( <i>modernizr</i> ) aparatur negara tradisional sehingga lebih profesional, lebih efisien, lebih responsif, menerima metode komersial namun negara tetap dijadikan aktor utama dengan aturan, metode dan budaya	Otoritas menjalankan melalui hirarki pejabat publik

Sumber: Christopher Pollit dan Geert Bouckaert, 2011, *Public Management Reform: a Comparative Analysis New Public Management, Governance, and Neo-Weberian State*, 3rd.ed. Oxford University Press: New York. Hal. 22.

Pollitt menjelaskan bahwa *network* menjadi jembatan menuju model NPG. Hal ini dikarenakan aspek *network* terhadap pemanfaatan jaringan dalam pembuatan arah kebijakan pelayanan publik melingkupi NPG. Oleh karena itu, pada buku ini terdapat penjelasan mengenai *network* sehingga NPG terbentuk. Berikut penjelasan masing-masing model utama yang dipilih penulis karena dianggap mempunyai pengaruh terhadap tata kelola sektor publik di dunia.

Network adalah suatu sistem koordinasi baik bersifat formal maupun informal, yang dapat berlangsung secara horizontal antarlembaga atau mengikuti sistem birokrasi (vertikal) berdasarkan pengembangan dan pengalaman yang dilalui oleh tata kelola sektor publik di negara masing-masing.

### 2.2.1 *New Public Management* (NPM)

Tahun 1980an telah terjadi perubahan tata kelola sektor publik dari tradisional yang dianggap kaku, birokratis, dan hierarkis menjadi model yang fleksibel dan mengadaptasi pasar dalam pemenuhan kebutuhan pelayanan sektor publik. Perubahan ini melahirkan pendekatan konsep *New Public Management* (NPM). *New Public Management* (NPM) adalah manajemen sektor publik yang berfokus dan berorientasi pada kinerja, bukan berorientasi pada kebijakan.

Model ini mengalami berbagai perubahan seperti konsep *managerialism*, *market-based public administration*, *post-bureaucratic paradigm*, dan *entrepreneurial government*.

NPM menggabungkan *new institutional economics* dan manajerialisme. *New institutional economics* memberikan doktrin-doktrin tata kelola sektor publik tentang *contestability*, *user choice*, *transparency*, dan struktur insentif. Sementara itu, manajerialisme memberikan doktrin tentang manajemen profesional, keutamaan keahlian teknis, doktrin tentang kekuasaan diskresi untuk menghasilkan sesuatu (*free to manage*) melalui pengembangan kebudayaan yang sesuai dan aktif dalam mengukur kinerja serta menyesuaikan *output* organisasi.<sup>33</sup>

*Entrepreneurial government* lebih dikenal dengan *reinventing government*. *Reinventing government* dapat diartikan sebagai suatu sistem tata kelola sektor publik yang menerapkan efisiensi, efektivitas, dan inovasi untuk memanfaatkan sumber daya dengan mengadopsi sistem sektor privat, yakni *entrepreneurship*. *Reinventing government* terdiri dari beberapa model pemerintahan sebagaimana berikut:<sup>34</sup>

---

<sup>33</sup> Christopher Hood, 1991, "A Public Management for All Seasons?", *Public Administration* Vol.69. Hal. 5-6.

<sup>34</sup> Bahrullah Akbar, 2013, *Akuntansi Sektor Publik Konsep dan Teori*, Bumi Metro Raya: Jakarta. Hal. 19-67

*Pertama*, pemerintahan katalis, yakni model pemerintahan yang fokus pada pemberian pengarahan bukan produksi pelayanan publik. Pemerintah harus menyediakan beragam pelayanan publik, tetapi tidak harus terlibat secara langsung dengan proses produksinya (*producing*). Sebaiknya pemerintah memfokuskan diri pada pemberian arahan, sedangkan produksi pelayanan publik diserahkan pada pihak swasta dan/atau sektor ketiga (lembaga swadaya masyarakat dan nonprofit lainnya). Produksi pelayanan publik oleh pemerintah harus dijadikan sebagai pengecualian, dan bukan keharusan: pemerintah hanya memproduksi pelayanan publik yang belum dapat dilakukan oleh pihak non-pemerintah. Pada saat ini, banyak pelayanan publik yang dapat diproduksi oleh sektor swasta dan sektor ketiga (LSM). Bahkan, pada beberapa negara, penagihan pajak dan retribusi sudah dikelola oleh pihak non-pemerintah.

*Kedua*, pemerintah milik masyarakat, merupakan model pemerintahan yang menitikberatkan upaya pemberdayaan masyarakat masyarakat daripada melayani. Pemerintah sebaiknya memberikan wewenang kepada masyarakat sehingga mereka mampu menjadi masyarakat yang dapat menolong dirinya sendiri (*self-help community*). Sebagai misal, masalah keselamatan umum adalah juga merupakan tanggung jawab masyarakat, tidak hanya kepolisian. Karenanya, kepolisian semestinya tidak hanya memperbanyak polisi untuk menanggapi peristiwa kriminal, tetapi juga membantu warga untuk memecahkan masalah yang menyebabkan timbulnya tindak kriminal. Contoh lain: untuk dapat lebih mengembangkan usaha kecil, berikanlah wewenang yang optimal pada asosiasi pengusaha kecil untuk memecahkan masalah yang sedang dihadapi.

*Ketiga*, pemerintah yang kompetitif, yakni model pemerintahan yang menyuntikkan semangat kompetisi dalam pemberian pelayanan publik. Kompetisi adalah satu satunya cara untuk menghemat biaya sekaligus

meningkatkan kualitas pelayanan. Dengan kompetisi, banyak pelayanan publik yang dapat ditingkatkan kualitasnya tanpa harus memperbesar biaya. Misalnya pada pelayanan pos negara, akibat kompetisi semakin keras, pelayanan titipan kilat yang disediakan menjadi relatif semakin cepat daripada kualitasnya di masa lalu.

*Keempat*, pemerintah yang digerakkan oleh misi, yakni model pemerintahan yang mengubah organisasi yang digerakkan oleh peraturan menjadi organisasi yang digerakkan oleh misi. Apa yang dapat dan tidak dapat dilaksanakan oleh pemerintah diatur dalam mandatnya. Namun tujuan pemerintah bukanlah mandatnya tetapi misinya.

*Kelima*, pemerintah yang berorientasi hasil yakni model pemerintahan yang menitikberatkan pada pembiayaan hasil, bukan pembiayaan masukan. Pada pemerintah tradisional, besarnya alokasi anggaran pada suatu unit kerja ditentukan oleh kompleksitas masalah yang dihadapi. Semakin kompleks masalah yang dihadapi, semakin besar pula dana yang dialokasikan. Kebijakan seperti ini kelihatannya logis dan adil, tapi yang terjadi adalah, unit kerja tidak punya insentif untuk memperbaiki kinerjanya. Justru, mereka memiliki peluang baru: semakin lama permasalahan dapat dipecahkan, semakin banyak dana yang dapat diperoleh. Pemerintah wirausaha berusaha mengubah bentuk penghargaan dan insentif itu, yaitu membiayai hasil dan bukan masukan. Pemerintah daerah wirausaha akan mengembangkan suatu standar kinerja yang mengukur seberapa baik suatu unit kerja mampu memecahkan permasalahan yang menjadi tanggungjawabnya. Semakin baik kinerjanya, semakin banyak pula dana yang akan dialokasikan untuk mengganti semua dana yang telah dikeluarkan oleh unit kerja tersebut.

*Keenam*, pemerintah berorientasi pada pelanggan, yakni model pemerintahan yang memenuhi kebutuhan pelanggan, bukan birokrasi. Pemerintah tradisional seringkali salah dalam mengidentifikasi

pelanggannya. Penerimaan pajak memang dari masyarakat dan dunia usaha, tetapi pemanfaatannya harus disetujui oleh DPR/DPRD. Akibatnya, pemerintah seringkali menganggap bahwa DPR/DPRD dan semua pejabat yang ikut dalam pembahasan anggaran adalah pelanggannya. Bila DPR/DPRD dan para pejabat eksekutif tidak menomorsatukan kepentingan kelompoknya, maka hal ini tidak menyebabkan masalah. Tetapi bila mereka menomorsatukan kepentingan kelompoknya, maka pelanggan yang sebenarnya, yaitu masyarakat, akan cenderung dilupakan. Dalam kondisi seperti ini, pemerintah tradisional akan memenuhi semua kebutuhan dan keinginan birokrasi, sedangkan kepada masyarakat mereka seringkali menjadi arogan. Pemerintah wirausaha tidak akan seperti itu. Pemerintah akan mengidentifikasi pelanggan yang sesungguhnya. Dengan cara seperti ini, tidak berarti bahwa pemerintah tidak bertanggungjawab pada dewan legislatif, tetapi sebaliknya, ia menciptakan sistem pertanggungjawaban ganda (*dual accountability*): kepada legislatif dan masyarakat. Dengan cara seperti ini, pemerintah tidak akan arogan tetapi secara terus menerus akan berupaya untuk lebih memuaskan masyarakat.

*Ketujuh*, pemerintahan wirausaha yakni model pemerintahan yang mampu menciptakan pendapatan dan tidak sekedar membelanjakan.

*Kedelapan*, pemerintah antisipatif yakni model pemerintahan yang berupaya mencegah daripada mengobati. Pemerintah tradisional yang birokratis memusatkan diri pada produksi pelayanan publik untuk memecahkan masalah publik.

*Kesembilan*, pemerintah desentralisasi yakni model pemerintahan yang mengembangkan pendekatan dari hierarki menuju partisipatif dan tim kerja.

*Kesepuluh*, pemerintah berorientasi pada (mekanisme) pasar yakni model pemerintahan yang mengadakan perubahan dengan mekanisme pasar (sistem insentif) dan bukan dengan mekanisme administratif (sistem prosedur

dan pemaksaan). Ada dua cara alokasi sumberdaya, yaitu mekanisme pasar dan mekanisme administratif. Dari keduanya, mekanisme pasar terbukti sebagai yang terbaik dalam mengalokasi sumberdaya. Pemerintah tradisional menggunakan mekanisme administratif yaitu menggunakan perintah dan pengendalian, mengeluarkan prosedur dan definisi baku dan kemudian memerintahkan untuk melaksanakannya (sesuai dengan prosedur tersebut). Pemerintah wirausaha menggunakan mekanisme pasar yaitu tidak memerintahkan dan mengawasi tetapi mengembangkan dan menggunakan sistem insentif agar orang tidak melakukan kegiatan-kegiatan yang merugikan masyarakat.

*Reinventing Government* atau yang dikatakan sebagai pengembangan NPM memiliki peran menjadi:

- 1) *Steering*, yaitu pemerintah memfasilitasi dan menjembatani keinginan masyarakat. Jadi tugas pemerintahan disini mengarahkan bukan mengintervensi terhadap keinginan masyarakat itu sendiri.
- 2) *Empowering*, yaitu pemerintah merupakan milik masyarakat sehingga pemerintahan hanya memberikan wewenang dibandingkan melayani masyarakat. Dalam hal ini, pemerintah memanfaatkan anggota masyarakat dalam program-programnya sehingga menumbuhkan rasa memiliki dari program pemerintah oleh masyarakat.
- 3) *Meeting the needs of customer, not the bureaucracy*, yaitu fokus orientasi pemerintah adalah pelanggan dalam upaya memenuhi kebutuhan pelanggan yaitu masyarakat. Sehingga kualitas harus ditentukan oleh pelanggan bukan oleh birokrasi.
- 4) *Earning*, yaitu pemerintahan yang berwirausaha dan mengutamakan hasil dari pada penyerapan anggaran belanja.
- 5) *Prevention*, yaitu pemerintah yang antisipatif terhadap krisis.

Berdasarkan penjelasan tersebut, terlihat bahwa NPM sangat mengikuti asumsi dasar dari ekonomi klasik tentang pasar sebagai entitas yang dapat mengatur dirinya sendiri (*self-regulating market*) yang membutuhkan peran pemerintahan yang terbatas dan meningkatkan peran swasta dalam pelayanan masyarakat. Hal tersebut berdasarkan asumsi kepentingan masyarakat akan terpenuhi dikarenakan kemampuan menghasilkan barang dari sektor privat.

NPM didasarkan pada *public choice theory*. Maksud dari pernyataan tersebut adalah pada penekanan kemampuan individu dari pada kemampuan kolektif untuk memberikan pelayanan kepada masyarakat. Untuk memahami perbedaan antara tata kelola sektor publik tradisional dengan NPM dapat melihat tabel 2.2 berikut:<sup>35</sup>

**Tabel 2.2 Perbedaan Tata Kelola Tradisional dan NPM**

No	Tata Kelola Tradisional	Tata Kelola NPM
1	Pemerintah mengambil beberapa peran untuk mengalokasikan barang/jasa dalam pelayanan masyarakat	Pemerintah dapat berperan sebagai: pembeli, penyedia, kontraktor, regulator, atau wasit
2.	Dalam mengalokasikan barang dan pelayanan masyarakat, pemerintah akan membuat produksi sendiri dengan memanfaatkan birokrasi dan perusahaan publik, pendanaan keuangan berasal dari pajak dan biaya pelayanan, regulasi publik menggunakan birokrasi. Dalam produksi secara mandiri, pemerintahan akan melakukan pengukuran penganggaran dan hukum administratif.	Dalam pengalokasian barang dan pelayanan publik, pemerintah tidak menjadi aktor tunggal, dengan menyediakan beberapa alternatif dalam melaksanakan tugasnya meliputi: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Penganggaran, atau pembayaran pelayanan dapat dilakukan oleh pemerintah atau pengguna</li> <li>• Produksi, atau penyediaan pelayanan dapat dilakukan secara mandiri atau bekerja sama dengan organisasi sektor privat.</li> <li>• Pengaturan, atau metode untuk mendapatkan pelayanan dari operator sektor publik atau privat melalui</li> </ul>

<sup>35</sup> Jan Erik Lane, 2000, *New publik management: An Introduction*, Routledge: New York. hal.5-6.

		kompetisi. Metode meliputi: <i>tendering</i> , lelang,
3	Dalam kepegawaian organisasi berhubungan dengan negara.	Pemerintahan dalam produksi terdapat <i>ownership</i> atau siapa yang memiliki hak terhadap organisasi dalam penyediaan barang dan jasa publik. Dalam konteks ini, pemerintahan cenderung menggunakan konsep <i>joint-stock company</i> , di mana pemerintah sebagai pemegang saham atau pelaksana sektor privat.

Sumber: dikembangkan dari Jan Erik Lane, 2000, *New Publik Management: An Introduction*, Routledge: New York. hal.5-6.

NPM mengenal istilah *contracting out*, di mana pemerintah melaksanakan pekerjaannya dalam pengalokasian pelayanan sektor publik dengan menggunakan proses kontrak. Dalam hal ini, terjadi proses pendelegasian distribusi dan alokasi satuan kerja (birokrasi) di bawahnya yang mendorong reformasi regulasi yang disebut dengan deregulasi. Dalam pelaksanaan NPM setidaknya ada empat (4) pihak yang terlibat, yakni 1) pemerintahan, 2) para CEO, 3) pelaku dalam ekonomi (*player*), dan 4) masyarakat.

Model tata kelola NPM membuat pemerintahan yang lebih fleksibel dan memungkinkan berjalannya beragam fungsi, seperti pembeli, penyedia layanan, dan regulator. Pemerintahan (*principal*) mengandalkan pelaksana (*agent*) untuk mengatur tata kelola sektor publik. Hubungan yang terbangun *principal-agent* didasarkan atas biaya transaksi. Pihak ketiga yang disebut *player*, mencari kontrak pemerintah sebagai penyedia barang dan jasa. Semua *player* harus diperlakukan sama dan setara, sementara pemenang adalah yang dapat memberikan ongkos termurah (*tendering*) dengan pertimbangan kualitas barang dan jasa yang diberikan. Interaksi antarpihak tersebut diatur pada lingkungan yang terinstitusionalisasi dengan hukum publik dan hukum administrasi.

Dalam kerangka deregulasi, produksi barang dan jasa dipegang oleh para pelaku dan pelaksana sektor publik atau sektor privat untuk memenuhi kebutuhan barang dan jasa sektor publik. Kontrak dalam NPM menggunakan hukum kontrak privat. Hukum kontrak privat berbeda dengan hukum instrumen publik yang melalui proses legislasi dan penganggaran.

Pengukuran keberhasilan kinerja organisasi sektor publik yang menerapkan NPM memerlukan konsep audit kinerja (*performance auditing*) layanan sektor publik. Penilaian dari *performance auditing* seringkali menggunakan konsep *Value for Money* yang menitikberatkan penilaian pada kinerja yang dinilai dari tingkat ke-ekonomian, efisiensi, dan efektivitas. Ekonomis merupakan keterbatasan alokasi sumber daya yang digunakan dalam pelayanan sektor publik; efisiensi merupakan rasio antara *input* dan *output*; efektivitas merupakan derajat *outcome* yang mampu didapatkan dari *output*.

Dengan pemahaman tersebut, kita dapat melihat bahwa NPM berfokus pada kinerja (*performance*), bukan pada kebijakan (*policy*). Namun demikian, NPM menghadapi kritik tentang praktek kapitalisme dalam sektor publik, seperti privatisasi yang berlebihan yang akan membuat masyarakat harus membayar biaya yang lebih tinggi untuk pelayanan publik dan menggerus idealisme pelayanan publik. NPM memiliki lima kritik utama: *pertama*, bahwa NPM hanya merubah kebahasaan manajemen namun tetap memiliki kelemahan-kelemahan yang sama dengan pendahulunya. *Kedua*, NPM telah menyebabkan kerusakan pelayanan publik karena lebih mengutamakan efisiensi biaya layanan. *Ketiga*, NPM yang diharapkan memenuhi barang sektor publik hanya menguntungkan kelompok tertentu. *Keempat*, sifat NPM yang melibatkan sektor privat tanpa batasan regulasi akan merubah aspek fundamental dari desain tata kelola sektor publik. *Kelima*, kritik NPM hanya

berfokus pada konsep *equity* dikarenakan pemotongan biaya pada efisiensi dan pada sisi etika administratif.

*NPM* menciptakan persaingan dalam sektor publik terutama bagi penyedia layanan. Perlu dipahami, kompetisi dalam pelayanan publik di masyarakat tentunya merupakan hal yang baik karena berkompetisi untuk memberikan pelayanan yang paling berkualitas. Namun, ketika pemahaman terkait “pemerintah berwirausaha” atau *enterprising government* salah diterjemahkan pemerintah, maka dalam prakteknya akan menciptakan privatisasi dan komersialisasi.

*New Public Management* (NPM) memiliki kelemahan-kelemahan yang perlu diperhatikan. NPM memiliki proponent argumen bahwa model pasar dan nilai-nilainya adalah cara terbaik untuk memahami peran dan cara operasi pemerintah untuk menjamin efisiensi.<sup>36</sup> Ahli hukum dan kebijakan publik berpendapat bahwa dalam NPM, *public interest* tidak relevan dan tidak ada, oleh karenanya lebih baik menyerahkan pilihan pada masing-masing individu sebagaimana yang ada dalam pasar.

Akumulasi pilihan individu yang didasarkan *self-interest* diasumsikan sebagai cara terbaik untuk menentukan dan mencapai tujuan (*public interest*) kebijakan. Penerapan NPM mendorong para *civil servant* untuk menjadi seperti pengusaha dan mengejar efisiensi pasar. NPM mengutamakan desentralisasi, privatisasi, dan kompetisi untuk mencapai efisiensi dan tuntutan konsumen. Model NPM menuntut para manajer publik harus memaksimalkan produktivitas dan efektivitas dalam pengambilan keputusan. NPM cenderung lebih mengutamakan pengembangan kebijakan (*policy development*) daripada pelayanan masyarakat (*service delivery*).

---

<sup>36</sup> Janet V. Dendhart dan Robert B. Dendhart. 2015. “*The New Public Service Revisited*”, *Public Administration Review*, Vol. XX, The American Society for Public Administration. Hal.1-6

### 2.2.2 Arah Baru Setelah New Public Management

NPM merupakan pemicu awal perubahan pengelolaan sektor publik. Hal tersebut ditandai dengan beragam adaptasi dan penyesuaian penerapan NPM di berbagai negara.

Pada bagian ini, penulis merangkum perkembangan model tata kelola sektor publik setelah NPM yaitu *governing without government* (NGM), *New Public Governance* (NPG) dan *New Public Service* (NPS). Pemilihan model tersebut karena dianggap penulis mempunyai makna yang besar dalam perkembangan tata Kelola sektor publik setelah NPM. Perkembangan tata Kelola sektor publik disebut dengan arah baru pengelolaan sektor publik paska NPM.

#### 1. Governing without Government (NGM)

*Governing without government* menekankan konsep *governance* dalam sektor publik. Konsep *governance* ini adalah pemenuhan layanan masyarakat tidak hanya menggunakan jajaran birokrasi yang dikendalikan penuh oleh pemerintahan tapi juga aktor diluar pemerintah (sektor privat dan masyarakat); pemenuhan layanan masyarakat dapat terjadi hubungan langsung antara sektor privat dan masyarakat dengan sedikit atau bahkan tanpa campur tangan pemerintah. Hubungan sektor privat dan masyarakat menjadi penekanan dalam hal ini dikarenakan masyarakat mencari layanan publik dari sektor privat bukan hanya sektor publik yang disediakan pemerintah. yang Dalam konteks ini, Rhodes memberikan penekanan dengan pernyataannya yang mengatakan, “*We don't need more government, we need better government. To be more precise, we need better governance. Governance is the act of collectively solving our problems. Government is the instrument we use.*”<sup>37</sup>

---

<sup>37</sup> Osborne, David T. 1993. *Reinventing Government*. This issue is abstracted front the article "Government That Means Business," which was published in the *New York Times Magazine*, March 1, 1992. The article was adapted from *Reinventinq Government: How the Entrepreneurial Spirit Is*

*Governance* memungkinkan pemenuhan layanan masyarakat melalui berbagai lembaga tanpa melihat bagian dari struktur pemerintahan, berdasarkan aturan kesepakatan bersama, dan mengikat hubungan sosial dalam penyediaan layanan publik.

Definisi *governance* menurut Rhodes adalah fitur pelayananan masyarakat (*service delivery*) yang didasarkan pada network antarpelaku *intergovernmental* yang didasari kepercayaan (*trust*) dan penyesuaian para pelaku (*mutual adjustment*) serta kewenangan pemerintah dalam pemerintahan untuk mengalokasikan sumber daya, pengendalian, dan koordinasi. Pelibatan organisasi-organisasi non pemerintahan sebagai pelengkap penyedia layanan masyarakat yang memiliki peran dalam penyempurnaan pasar menjadi ciri yang utama. Sedangkan karakteristik *governance* menurut Rhodes yaitu:

- 1) Interdependensi antar organisasi, yaitu *governance* mesti dipahami secara luas dengan melihat pemerintahan (*state actor*) dan swasta (*non-state actor*). Dengan pemahaman keterkaitan antar pelaku tersebut, maka batasan sektor publik, privat dan relawan menjadi kabur.
- 2) Dari hubungan interaksi antarpelaku menyebabkan pertukaran sumber daya dan negosiasi untuk tujuan bersama atau masing-masing pelaku.
- 3) *Game-like interaction*, yaitu interaksi yang berakar dari *trust* dan diregulasi oleh aturan *game negotiated* yang disepakati para pelaku.
- 4) Mengecilkan peran negara karena kewenangan negara yang besar menyebabkan akuntabilitas pemerintah menjadi bias. Bias terjadi karena pemerintah dapat memaksakan struktur pemerintahan

---

*Transforming the Public Sector* by David Osborne and Ted Gaebler, published by Addison-Wesley Publishing Company in February 1992.

untuk tujuan dan arah tertentu hal tersebut bertentangan dengan *self-organising*

Rhodes menganalisis perubahan pelaksanaan pemerintahan Inggris pada tahun 1980 – 1990 sehingga dapat mengidentifikasi seberapa jauh struktur pemerintahan (*network*) telah memberikan pelayanan sektor publik, menjelaskan permasalahan instruksi (*steering*) dan akuntabilitas.

Pelayanan sektor publik berasal dari interaksi antarpelaku yang terlibat dalam pengambilan suatu kebijakan. Pelayanan sektor publik yang baik membutuhkan sistem manajerial yang didasarkan pada pemfasilitasian, pengakomodasian, dan posisi tawar yang disepakati antarpelaku. Terdapat kendala instruksi (*steering*) karena perbedaan (*fragmented*) dalam sistem pelayanan sektor publik sebagai akibat dari struktur organisasi yang terbentuk secara mandiri (*self-organization*), sehingga kadang terjadi penolakan dari pemerintah daerah terhadap arahan pemerintah pusat. Untuk itu, diperlukan terbentuknya sistem fungsional dalam proses koordinasi antarorganisasi.

Masalah akuntabilitas juga dapat terjadi, konsep *governance* dapat menjadi kabur menyangkut perbedaan antara negara dan masyarakat sipil. Negara menjadi kumpulan jaringan intraorganisasi yang diisi pemerintahan dan pelaku masyarakat (swasta) yang masing-masing tidak berdaulat atas arah/tujuan maupun regulasi. Kerjasama antarpelaku yang terlibat, dalam hal ini masyarakat dan pemenuh layanan publik (sektor privat maupun sektor publik) menyebabkan ketiakberdaulatan *outcome* dari suatu kebijakan (*co-production*). Kerjasama ini perlu diawasi karena kerjasama antarpelaku dapat menimbulkan keeksklusifan sehingga hubungan antarpelaku lebih condong pada kepentingan kelompok dibandingkan dengan kepentingan sektor publik atau masyarakat.

## 2. New Public Governance (NPG)

Dalam pengelolaan sektor publik, pelayanan merupakan hal yang esensial. *New Public Governance* (NPG) adalah model tata kelola sektor publik yang hadir karena terdapat nilai yang hilang yaitu pelayanan dari pengelolaan sektor publik terutama penerapan model NPM. NPG diperkenalkan oleh Osborne pada tahun 2006.

Terdapat perbedaan konsep antara NPM dan NPG. Perbedaan tersebut terletak pada pendekatan manajerial dengan pendekatan administratif untuk pelayanan masyarakat; dan pilihan pendekatan pasar dalam alokasi pemenuhan layanan publik. Konstruksi NPM yang didasarkan sektor privat atau lebih tepatnya sektor industri dan manufaktur sebagai inti dari proses produksi. Hal tersebut menjadi bermasalah karena asumsi produksi dan konsumsi adalah berbeda secara logika, padahal dalam kenyataannya konsep pelayanan publik secara mendasar berarti upaya memenuhi kebutuhan sektor publik. Pada kenyataannya, masyarakat dapat bersifat aktif dalam menuntut pelayanan masyarakat. Peran aktif masyarakat sebagai penerima manfaat mendasari lahirnya kerangka teori model tata kelola yang saat ini populer disebut dengan *New Public Governance* (NPG).

NPG mengutamakan pelayanan masyarakat yang berasal dari proses interaktif *interorganizational* (antarorganisasi) dan menjadikan masyarakat sebagai pembentuk, *co-producer*, dan evaluator pelayanan masyarakat (*service-dominant logic*). *Service-dominant logic* memiliki karakteristik spesifik yang dijadikan asumsi dasar NPG yaitu: NPM. Berikut asumsi-asumsi dasar dari NPG:<sup>38</sup>

*Pertama*, produk adalah hal yang konkret (*tangible*), sedangkan pelayanan merupakan hal yang bersifat *intangibile* karena melihat aspek proses

---

<sup>38</sup> Stephen P. Osborne, Zoe Radnor, dan Greta Nasi, 2012 "A New Theory for Public Service Management? Toward a (Public) Service-Dominant Approach", *American Review of Public Administration*, Vol. 43 No. 2. Hal. 140-148.

pengalaman pelayanan yang diberikan. Untuk menjadikan proses pelayanan berjalan baik dan tujuan pelayanan itu tersampaikan, diperlukan beberapa hal sebagaimana berikut:

1. Mengetahui siapa pengguna layanan, permintaan dan harapan yang diinginkan;
2. Menyusun rumusan arah kebijakan pelayanan publik;
3. Menggabungkan unsur pelanan dan pengalaman dalam menyusun kebijakan pelayanan publik;
4. Membentuk budaya yang berfokus pada pengguna layanan publik; dan
5. Membuat ukuran dan penilaian layanan publik berdasarkan sudut pandang masyarakat sebagai pengguna layanan publik.

*Kedua, service-dominant logic* pada manajemen menekankan pada proses produksi dan konsumsi pelayanan yang terjadi secara bersama. Asumsi ini menjadikan proses produksi secara tidak langsung mempengaruhi konsumsi, maka pengelola layanan harus memberikan proses produksi terbaik agar penerima layanan mendapatkan pengalaman sesuai yang diharapkan.

*Ketiga,* pengguna layanan mempunyai preferensi yang berbeda berdasarkan penilaian individu, pelibatan sebagai co-produser merupakan jembatan dalam *service-dominant logic*. Dengan kata lain aspek pelayanan yang diberikan dalam pendekatan ini memungkinkan proses interaktif terjadi antara pemberi layanan dan penerima layanan agar penerima layanan mendapatkan pelayanan terbaik secara proses, pengalaman dan hasil. Karakteristik pelayanan yang memungkinkan interaksi antara penyedia layanan dan pengguna layanan sektor publik mendorong kinerja pelayanan (*service performance*) menjadi lebih baik dari sisi pengguna. Dari sisi penyedia merupakan ukuran yang objektif dalam upaya peningkatan kualitas

layanan. Kondisi tersebut memungkinkan kesenjangan antara harapan dan kenyataan menjadi sempit pada proses pelayanan sektor publik.

*Service-dominant logic* merupakan dasar dari pendekatan *service dominant* yang dapat dijadikan acuan dalam pelayanan sektor publik. Terdapat empat hal yang harus diperhatikan dalam pendekatan *service-dominant* pelayanan publik, yaitu:<sup>39</sup>

*Pertama*, berorientasi pada strategi dengan mengadopsi pendekatan *service-dominant* dalam manajemen dan pelayanan publik, masyarakat dan pengguna layanan publik menjadi pemangku kepentingan kebijakan publik, proses pemenuhan pelayanan publik, dan keterlibatan keduanya menghasilkan nilai-nilai yang dinikmati kedua belah pihak.

*Kedua*, menerapkan metode pemasaran dalam layanan publik. Metode pemasaran dengan pendekatan *service-dominant* dapat membantu dalam membuat strategi berdasarkan kerangka kerja. Metode pemasaran sangat membantu dalam memperkenalkan produk layanan yang akan ditawarkan oleh PSO. Pengguna layanan publik dapat menjadikan hasil dari metode pemasaran sebagai bahan pertimbangan dalam pemenuhan layanan publik yang diharapkan. Kepercayaan akan terbentuk dari proses ini, didasarkan atas tawaran layanan dan pengalaman pengguna PSO.

*Ketiga*, *co-production* menjadi hal yang esensial. pendekatan *service-dominant*, menawarkan *co-production* menjadi komponen yang tidak dapat dipisahkan dalam pelayanan masyarakat yang menjadikan pengalaman dan pengetahuan pengguna layanan sebagai sarana untuk desain dan memenuhi program pelayanan sektor publik.

*Keempat*, manajemen operasi yang baik. Pendekatan *service-dominant* menuntut manajemen operasional yang handal. Manajemen operasional yang

---

<sup>39</sup>Stephen P. Osborne, Zoe Radnor, dan Greta Nasi, 2012 "A New Theory for Public Service Management? Toward a (Public) Service-Dominant Approach", *American Review of Public Administration*, Vol. 43 No. 2. Hal. 140-148.

handal dalam memberikan layanan publik yang efisien dan efektif. Manajemen operasional dan service dominan harus berjalan seiringan, tanpa service-dominant pelayanan publik manajemen publik menjadi efisien namun belum tentu efektif. Tanpa manajemen operasional yang baik, service-dominant cuma cita-cita yang diharapkan.

Penekanan *service-dominant* merupakan syarat penting untuk menciptakan praktek manajemen publik yang efektif didalam kerangka NPG. Pendekatan ini hadir karena merespon pendapat pengguna layanan publik tentang peran antarkeorganisasian, serta struktur organisasi yang baik dan proses dalam pelayanan sektor publik. Pendekatan *service-dominant* akan menciptakan model pelayanan publik yang berkembang sehingga terpenuhi kebutuhan (fasilitas) layanan publik.

### **3. New Public Service (NPS)**

*New Public Service* (NPS) adalah konsepsi baru yang diajukan Denhart dan Denhart (2000) untuk menolak konsepsi NPM. NPS menekankan bahwa kebijakan yang dilakukan oleh pemerintah tidak hanya merespon permintaan dari masyarakat tapi lebih pada pelibatan masyarakat dalam merumuskan permasalahan, mengembangkan alternatif/solusi, dan menyelesaikan permasalahan yang timbul karena proses pelaksanaan. Penekanan prinsip demokrasi terutama partisipasi merupakan landasan pemikiran ini dengan dasar warga negara yang aktif membuat kebijakan pemerintah menjadi lebih efektif.

NPS memberikan metode untuk menemukan *public interest* dengan cara terbuka, inklusif, dan diskusi informatif dalam penentuan arah kebijakan nilai-nilai. Pemerintah merupakan bagian yang penting karena pada NPM pengelolaan negara mengarah pada sektor privat dalam hal ini mengelola negara seperti bisnis.

NPS menjelaskan esensi sektor publik sebagai pengelolaan pemerintah dalam sektor publik, pentingnya birokrasi, efisiensi, persamaan, keberpihakan dan akuntabilitas. Perusahaan atau sektor privat merusak nilai kepentingan publik karena tidak menekankan persamaan, keterwakilan dan keadilan masyarakat sebagai pengguna layanan sektor publik. Peran pengelola sektor publik dalam NPS adalah untuk melayani masyarakat dengan membantu masyarakat merumuskan tujuan bersama daripada untuk mengendalikan dan mengarahkan masyarakat ke arah baru. Dengan demikian, pengelola sektor publik tidak hanya memperhatikan pasar, tetapi harus juga memperhatikan kondisi lokal, negara, hukum, iklim politik, standar profesional, serta nilai-nilai dan tujuan bermasyarakat. NPS hanya sebatas gagasan yang tidak berkembang menjadi model pengelolaan sektor publik sebagai tawaran pilihan yang dapat digunakan.

### 2.2.3 *Neo-Weberian State (NWS)*

*Neo Weberian State (NWS)* adalah sebuah model baru yang dirumuskan oleh Pollit (2004) setelah memperhatikan tata kelola sektor publik di beberapa negara Eropa Kontinental.<sup>40</sup> Elemen ‘Weber’ dan ‘Neo’ yang penting dalam model NWS diterangkan oleh Pullitt sebagai berikut:

Element ‘Weberian’:

- 1) Penegasan kembali (*reaffirmation*) peran negara sebagai fasilitator utama dalam mencari solusi terhadap permasalahan globalisasi, dan perubahan teknologi, perubahan demografi, dan ancaman lingkungan terutama dalam pengelolaan sektor publik

---

<sup>40</sup> Christopher Pollitt, An Overview of The Papers and Propositions of the First Trans-European Dialogue (TED1), *The NISPAcee Journal of Public Administration and Policy Special Issue: a Distinctive European Model? The Neo – Weberian State* tahun 2009.

- 2) Penegasan kembali (*reaffirmation*) peran demokrasi keterwakilan (pusat, regional, dan lokal) sebagai aparatur negara yang menyuarakan keterwakilan publik.
- 3) Penegasan kembali (*reaffirmation*) peran hukum administratif, (dengan memodernisasi) dalam menjaga prinsip dasar hukum untuk mengatur hubungan dengan warga dan negara.
- 4) Penegasan kehadiran negara dalam pelayanan sektor publik walaupun dalam berbagai bentuk yang berbeda seperti status, sistem, syarat dan kondisi.

Elemen 'Neo':

- 1) Perubahan arah birokrasi dari berorientasi internal menjadi orientasi eksternal untuk memenuhi kebutuhan dan harapan masyarakat. Menjadi catatan, berorientasi eksternal bukan memiliki arti mengikuti mekanisme pasar (walaupun diperbolehkan) tapi lebih kepada meningkatkan budaya profesional dalam hal kualitas dan pelayanan.
- 2) Menambah peran demokrasi. Pejabat publik adalah wakil yang berperan sebagai penyalur aspirasi masyarakat, pembahasan kebutuhan publik dapat dilakukan secara langsung atau dengan perwakilan pejabat publik sebagai representasi warga.
- 3) Modernisasi tata kelola sumberdaya oleh pemerintah, peningkatan lebih berupa hasil dari pada hanya mengikuti prosedur pelaksanaan.
- 4) Pelayanan publik yang profesional, sehingga birokrat tidak hanya memahami masalah administrasi, tetapi juga sebagai seorang profesional yang bertujuan untuk memenuhi kebutuhan masyarakat.

NWS berfokus pada modernisasi aparaturnegara tradisional sehingga lebih profesional, lebih efisien, ramah, lebih responsif, menerima metode sektor privat namun negara tetap dijadikan aktor utama dengan aturan, metode dan sistem.

NWS merupakan hasil dari strategi politik menghadapi globalisasi dan ketidaksejajaran akibat dari demokrasi liberal. Strategi politik yang dimaksud adalah menghadirkan negara dalam kehidupan masyarakatnya yang berlawanan dengan prinsip demokrasi liberal yaitu *minimal state*. Negara menganggarkan pengeluaran yang tinggi untuk menjalankan program seperti pertahanan keamanan, pelayanan publik, pendidikan dan pelayanan sosial. Negara juga mempekerjakan warga negara atau masyarakat untuk menjalankan program-program tersebut. Negara menunjukkan peran besar untuk menjaga dan menjamin warga negaranya sehingga mendapatkan kembali kepercayaan dari masyarakat, mempertontonkan hubungan yang erat antara masyarakat dengan negara dan kesetaraan dalam pemenuhan layanan sektor publik yang diselenggarakan oleh negara.

Penerapan NWS dapat dilihat pada pengelolaan sektor publik di negara Jerman dan Prancis. Negara-negara Skandinavia memiliki penerapan yang berbeda tapi negara memiliki peran yang besar jika dibandingkan dengan model NPM (*minimal state*).

Penerapan NWS mulai diadopsi oleh beberapa negara di eropa Kontinental. NWS memiliki karakter khusus yang membedakan dengan NPM, karakter tersebut yaitu,

*Pertama*, karakteristik *strong state*. Negara-negara yang baru mengadopsi sistem demokrasi menghadapi kesulitan besar dalam memastikan pembangunan berkelanjutan. Negara sebagai fasilitator utama dalam NWS untuk menyelesaikan permasalahan yang terpendam dan tantangan masa depan seperti globalisasi, perubahan teknologi, demografi yang berubah, dan

ancaman lingkungan, namun hal ini akan sulit diterima masyarakat karena pengalaman sejarah tentang otoriternya negara dimasa lalu terutama pada negara-negara bekas post-komunis.

*Kedua*, karakteristik stabilitas. Stabilitas sangat penting pada negara-negara yang sedang mengalami transisi ditinjau dari konteks politik yang tidak stabil, reformasi yang belum selesai, dan perubahan sistem bernegara. Dibutuhkan kemampuan dan kemauan yang kuat untuk menciptakan kestabilan politik dengan mendorong fleksibilitas dalam pengelolaan sektor publik. Harus diingat, fleksibilitas yang tinggi dapat menghadirkan ego yang memunculkan kepentingan pribadi sehingga otoritas dan tanggung jawab menjadi bias. NWS memberikan keseimbangan antara stabilitas negara dan fleksibilitas pemanfaatan sektor privat sebagai pemenuh layanan sektor publik.

*Ketiga*, karakteristik regulasi. Pada periode transisi ketidakpastian di masyarakat tinggi, diperlukan peraturan dan regulasi untuk mengimbangnya. Memberlakukan aturan tambahan akan kontraproduktif di negara-negara yang sistem demokrasinya belum stabil dimana nilai-nilai dan prinsip-prinsip publik yang diterima secara umum belum ada. NWS menekankan pembuatan aturan dan prosedur memberikan kepastian dan ketetapan tindakan. Cukup sulit membayangkan pengelolaan sektor publik yang terdesentralisasi dan dideregulasi dengan belum siapnya sistem pemerintahan paska penerapan sistem demokrasi.

*Keempat*, karakteristik *not-marketization*. Konteks ekonomi pasar dapat bekerja secara maksimal diperlukan regulasi dan aturan, seperti batasan yang jelas tentang pengaturan atas hak kepemilikan pribadi. NWS melalui elemen 'Weberian' seperti penegasan kembali peran negara dan hukum administrasi dalam *framework* yang lebih seimbang pada negara paska menerapkan sistem demokrasi.

*Kelima*, karakteristik *unity*. Terdapat kondisi dalam penerapan desentralisasi. Kondisi tersebut adalah apabila membutuhkan keputusan yang cepat. Penerapan desentralisasi pada negara-negara *post-communist* Eropa Tengah dan Eropa Timur yang baru melakukan transisi ke dalam sistem demokrasi memiliki risiko tinggi. Sistem desentralisasi menuntut kemampuan dalam menjalankan badan-badan desentralisasi yang dibuat dan penilaian kinerja efektif. Elemen 'Weberian' dari NWS yang mendukung pengembangan penyatuan tata kelola sektor publik dengan tetap menjaga perbedaan status, sistem, dan kondisi, serta peran negara terlihat jelas. Pengembangan layanan publik terpadu dengan status berbeda dapat menawarkan stabilisasi aparatur negara dan layanan publik tidak dipolitisasi. Hal ini juga akan memungkinkan pengembangan kesinambungan dalam layanan publik, pengembangan sistem birokrasi, dan profesionalisme pelayan publik.

*Keenam*, karakteristik rasional. Asas demokrasi seperti transparansi, kesetaraan, akses ke layanan publik, prosedur yang adil dan partisipasi warga dalam pengambilan keputusan secara rasional dapat bertentangan dengan tujuan seperti efisiensi, efektivitas, *Value for Money* atau kecepatan dalam pengambilan keputusan. Orientasi biaya dan efisiensi dapat bertentangan dengan nilai-nilai demokrasi. Dengan demikian NWS menekankan demokrasi perwakilan untuk berargumentasi sehingga melengkapi (bukan penggantian) peran demokrasi dengan serangkaian tata cara untuk berinteraksi dengan masyarakat. Ini sangat penting bagi negara yang baru menerapkan sistem demokrasi sehingga memperkuat legitimasi negara dan memberikan kepercayaan yang besar kepada partai politik, birokrasi dan masyarakat kepentingan bisnis yang mendominasi. Fokus demokrasi perwakilan dari NWS juga merupakan dasar untuk mengendalikan dan menjaga stabilitas dan meningkatkan kompetensi birokrasi sektor publik.

Berdasarkan uraian diatas, model tata kelola sektor publik terus mengalami perkembangan dan mengalami perbaikan di berbagai bidang. Penekanan penyediaan layanan publik menjadi fokus utama. Pelibatan berbagai aktor sektor privat mendapatkan proposinya masing-masing sesuai dengan sistem pemerintahan yang dipakai oleh negara. Penulis tidak akan menyimpulkan model tata kelola sektor publik yang terbaik karena model tata kelola sektor publik terus mengalami perbaikan tergantung tantangan dan kondisi sosial ekonomi politik negara masing-masing.

### Whole Of Governance (WOG)

(Kotak 2.2)

Istilah *Whole of Governance* pertama kali diperkenalkan oleh *Australian Public Service (APS)* dalam laporannya berjudul *Connecting Government: Whole of Government Responses to Australia's Priority Challenges* pada tahun 2015. Australia menggunakan nama WoG sebagai sebutannya untuk pelayanan yang terintegrasi.

Secara definisi WoG adalah *Whole of Government* adalah integrasi penyediaan layanan publik yang disediakan oleh pemerintah melebihi batasan kewilayahan wewenang baik secara organisasi maupun antarsektor untuk menyelesaikan isu yang dihadapi. Integrasi tidak hanya sebatas pada pencapaian tujuan, integrasi institusi, proses kebijakan atau hanya pada sektor-sektor tertentu yang dianggap relevan tapi menekankan pada keseluruhan (*whole*) elemen pemerintahan. Integrasi tersebut meminimalisasikan terjadinya isolasi organisasi, *departmentalism*, *tunnel vision*, *vertical silo* dan devolusi struktural yang mungkin terjadi pada organisasi sektor publik. Selain integrasi menyeluruh WoG memiliki tujuan lain yaitu memudahkan koordinasi dan peningkatan kapasitas layanan publik yang dapat dihasilkan.

**Isolasi organisasi** yaitu kecenderungan sektor atau departemen yang tidak bersedia atau cenderung tertutup untuk berbagi informasi dengan departemen lain padahal dalam organisasi yang sama.

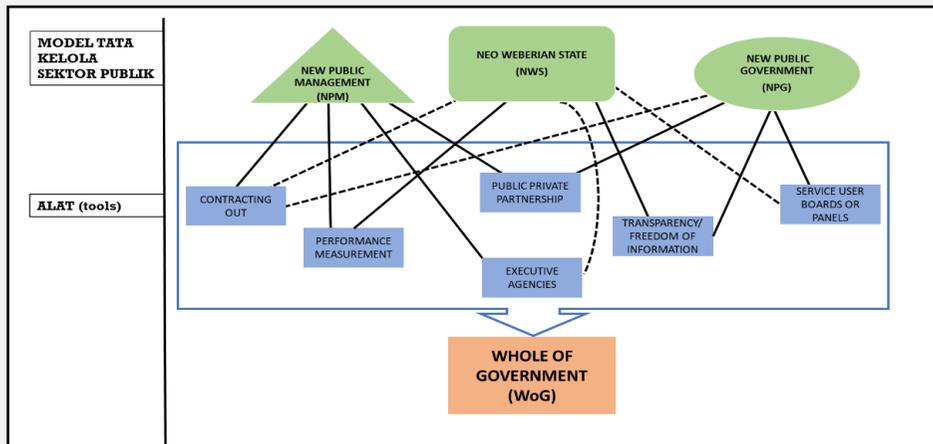
**Departmentalism** yaitu penekanan yang kuat atau secara parsial kepada pembagian organisasi menjadi departemen-departemen yang biasanya mengorbankan kesatuan organisasi.

**Tunnel Vision** yaitu penekanan yang kuat dalam penentuan audit kinerja pada fenomena yang dapat dikuantifikasi dalam skema pengukurannya dengan mengorbankan pengukuran aspek kinerja yang tidak terkuantifikasi.

**Vertical silos** yaitu mekanisme kerja sama lintas sektoral, koordinasi dan resolusi konflik yang tidak memadai di dalam sektor publik dan pada partisipasi luar sektor publik atau kecenderungan koordinasi terhadap hubungan vertical (atasan) dibandingkan hubungan horizontal.

**Devolusi struktural** mensyaratkan pengalihan wewenang dari tingkat administrasi politik pusat ke badan regulasi (*regulatory agencies*), lembaga penghasil layanan (*service producing agencies*), atau perusahaan milik negara, yang mungkin menghasilkan kerugian tertentu seperti efeknya yang menghilangkan hierarki dan administrasi dari kontrol, pengaruh serta informasi.

Integrasi WoG tidak hanya sebatas pada hubungan kelembagaan tetapi juga mengadopsi pelaksanaan model tata kelola sektor publik lainnya (NPM, NWS, dan NPG) dengan berbagai penyesuaian tergantung dari hasil yang diharapkan untuk menyelesaikan masalah publik. Untuk dapat melihat dengan mudah dapat melihat gambar hubungan NPM, NWS, NPG dan WOG berikut ini:



Ket: Garis penuh adalah fokus penekanan  
Garis putus-putus adalah tambahan

- *Contracting Out*, pemenuhan layanan sektor publik diserahkan pada sektor privat dalam upaya efisiensi biaya
- *Performance Measurement*, terdapat ukuran yang jelas kinerja pengelolaan sektor publik, indikator capaian kerja dapat berupa pendekatan hasil
- *Public Private Partnership* adalah kontrak kerjasama jangka panjang antara pemerintahan dan sektor privat dalam upaya menyediakan fasilitas atau layanan publik dimana pihak sektor privat bertanggung jawab terhadap resiko, manajemen, dan pergantian biaya didasarkan pada performa fasilitas atau layanan publik.
- *Executive Agencies*, adalah kelembagaan yang ditugaskan khusus sebagai pelaksana atau coordinator terkait suatu permasalahan publik yang ingin diselesaikan.
- *Transparency*, berhubungan dengan tuntutan transparansi pada pengelolaan sektor publik. Hal tersebut merupakan salah satu asas demokrasi dimana keterbukaan informasi dan pertanggungjawaban pengelolaan sektor publik saling berkaitan erat.
- *Service User Board*, fokus arah kebijakan peningkatan pelayanan sektor publik didasarkan kepentingan pengguna layanan sektor publik yaitu masyarakat.

### Gambar Fokus Penekanan Model Tata Kelola Sektor Publik

Sumber: modifikasi Christopher Pollit dan Geert Bouckaert. (2011). Hal. 25

Melihat gambar diatas, menurut ruang lingkup kegiatan WoG dapat dilihat melalui 2 pendekatan yaitu eksternalitas dan internalitas. Yang termasuk pendekatan eksternalitas dari WoG adalah *Contracting out*, PPP, dan transparansi atau kebebasan informasi. Pendekatan internalitas WoG adalah yang berbasis hasil, *executive agencies*, dan berorientasi pada pengguna layanan sektor publik.

Integrasi WoG memiliki berbagai kategori hubungan tergantung kebutuhan dalam menyelesaikan isu yang dihadapi. Perbedaan kategori hubungan didasarkan pada posisi masing-masing lembaga yang terlibat atau dilibatkan dalam WoG. Terdapat tiga kategori hubungan dalam WoG yaitu koordinasi, integrasi, kedekatan dan pelibatan. Kategori hubungan koordinasi, lembaga tidak mengalami perubahan struktur kelembagaan. Kategori hubungan integrasi, kelembagaan mulai terlihat cair dan terdapat penyamaan perencanaan jangka panjang serta kerjasama. Adapun dalam kategori kedekatan dan pelibatan, lembaga dapat menyatukan diri atau *merger*. Untuk lebih jelas dapat melihat tabel berikut:

**Tabel Kategori Hubungan Kelembagaan**

Kategori Hubungan	Tipe	Keterangan
Koordinasi	Penyertaan	Pengembangan strategi dengan mempertimbangkan dampak
	Dialog	Pertukaran Informasi
	<i>Joint Planning</i>	Perencanaan bersama, Kerjasama sementara
Integrasi	<i>Joint Working</i>	Kolaborasi sementara
	<i>Joint venture</i>	Perencanaan jangka panjang, Kerjasama untuk menyelesaikan permasalahan anggota kerjasama.
	Satelit	Entitas yang terpisah, dimiliki bersama, dibentuk sebagai mekanisme integrasi
Kedekatan dan Keterlibatan	Aliansi Strategis	Perencanaan jangka Panjang, Kerjasama untuk menyelesaikan permasalahan anggota kerjasama.
	<i>Union</i>	Unifikasi resmi, identitas masing-masing masih nampak
	<i>Merger</i>	Penggabungan dalam struktur baru.

Sumber: Yogi Suwarno dan Tri Atmojo Sejati, *Modul Pelatihan Dasar Calon PNS Whole Of Government, Lembaga administrasi Negara*,(Lembaga Administrasi Negara:Jakarta, 2017). Hal.9.

Pengaplikasian WoG pada sektor publik sebaiknya memperhatikan beberapa hal yaitu:

1. Penguatan koordinasi antarlembaga. Penguatan koordinasi lembaga yang terlibat masih dalam jangkauan dan teratasi. *Span of control* atau rentang kendali yang optimal memiliki keterbatasan sehingga mengurangi jumlah lembaga sampai dengan mendekati kondisi jumlah yang ideal untuk sebuah koordinasi.
2. Pembentukan lembaga khusus sebagai koordinator. Lembaga tersebut terpisah dan dapat permanen, mempunyai status setingkat lebih tinggi atau setingkat dengan tugas khusus sebagai koordinator.

3. Pembentukan gugus tugas. Gugus tugas berfungsi sebagai koordinator, berada di luar struktur formal dan sifatnya tidak permanen. Fungsi koordinasi yang melekat pada satu lembaga dicabut sementara dan diserahkan pada gugus tugas sebagai koordinator.
4. Koalisi sosial. Koalisi sosial adalah koordinasi yang dilakukan secara informal tanpa membentuk lembaga khusus untuk menyelesaikan masalah yang dianggap sebagai kepentingan bersama.

WoG memiliki beberapa keuntungan. Keuntungan yang didapatkan dengan menggunakan WoG adalah meningkatkan koherensi kebijakan sehingga efisiensi biaya dan waktu dalam penyelesaian tugas dapat tercapai. WoG mendorong pembagian dan pertukaran informasi sehingga duplikasi pekerjaan dapat dideteksi.

WoG berfokus pada hasil layanan publik. Hasil layanan publik menjadi lebih banyak atau luas jika dibandingkan dengan kerja individu organisasi. Hal tersebut dapat tercapai karena WoG menekankan penggunaan sumberdaya negara yang optimal dalam pemenuhan layanan publik.

WoG memungkinkan *boundary spanning*. *Boundary spanning* adalah implementasi kebijakan *cross-sectoral* melampaui kewenangan antar instansi Kementerian, Pemerintahan Daerah dan antar Badan/Lembaga. Contoh Kebijakan Publik tentang Wajib Belajar yang mengkaitkan tentang hubungan antara Pemerintah Pusat dan *stakeholder* pendidikan terkait seperti Persatuan Guru Republik Indonesia (PGRI), Orang Tua dan Pemerhati Pendidikan.

Dalam pengelolaan sektor publik terdapat tantangan tersendiri. Pengelola sektor publik dapat melakukan *enabling*. *Enabling* adalah pendekatan pemerintah terhadap kebijakan dipandang memungkinkan pemerintah untuk mengatasi tantangan kebijakan yang kompleks, menggunakan lebih banyak pengetahuan dan keahlian di dalam dan di luar pemerintah, dan mengintegrasikan tingkat pemerintah untuk mendukung penyampaian layanan yang lebih efisien dan efektif.

Aspek pencegahan juga termasuk dalam konsep '*whole*'. Dengan pendekatan pencegahan, pengelola sektor publik dapat menangani masalah yang terjadi, bahkan memprediksi kemungkinan hambatan dalam pelayanan sektor publik. Hal tersebut merupakan peningkatan kualitas lingkungan kerja dengan harapan memberikan layanan sektor publik menjadi lebih baik.

Terdapat beberapa hal yang harus diperhatikan agar penerapan WoG dapat berhasil, yaitu

1. Kepemimpinan, komitmen pemimpin tingkat tinggi di tingkat politik dan administrasi sangat penting untuk seluruh pekerjaan pemerintah.
2. Budaya, struktur pemerintah, kapasitas sumberdaya, kesiapan sistem, perubahan perilaku budaya harus disosialisasikan dengan seksama.
3. Cara berpikir baru, seluruh jajaran pemerintah membutuhkan penyelarasan kembali tentang tujuan, peran dan hasil.

4. Tata kelola, akuntabilitas, target, sistem manajemen anggaran, indikator kinerja, monitoring dan evaluasi mengalami perbaharuan.
5. Struktur yang sejalan dengan tujuan, penyesuaian struktur organisasi berdasarkan tujuan yang hendak dicapai.
6. Proses kerja baru: akuntabilitas perlu direstrukturisasi memperhatikan parameter anggaran, peran, sistem manajemen risiko dan sistem manajemen kinerja.
7. Mengelola 'celah', Yang dimaksud 'celah' antara lain kesenjangan informasi, kesenjangan kapasitas, kesenjangan fiskal, kesenjangan administrasi dan kesenjangan kebijakan.
8. Memberikan dukungan, membangun repositori pelajaran dan pengalaman bersama, pedoman praktik, pelatihan bersama, inisiatif jaringan dan akses ke pembelajaran dan dukungan pengembangan dalam upaya peningkatan bersama.

### 2.3 Transparansi dan Akuntabilitas

Transparansi dan Akuntabilitas adalah bagian yang menjadi perhatian penting dalam tata kelola sektor publik. Tata kelola sektor publik diharapkan menuju cita-cita mulia menuju *good governance*. *Good governance* dipahami sebagai penggunaan kekuasaan pemerintahan untuk mengatur permasalahan bangsa serta menjamin pelayanan publik yang efisien, administrasi keuangan publik yang akuntabel, menghormati Hak Asasi Manusia (HAM), dan hukum dalam semua tingkatan pemerintahan.<sup>41</sup>

Menurut Henk Addink, terdapat beberapa prinsip *good governance* yang terdiri atas enam prinsip yaitu:<sup>42</sup>

- 1) *Properness* (kepatutan);
- 2) *Transparency* (transparansi);
- 3) *Participation* (partisipasi);
- 4) *Effectiveness* (efektivitas);
- 5) *Accountability* (akuntabilitas); dan
- 6) *Human right* (Hak Asasi Manusia).

<sup>41</sup> R. A. W. Rhodes, "*The New Governance: Governing without Government*", Political Studies, Vol. XLIV, tahun 1996. Hal. 656.

<sup>42</sup> Henk Addink, *Good Governance Concept and Context*, (New York: Oxford University Press: 2019). Hal. 113-159

Enam prinsip ini dipahami sebagai substansi dari *good governance*, meskipun pola penamaan lain bisa ditemukan pada yurisdiksi yang berbeda. Negara modern menjunjung tinggi supremasi hukum (*rule of law*), demokrasi, dan *good* (nilai kebaikan). Sebagai pilar negara modern, *good governance* menjadi semakin penting untuk menegaskan kekuasaan pemerintahan.

Konsep *good governance* tidak hanya tentang penggunaan yang tepat atas kekuasaan pemerintah yang dilaksanakan secara transparan dan partisipatif, tetapi juga menyangkut pemenuhan tiga tugas dasar pemerintahan yang meliputi (1) menjamin keamanan pribadi dan masyarakat; (2) mengelola kerangka kerja yang efektif dan akuntabel pada sektor publik; dan (3) mendorong tercapainya tujuan ekonomi dan sosial negara sesuai dengan keinginan penduduk.

Pada buku ini hanya akan membahas dua prinsip dari enam prinsip *good governance* dari Henk Addink yaitu prinsip transparansi dan akuntabilitas. Dengan pemahaman mengenai prinsip transparansi dan akuntabilitas diharapkan pertanggungjawaban pengelolaan sektor publik dapat diterima oleh *stakeholder*.

### 2.3.1 Transparansi

Transparansi mengacu pada pelaporan yang tepat waktu, dapat diandalkan, jelas dan relevan tentang status, mandat, strategi, kegiatan, manajemen keuangan, operasi dan kinerja. Transparansi termasuk kewajiban melaporkan hasil pemeriksaan, kesimpulan dan akses publik untuk informasi tersebut.<sup>43</sup> Alasan paling mendasar untuk memiliki prinsip transparansi adalah perlunya legitimasi pemerintahan dalam membantu akuntabilitas internal dan meningkatkan kepercayaan dari luar pemerintahan.

---

<sup>43</sup> INTOSAI, *INTOSAI-P 20: Principles of Transparency and Accountability*, (INTOSAI: 2019). Hal. 5.

Unsur-unsur penting transparansi terdiri dari kejelasan prosedur, penyusunan yang jelas, publikasi dan pemberitahuan undang-undang serta keputusan, kewajiban untuk memberikan alasan dengan bahasa yang jelas, prediktabilitas tindakan atau perilaku otoritas publik, dan konsistensi dalam interpretasi dan penerapan hukum.

Transparansi dapat mengungkap *secrecy* (kerahasiaan) yang dapat menimbulkan kesewenang-wenangan, inefisiensi, dan korupsi. Transparansi terhadap dokumen yang relevan sangat penting untuk memahami alasan di balik tindakan pemerintah sehingga tingkat kepercayaan kepada pemerintah menjadi meningkat. Konsep transparansi dapat diartikan setiap program dan kegiatan pemerintahan terbuka sehingga secara mudah diakses oleh berbagai pihak yang memiliki perhatian, agar dapat meningkatkan partisipasi mereka untuk turut serta mengawasi dan mengontrol (*check and balance*) pengelolaan sumberdaya publik oleh pemerintah.

Transparansi sebagai prinsip yang dapat dijalankan melalui dua sisi yaitu aktif dan pasif. Sisi aktif artinya pemerintah harus menginformasikan kepada publik dengan sendirinya dan atas inisiatif sendiri. Sisi pasif berarti siapapun dapat meminta informasi tertentu. Akses informasi ini adalah salah satu elemen terpenting dari konsep transparansi. Sisi aktif terkait dengan keterbukaan kegiatan pemerintah yang berkaitan dengan kepentingan umum. Kewajiban ini tidak berarti bahwa setiap pertemuan diumumkan. Pada prinsipnya, warga negara setidaknya harus dapat mengetahui pertemuan yang penting. Hal yang sama juga berlaku untuk keputusan yang diambil oleh pemerintah, dan keputusan akhir yang dapat menimbulkan konsekuensi bagi pihak ketiga harus dipublikasikan. Tiga sub-prinsip yang dibedakan dalam transparansi adalah (1) transparansi proses pengambilan kebijakan; (2) transparansi tindakan pemerintah; (3) dan transparansi informasi pemerintah.

Prinsip transparansi mengedepankan keterbukaan pengelola atau pelaku untuk mempertanggungjawabkan kegiatan atau tindakan yang dilakukan. Prinsip transparansi sebaiknya dilakukan secara menyeluruh, dalam arti, pelaku membuka proses dan hasil bagaimana tata kelola dilaksanakan dan publik selaku stakeholder mengawasi dan mempertanyakan tindakan pengelola.

### **2.3.2 Akuntabilitas**

Secara umum pilar utama dari good governance adalah akuntabilitas dan transparansi. Konsep akuntabilitas dapat didefinisikan sedemikian rupa sehingga setiap pihak baik itu individu, penguasa maupun pejabat harus sadar bahwa semua tindakannya memiliki dampak pada orang lain atau masyarakat, sehingga mereka bertanggung jawab atas semua tindakannya di hadapan publik yang menggunakan jasanya. Terdapat dua jenis akuntabilitas, yaitu:

- 1) Akuntabilitas keuangan, yakni akuntabilitas yang menitikberatkan pada pertanggungjawaban integritas keuangan dan kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan. Hal tersebut dilakukan untuk mengurangi praktek-praktek penyimpangan, kecurangan dan korupsi kolusi nepotisme (KKN);
- 2) Akuntabilitas kinerja, yakni akuntabilitas yang memfokuskan pada aspek kinerja dalam kaitannya dengan pertanggungjawaban atas penggunaan sumber daya publik secara efisien, ekonomis, dan efektif sehingga dapat memberikan pelayanan yang berkualitas sesuai harapan publik.

Selain itu, akuntabilitas didasarkan pada informasi yang dapat dipercaya, yang merupakan prasyarat untuk membangun efektivitas dan efisiensi pemerintahan. Deskripsi yang paling ringkas tentang akuntabilitas

publik adalah 'kewajiban seorang aktor untuk menjelaskan dan mempertanggungjawabkan apa yang dilakukan kepada publik'. Akuntabilitas tidak hanya dibutuhkan dari perspektif keuangan tetapi juga fungsi pertanggungjawaban publik tentang pengelolaan yang lebih efektif dan efisien.

Terdapat lima langkah dalam *Accountability*, yakni *pertama*, beralih dari akuntansi ke akuntabilitas (*from accountancy to accountability*), yang mengacu pada transformasi fungsi pencatatan transaksi atau kegiatan tradisional dalam administrasi publik menjadi bentuk akuntabilitas yang lebih luas lagi yaitu ditujukan kepada publik dan masyarakat. Misalnya, audit bukan hanya tentang audit keuangan tetapi sesuatu yang jauh lebih penting dengan mempertanggungjawabkan secara lebih baik tentang kebijakan atau program yang dijalankan.

Langkah *kedua* adalah dari kepatuhan ke kinerja (*from compliance to performance*) yang mengacu pada transformasi kontrol keuangan tradisional, istilah umumnya disebut sebagai '*value for money audit*'. Konsep tersebut beroperasi sebagaimana audit yang dilakukan oleh *National Audit Office* (NAO) di Inggris yang melakukan pemeriksaan tanggung jawab umum dan audit '*value for money*' (*VfM*), yaitu proses analisis pengeluaran pemerintah (*government expenditure*) yang dievaluasi dan dibuat penilaian apakah *value for money* telah tercapai. *Audit VfM* memiliki kelemahan karena kurang memperhatikan legalitas dan ketepatan prosedur pengeluaran publik, penekanan audit VfM lebih pada efisiensi dan efektivitasnya. *VfM auditing* cenderung menggunakan kriteria numerik yang dapat diukur dari akuntansi keuangan menggantikan indikator kinerja kualitatif yang lebih berorientasi pada *output*. Dengan demikian, *good governance* tidak hanya diukur dalam hal kepatuhan (*compliance*) terhadap aturan dan prosedur keuangan yang ditentukan, tetapi juga dalam hal kinerja (*performance*) sebenarnya. Perhatian

telah bergeser dari *input* menjadi ke *output* dan yang terpenting adalah *outcome*. Pengenalan audit kinerja juga menyebabkan pergeseran dari audit *ex post*<sup>44</sup> ke *ex ante*<sup>45</sup>, sehingga dari kepatuhan ke audit kinerja (*from compliance to performance*). Hal ini memposisikan auditor dapat melampaui audit keuangan ke arah evaluasi kebijakan.

Langkah *ketiga* adalah dari akuntabilitas internal ke eksternal (*from internal accountability to external accountability*). Transformasi ini merupakan reaksi atas kurangnya kepercayaan pada institusi publik ketika banyaknya desakan di banyak negara demokrasi agar institusi pemerintah harus merasa berkewajiban untuk mempertanggungjawabkan kinerja mereka kepada publik secara luas atau, setidaknya kepada kelompok kepentingan sipil, pemberi bantuan, dan *stakeholder*. Akuntabilitas tata kelola sektor publik berarti pengelola, dalam hal ini yang direpresentasikan oleh pemerintah, resposif dan transparan terhadap tindakan yang dilakukan. Pergeseran dari akuntabilitas internal ke eksternal seringkali diwujudkan melalui panel publik dan pelaporan publik. Di sini akuntabilitas terjalin dengan prinsip transparansi dan partisipasi. Pelaporan publik adalah instrumen lain untuk akuntabilitas publik yang telah diadopsi dari sektor swasta. Agensi membuat laporan tahunan, penilaian kinerja, dan tolok ukur kinerja sehingga tersedia untuk umum, dan atau agensi menerbitkan laporan tahunan tersendiri yang khusus ditujukan kepada masyarakat umum.

Langkah *keempat* adalah laporan tentang tujuan dan masalah keuangan ke pelaporan tentang berbagai masalah publik (*from reporting about financial goals and issues to reporting about a broad range of public concern*). Pergeseran ini paling terlihat di sektor swasta. Banyak perusahaan besar yang terdaftar telah mulai menerbitkan laporan tahunan berisi pemberdayaan

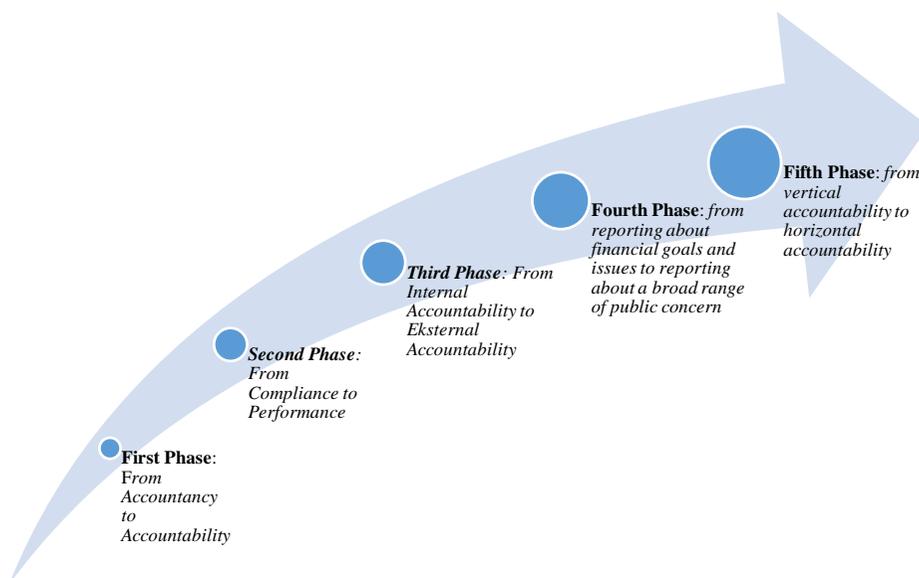
---

<sup>44</sup> Ex-post adalah penelitian atau studi di akhir suatu program

<sup>45</sup> Ex-ante adalah penelitian atau studi pada awal suatu program

lingkungan dan sosial secara terpisah untuk mengakomodasi kritik terhadap perusahaan dan menyatakan bahwa masyarakat menerima tanggung jawab sosial perusahaan (CSR). Bentuk akuntabilitas publik ini masih terus berkembang. Belum ada standar yang diterima secara umum untuk *good governance* atau berkelanjutan (*sustainable*) yang dapat digunakan untuk menilai tanggung jawab sosial organisasi swasta atau publik.

Langkah *kelima*, dari akuntabilitas vertikal ke horizontal (*from vertical accountability to horizontal accountability*). Langkah ini lebih berkaitan dengan perubahan karakter relasi dalam organisasi yang mencerminkan perkembangan dan pembangunan masyarakat yang lebih luas melalui peran pemerintah. Perkembangan ini juga berdampak pada akuntabilitas. Berikut gambar 2.3. tahap-tahap tingkatan akuntabilitas dalam *good governance*:



**Gambar 2.3 Fase-fase Tingkatan Akuntabilitas Good Governance**

Sumber: MAP Bovens, 'From Financial Accounting to Public Accountability', H Hill (ed) Inventory and perspectives of budget and financial management dalam Henk Addink, Good Governance Concept and Context, (New York: Oxford University Press: 2019). Hal. 157-158.

Narasi yang mengatakan bahwa titik awal pembahasan akuntabilitas adalah audit keuangan tradisional sesungguhnya tidak tepat karena

akuntabilitas sebenarnya selalu tentang kinerja yang substantif, lebih ketimbang kepatuhan tata kelola keuangan. Secara historis, sebenarnya konsep akuntabilitas berkaitan erat dengan akuntansi keuangan yang merupakan bagian dari siklus pembukuan. Di era modern, akuntabilitas telah bergerak jauh melampaui asal-usul pembukuannya dan telah menjadi simbol *good governance*. Hal tersebut sudah diakui secara umum oleh organisasi sektor publik maupun organisasi sektor privat. Prinsip akuntabilitas dalam sektor privat dan sektor publik membutuhkan interpretasi yang tepat, karena tujuan dari kedua sektor ini sangat berbeda. Sektor publik melayani kepentingan umum, sedangkan sektor swasta berkepentingan untuk memaksimalkan keuntungan.

Pertanggungjawaban *stakeholder* yang terlibat dalam proses akuntabilitas juga berbeda, karena warga negara adalah pemangku kepentingan di sektor publik sementara organisasi privat (perusahaan swasta) lebih terbatas pada kepentingan pemegang saham.

Akuntabilitas dapat dipahami secara luas atau sempit. Konsep akuntabilitas yang luas merujuk sebagai istilah konseptual yang meliputi transparansi, kesetaraan, demokrasi, efisiensi, daya tanggap, tanggung jawab, dan integritas. Akuntabilitas dalam pengertian yang sangat luas, pada dasarnya merupakan sebuah konsep evaluatif dan bukan analitis yang digunakan untuk mengkualifikasikan keadaan atau kinerja para pelaku sektor publik secara positif. Akuntabilitas dalam pengertian luas ini pada dasarnya tidak dapat ditarik satu kesimpulan karena masih dalam ranah perdebatan. Perdebatan terjadi karena standar yang berbeda dalam konsensus umum tentang keadaan yang berbeda tergantung dari waktu, tempat, dan sejenisnya.

Sedangkan pengertian konsep akuntabilitas yang sempit, menurut Bovens,<sup>46</sup> mengacu pada praktik 'kewajiban untuk menjelaskan dan membenarkan perilaku'. Hal ini menyiratkan hubungan antara seorang aktor, akuntan, dan *stakeholder*. Akuntabilitas dengan kata lain merupakan hubungan antara aktor dan *stakeholder* yang memiliki kewajiban untuk menjelaskan dan membenarkan kegiatan atau program yang dijalankan.

Untuk mengecek pertanggungjawaban tersebut, seorang auditor dan pemeriksa dibutuhkan sebagai perantaranya untuk menguji elemen-elemen substantif dalam akuntabilitas. Elemen konsep akuntabilitas secara substansial yaitu mewajibkan aktor menjelaskan dan memberikan justifikasi atas kebijakannya. Ada banyak aspek dalam perilaku ini, sehingga memungkinkan untuk dibedakan sejumlah hubungan pertanggungjawaban berdasarkan aspek yang paling dominan. Berikut ini pengklasifikasian yang sering digunakan:

- 1) Akuntabilitas hukum, berpusat pada legalitas perilaku aktor;
- 2) Akuntabilitas profesional berpusat pada profesionalisme perilaku;
- 3) Akuntabilitas politik dan administrasi seringkali melibatkan beberapa aspek. Suatu audit oleh *Supreme Audit Institution* (SAI), misalnya, dapat diklasifikasikan sebagai pertanggungjawaban keuangan jika fokusnya adalah pada kepatutan keuangan dari audit tersebut, sebagai pertanggungjawaban hukum jika legalitas perilaku tersebut dipermasalahkan, atau sebagai administratif jika perhatian utamanya adalah efisiensi kebijakan organisasi. Perbedaan lain yang ditemukan dalam literatur adalah antara akuntabilitas prosedur atau proses dan akuntabilitas produk atau konten.

---

<sup>46</sup> Henk Addink, *Good Governance Concept and Context*, (New York: Oxford University Press: 2019). Hal. 159

Penerapan prinsip akuntabilitas mengedepankan pertanggungjawaban terhadap ketepatan tindakan berdasarkan ukuran yang dapat diterima secara umum. Akuntansi merupakan dasar utama penerapan prinsip akuntabilitas karena memungkinkan penelusuran secara sistematis tentang suatu keadaan.

**Good Governance**

**(Kotak 2.3)**

*Good Governance* secara sederhana dapat diartikan sebagai pemerintahan yang baik. *Good Governance* merupakan sebuah mekanisme, praktik, dan kelembagaan dimana masyarakat menyampaikan kepentingan mereka, memperoleh pengakuan dan perlindungan hukum yang sama, serta pengaturan dan pertanggungjawaban sumberdaya yang dimiliki negara untuk memecahkan berbagai permasalahan publik. Dalam *Good Governance* pemerintah bukan aktor penentu dalam pengambilan kebijakan, melainkan konsesus bersama antara pemerintah, sektor privat dan masyarakat. Oleh karena itu, *Good Governance* dapat diartikan sebagai suatu proses tata kelola pemerintahan yang baik dengan melibatkan pengambil kebijakan, terhadap berbagai kegiatan perekonomian, sosial politik dan pemanfaatan beragam sumber daya seperti sumber daya alam, keuangan dan manusia bagi kepentingan rakyat yang dilaksanakan dengan menganut asas, keadilan, pemerataan, persamaan, efisiensi, transparansi, dan akuntabilitas (World Conference on Governance, UNDP, 1999).

Tujuan *Good Governance* adalah penyelenggaraan tata kelola sektor publik yang baik, sebagai praktik kewenangan pemerintah dalam mengelola sumber daya, harus diterapkan di semua tingkatan administratif. Pemerintah sebagai penyedia jasa layanan publik berperan dalam menciptakan lingkungan yang kondusif untuk seluruh *stakeholders* (pemangku kepentingan) yang dalam hal ini adalah pemerintah itu sendiri, sektor privat, dan masyarakat. Lingkungan yang kondusif tersebut merupakan tiga pilar penting *Good Governance*, yaitu *Economic Governance* (kesejahteraan rakyat), *Political Governance* (proses pengambilan keputusan), dan *Administrative governance* (tata pelaksanaan kebijakan).

*Good Governance* dapat dipahami melalui prinsip-prinsip didalamnya. Prinsip ini menjadi indikator dalam menilai kinerja pemerintah dalam mempraktikkan *Good Governance*. Menurut UNDP (United Nation Development Programme) terdapat 9 prinsip *Good Governance* sebagai berikut:

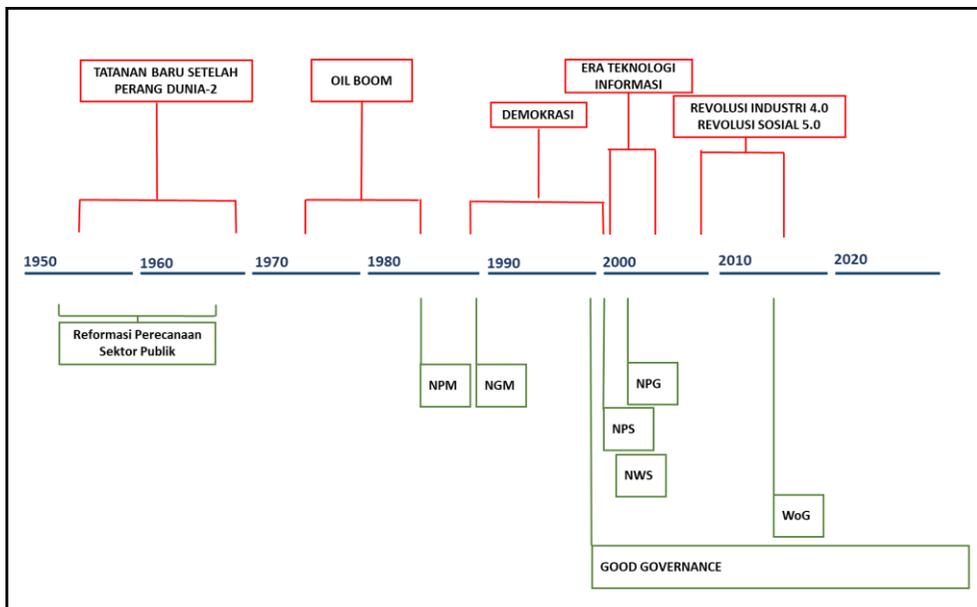
1. *Participation*. Keterlibatan seluruh pemangku kepentingan dalam pengambilan kebijakan mulai dari awal, proses, hingga menghasilkan sebuah keputusan baik secara langsung maupun tidak langsung. Penyaluran aspirasi secara konstruktif didasarkan pada kebebasan berdemokrasi yang menjadi kunci legitimasi pemerintah.

2. *Rule of law*. Kerangka hukum yang menjadi aturan dalam kehidupan bernegara dan bermasyarakat dilaksanakan dengan adil dan bebas dari tekanan apapun.
3. *Transparency*. Kebebasan seluruh pihak untuk memperoleh informasi yang benar dan akurat. Informasi tersebut berkaitan dengan urusan publik yang dibutuhkan.
4. *Responsiveness*. Lembaga-lembaga publik harus cepat dan tanggap dalam melakukan pelayanan publik.
5. *Consensus orientation*. Seluruh pengambilan keputusan berdasarkan kesepakatan dan bertujuan pada kepentingan yang lebih luas.
6. *Equity*. Seluruh warga negara memiliki akses yang sama untuk memperoleh kesejahteraan dan keadilan.
7. *Efficiency and Effectiveness*. Pengelolaan seluruh sumber daya publik didayagunakan secara tepat guna (efisien) dan tepat sasaran (efektif).
8. *Accountability*. Seluruh aktifitas yang menggunakan sumber daya publik diberlakukan pertanggungjawaban.
9. *Strategic vision*. Penyelenggaraan pemerintah dan masyarakat harus memiliki visi yang jelas, jauh ke depan.

Perkembangan model tata kelola sektor publik dipengaruhi oleh berbagai faktor. Faktor-faktor tersebut antara lain arah pembangunan negara, sistem politik, tujuan bernegara, hubungan pemerintah (*state*) dengan *stakeholdernya* (*market* dan *society*). Berdasarkan uraian bab 2 diatas, terdapat hubungan berkesinambungan antara model tata kelola sektor publik dengan transparansi dan akuntabilitas. Perkembangan model tata kelola sektor publik secara tidak langsung menuju pada cita-cita pengelolaan sektor publik yang lebih baik berdasarkan ukuran-ukuran yang dapat diterima secara umum yaitu penerapan prinsip transparansi dan akuntabilitas.

## Ringkasan Bab 2

### Gejolak Global & Model Tata Kelola Sektor Publik





## **BAB 3. Value for Money**

Audit kinerja (*performance auditing*) digunakan untuk mengukur tata kelola sektor publik. Salah satu ukuran keberhasilan dari tata kelola sektor publik bagaimana penyelenggaraan sektor publik dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat. Terdapat beberapa metode untuk mengukur kinerja tata kelola sektor publik yaitu *Value for Money* (VfM). Pada bagian ini akan dijelaskan secara komprehensif dari sejarah VfM, pentingnya penerapan konsep VfM dalam audit kinerja, konsep tentang VfM.

Berbagai pembahasan pada bab ini diharapkan memberikan pengetahuan dan menghadirkan pandangan secara menyeluruh mengenai audit kinerja terutama konsep VfM. Konsep VfM merupakan suatu cara ukur yang dianggap objektif oleh penulis untuk dapat mengukur audit kinerja pada tata kelola sektor publik.

### **3.1 Sejarah Value for Money**

*Value for Money* dalam audit kinerja dapat diartikan sebagai suatu proses penilaian atas bukti-bukti yang tersedia untuk menghasilkan suatu pendapat secara luas mengenai bagaimana entitas menggunakan sumber daya secara ekonomis, efektif, dan efisien.<sup>47</sup> VfM adalah evaluasi sistematis, non-keuangan atas operasi suatu entitas, dan pencarian terorganisir untuk cara-cara meningkatkan efisiensi dan efektivitas manajerial.

Asal usul konsep VfM didasari perkembangan audit, akan tetapi tidak dapat ditentukan dari negara mana, karena terjadi peleburan konsep dari lintas negara dan waktu. Bukti audit internal sudah dilakukan pada praktik yang

---

<sup>47</sup> BPK RI. 2011. Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Kinerja BPK RI. No. 200.

mirip dengan manajemen, di masa lalu, diperkirakan telah dijalankan oleh tokoh dan pemikir klasik Romawi, seperti Aristophanes, Julius Caesar, dan Cicero. Catatan pada papirus Zenon memperlihatkan penerapan audit internal di tanah Mesir kuno, yakni pada masa penguasa Yunani Ptolemeus Philadelphus II pada 2.500 tahun yang lalu.<sup>48</sup> Audit pada zaman-zaman awal ini dalam banyak hal memiliki ruang lingkup yang mirip dengan auditor internal modern karena mencakup pemeriksaan atas kebenaran catatan akuntansi dan mengevaluasi kesesuaian aktivitas yang tercermin dalam pembukuan yang menekankan pada peningkatan kendali manajemen atas aktivitas organisasi.

Audit internal telah diterapkan oleh bangsawan Inggris sejak abad pertengahan. *Lord of Manor* menerapkan audit internal untuk menjaga bisnis mereka. Klaim tersebut diabaikan oleh para praktisi audit internal karena tidak ditemukan bukti mengenai klaim tersebut. Penemuan bukti tertulis mengenai penerapan praktik audit internal ditemukan pada tahun 1180 dan 1662. Hal tersebut didasarkan pada penemuan catatan mengenai pengakuan audit semacam VfM oleh auditor pemerintah Inggris. Lalu pada Undang-Undang Inggris Tahun 1667 terdapat kebijakan yang mengamanatkan komisaris khusus untuk memeriksa perawatan, kesetiaan, dan pemeliharaan manajemen Angkatan Laut Kerajaan Inggris.<sup>49</sup>

Pada abad ke-19, perusahaan kereta api di Inggris melakukan audit internal dengan mengirim petugas untuk mencatat penjualan agen tiket kereta api dan membuat laporan apakah uang hasil penjualan dapat dipertanggungjawabkan dengan benar sebuah bentuk audit internal pada sebuah perusahaan kereta api Inggris yang sah dengan bertugas mengunjungi agen tiket rel kereta api dan menentukan bahwa semua uang telah

---

<sup>48</sup> Crier, E. *Accounting in the Zenon Papyrus*. New York: Columbia University Press, 1934,

<sup>49</sup> James A. Cashin, *Careers and Opportunities in Accounting*. New York: E.: Dutton and Co, 1965.

dipertanggungjawabkan secara benar. Berdasarkan hal tersebut, dapat dikatakan audit internal lebih dahulu diterapkan dari pada audit eksternal.

Di Jerman, contoh serupa juga bisa ditemukan. Beberapa perusahaan Jerman sejak tahun 1875 tercatat mempekerjakan beberapa jenis staf audit internal, dengan bukti ditemukannya beberapa manual audit terkait. Sementara itu, sampai dengan awal abad ke-20 tidak ditemukan catatan penerapan VfM dan pelaporan audit internal di Amerika Serikat (AS).

Pada tahun 1920-an di AS, pertumbuhan perusahaan industri skala besar membawa tantangan tersendiri dalam bidang administratif. Manajer utama perusahaan besar perlu mengembangkan suatu sistem kontrol agar dapat memahami, menggunakan, dan mengontrol aset perusahaan. Perusahaan membutuhkan pengendalian internal yang mempekerjakan ribuan orang dan melakukan operasinya secara luas yang sangat memungkinkan terjadinya penyimpangan dan pencatatan akuntansi yang tidak benar. Pertumbuhan volume bisnis dan transaksi memiliki konsekuensi meningkatnya layanan akuntan publik untuk bisnis. Layanan akuntan publik diperlukan untuk keperluan audit sebagai salah satu bentuk pengendalian perusahaan.

Tahun 1941 terjadi lonjakan besar dalam perkembangan audit internal ketika dua peristiwa penting terjadi: *pertama*, penerbitan buku besar tentang subjek - *Auditing Internal* karya Victor Z. Brink; *kedua*, bergabungnya 24 orang yang membentuk *Institute of Internal Auditor* (IIA).<sup>50</sup> Auditor internal mulai mengembangkan cara audit yang lebih komprehensif, lebih dari sekadar audit keuangan tradisional. Perang dunia II memperluas ruang lingkup audit internal. Manajemen menjadi lebih memperhatikan penjadwalan produksi, kekurangan sumber daya dan tenaga kerja, dan kepatuhan terhadap peraturan pemerintah. Keterbatasan karena kondisi perang menyebabkan kehematan,

---

<sup>50</sup> Brink, Victor Z. (1977). *Foundations for Unlimited Horizons*. Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors.

efisiensi dan efektivitas menjadi lebih penting daripada pelaporan keuangan pada pihak eksternal sehingga auditor internal dituntut untuk menyesuaikan diri.

Istilah audit 'operasi' atau 'operasional' muncul pertama kali dalam artikel karya Frederic E. Mints, yang berjudul '*The Internal Audit*' pada tahun 1954. Dalam artikelnya, Mints sering menyebutkan 'audit operasi' yang menjelaskan secara konseptual tentang audit kinerja. Kelak kemudian hari, dengan karya tersebut, Mints dijuluki sebagai 'bapak audit operasional'. Gagasan tentang istilah audit operasi muncul dikarenakan pertukaran pikiran dengan Arthur Kent.<sup>51</sup> Setelah publikasi artikel Mints, muncul ratusan publikasi di jurnal profesional tentang subjek tersebut. Dengan adanya dua perkembangan ilmiah ini, maka terjadi perluasan peran auditor internal yang meliputi aktivitas seperti yang ada pada masa sekarang.

Awal tujuan auditor internal hanya untuk perlindungan aset perusahaan. *National Industrial Conference Board's study of internal auditing*<sup>52</sup> yang menjelaskan motif awal perlindungan aset perusahaan: Perlindungan aset perusahaan dan deteksi penipuan adalah tujuan utama. Akibatnya, auditor memusatkan sebagian besar perhatian mereka pada pemeriksaan catatan keuangan dan verifikasi aset karena hal tersebut merupakan yang paling mudah disalahgunakan. Tujuan audit adalah untuk berfungsi sebagai pencegahan secara psikologis terhadap kesalahan yang dilakukan oleh karyawan. Audit internal digunakan perusahaan untuk alasan strategi manajemen, bukan berupa perubahan struktur manajemen. Pada dasarnya kemampuan utama dari seorang manajer adalah mengelola sumber daya

---

<sup>51</sup> Dale L. Flesher dan Marilyn Taylor Zarzeski, "The roots of operational (value for-money) auditing in English-speaking nations", *Accounting and Business Research*, 32:2, Tahun 2002, hal. 96-100

<sup>52</sup> *The Internal Auditing* (1963). Studies in Business Policy. No. I I I. New York: National Industrial Conference Board.

seseorang atau organisasi secara optimal. Pemanfaatan sumber daya secara optimal merupakan salah satu subjek dari VfM.

Perluasan ruang lingkup audit internal mendorong lembaga audit pemerintah di berbagai belahan dunia memodernisasi prosedur audit internal. *General Accounting Office* (GAO) berpengaruh besar sebagai inisiator perkembangan auditor. GAO mempublikasikan *Standards for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities and Functions* pada tahun 1972 (biasa disebut ‘*Yellow book*’ (Buku Kuning) karena warna sampulnya) yang menjelaskan metamorfosis audit pemerintah yang berusaha menjamin pencapaian organisasi pemerintah dalam tujuan program yang diotorisasi memakai dana tersedia supaya dilakukan dengan ekonomis, efisien, efektif dalam kerangka kepatuhan kepada hukum dan peraturan yang berlaku.<sup>53</sup>

Buku Kuning ini berlaku untuk semua audit yang berkaitan dengan kegiatan pemerintah, baik yang dilakukan oleh auditor internal pemerintah federal, negara bagian atau lokal, atau oleh akuntan publik independen. Standar yang direkomendasikan mencakup standar yang telah diadopsi oleh *American Institute of CPA* untuk digunakan dalam audit yang menyatakan pendapat tentang kewajaran laporan keuangan. Ruang lingkup audit pemerintah terdiri dari tiga elemen: 1) audit keuangan dan kepatuhan yang menentukan (a) apakah operasi keuangan dilaksanakan dengan benar, (b) apakah laporan keuangan entitas yang diaudit disajikan secara wajar, dan (c) apakah entitas tersebut telah mematuhi peraturan perundang-undangan yang berlaku; 2) Ekonomi dan efisiensi yang ditemukan dengan pertanyaan apakah entitas mengelola atau memanfaatkan sumber dayanya (personel, properti, ruang, dan sebagainya) dengan cara yang ekonomis dan efisien dan penyebab dari setiap ketidak efisienan atau praktik tidak ekonomis, termasuk

---

<sup>53</sup> Auditing Standards Established by the GAO - Their Meaning and Significance for CPAs (1973). New York: American Institute of CPAs

ketidacukupan dalam sistem informasi, prosedur administratif, atau struktur organisasi; dan, 3) *output* program yang menentukan apakah hasil atau manfaat yang diinginkan tercapai; apakah tujuan yang ditetapkan oleh badan legislatif atau badan otorisasi lainnya tercapai; dan apakah badan tersebut telah mempertimbangkan pilihan alternatif yang mungkin memberikan hasil yang diinginkan dengan biaya lebih rendah. Dasar pengembangan audit sektor publik di AS adalah audit operasional pada sektor privat tetapi audit di sektor publik negara lain mempunyai berkontribusi besar dalam pertumbuhan VfM.

VfM juga berkembang di luar Amerika Serikat, khususnya di Kanada, negara kawasan Skandinavia, dan negara lain dan terjadi difusi kesepakatan tentang konsep VfM. Konsep tersebut adalah audit operasional lebih dikenal sebagai *value-for-money* (VFM) atau audit komprehensif. Kanada merupakan negara pertama yang bereksperimen dengan audit kinerja dengan menamainya sebagai audit komprehensif di masa kepemimpinan MacDonell dari tahun 1973 hingga 1980<sup>54</sup> dengan mengembangkan dan menyebarkan metode audit kinerja pada berbagai level pemerintahan.

Audit kinerja di Inggris lebih dikenal sebagai audit VfM. Audit sektor publik yang menerapkan VfM dipicu oleh kemunculan Undang-Undang Audit Nasional Tahun 1983. Ketentuan Undang-Undang Audit Nasional Tahun 1983 mengenai Pengawas Keuangan dan Audit Jenderal secara resmi menjadi bagian dari *House of Commons* yang menekankan pada nilai independensinya dari eksekutif.<sup>55</sup>

Berdasarkan Undang-undang ini, *National Audit Office* (NAO) didanai langsung oleh parlemen, bukan oleh eksekutif. Undang-undang ini memberikan kewajiban kepada auditor untuk melakukan pemeriksaan dengan

---

<sup>54</sup> Parker, Lee D. (1986). *Value-For-Money Auditing: Conceptual, Development and Operational Issues*. Caulfield, Victoria, Australia: Australian Accounting Research Foundation.

<sup>55</sup> Glynn, John J. (1985). *Valuefor-Money Auditing in the Public Sector*. London: Prentice-Hall International.

mengedepankan prinsip ekonomis, efisiensi, dan efektivitas kepada departemen pemerintah pusat dan badan publik lain yang mendapatkan dana darinya

Hasil dari regulasi ini, disertai dukungan parlemen Inggris, membuat VfM berkembang cepat dan mapan. Namun perlu disadari, menjalankan audit VfM membutuhkan proses yang ketat yang menuntut kepercayaan, khususnya dari mereka yang diaudit dalam menanggapi temuan dan rekomendasi agar audit memiliki dampak yang menguntungkan dan berkelanjutan.

Konsep dan respons atas VfM mendorong profesi audit internal mengalami perkembangan positif selama 50 tahun terakhir. Saat ini, auditor internal diterima sebagai bagian integral dari tim manajemen sebuah organisasi yang memberikan perspektif cakupan yang tidak sebatas mengenai audit keuangan, tetapi juga audit kinerja. Konsep VfM berkembang dan berjalan setidaknya dari konteks pengembangan yang dijalankan oleh para internal auditor, eksternal auditor baik itu pada sektor publik maupun sektor privat, praktisi manajemen, dan akuntansi.

### **3.2 Value for Money dan Tata Kelola Sektor Publik**

Pemerintah selaku pengelola sektor publik diharapkan memenuhi kebutuhan masyarakat. Perkembangan model tata kelola sektor publik mempunyai maksud untuk membuat pengelolaan sektor publik menjadi lebih baik. Untuk mengukur keberhasilan pengelolaan sektor publik membutuhkan audit kinerja yang komprehensif. Audit kinerja tersebut dapat dijadikan pedoman bagi stakeholder untuk mempertanyakan kebijakan pengelola sektor publik dan sebagai upaya pengelola sektor publik untuk melaporkan tindakan dan capaian yang telah diperbuat. Audit kinerja memberikan peluang perbaikan bagi pengelolaan sektor publik.

Sektor publik membutuhkan bantuan dari sektor privat untuk dapat memenuhi kebutuhan masyarakat. Hubungan saling melengkapi antara sektor publik dan sektor privat diharapkan mampu memenuhi kebutuhan masyarakat yang semakin kompleks hal tersebut mendorong sektor privat menjadi bagian yang penting. Kompleksitas yang melekat ini menimbulkan berbagai masalah, seperti risiko target penerima layanan memilih untuk tidak menerima layanan tinggi, potensi inefisiensi biaya administrasi, dan tidak adanya kebijakan yang memberi insentif bagi masyarakat yang memunculkan inovasi dan kewirausahaan.<sup>56</sup> Untuk mendorong pembangunan ekonomi melalui pelayanan publik, maka berbagai aturan dan regulasi yang kompleks muncul dalam tata kelola sektor publik.

Pemerintahan sering terjadi ketegangan karena proses birokrasi dan politik. Berdasarkan hal tersebut, di berbagai belahan dunia, pemerintah selaku pengelola sektor publik mencari keseimbangan dalam mendorong kebijakan *top-down* dalam distribusi ekonomi atau dengan menciptakan pasar dan persaingan kompetitif. Masalah lain yang timbul adalah proses pencarian keseimbangan strategi dan sistem pemerintahan pusat dengan pemerintahan daerah dalam pendelegasian kewenangan. Proses birokrasi yang merupakan bagian dari tata kelola sektor publik dituntut memiliki pencapaian hasil kinerja organisasi sektor publik yang baik.

Pilihan prioritas kebijakan pengelola sektor publik sering dipertanyakan. Aspek ekonomi membatasi kebijakan pemerintah dan tidak dapat diterima secara luas karena berlaku parsial. Misalnya di Inggris, pertumbuhan alokasi anggaran untuk kesehatan, pendidikan, dan kesejahteraan sosial menyebabkan kondisi yang kontra produktif di masyarakat. Hal tersebut terjadi karena pelayanan sektor publik tidak seperti

---

<sup>56</sup> John Bourn, *Public Sector Auditing: Is it Value for Money?* (Wiley Sons: Sussex, 2007) hal.10-49.

yang diharapkan. Disisi lain peningkatan ekonomi dibutuhkan dan kebijakan yang dianggap sesuai adalah pemenuhan pelayanan publik untuk mengatasi kesenjangan keterampilan di masyarakat sehingga meningkatkan produktivitas nasional yang memiliki kinerja yang buruk sehingga memiliki konsekuensi bagi daya saing nasional dalam ekonomi global negara.

Terdapat tiga alasan mengapa tata kelola sektor publik yang dijalankan oleh pengelola dalam hal ini pemerintah sangat sulit mencapai tujuannya. *Pertama*, manajemen sektor publik dianggap lebih sulit daripada manajemen sektor privat karena tidak berorientasi laba. Peran sektor publik sebagai organisasi bertujuan kolektif, menuntut keseimbangan banyak pihak yang termasuk *stakeholder*. Sektor publik memiliki *stakeholder* yang luas, pertanggungjawaban pemerintah selaku eksekutif kepada badan legislatif, pertanggungjawaban pemerintah kepada masyarakat yang secara langsung adalah pemberi mandat dan pertanggung jawaban kepada pasar untuk menciptakan kondisi ekonomi yang mendukung kegiatan pasar.

*Kedua*, pemerintahan memiliki tingkat kompleksitas birokrasi dan ruang lingkup yang sangat luas dengan yang dimaksud layanan sektor publik, misalnya ada keterbatasan ruang yang dapat dimasuki oleh pemerintahan, kerumitan *network* dan kebijakan, dan saling ketergantungan diantaranya. Timbulnya kontroversi apabila kebijakan tidak berjalan sesuai rencana atau bahkan gagal. Sederhananya, jika ada lebih banyak kegiatan pemerintah, ada lebih banyak hal yang bisa salah.

*Ketiga*, kegagalan yang terus berulang yang dilakukan pemerintah dalam pemenuh pelayanan publik seperti proses birokrasi pelayanan sektor publik, solusi bersifat sementara tanpa menyelesaikan inti permasalahan pelayanan sektor publik, dan biaya semakin tinggi untuk nilai kesejahteraan masyarakat. Keluhan terhadap kinerja pelayanan sektor publik membutuhkan

usaha yang lebih dari segi waktu karena panjangnya proses, respon lambat dan biaya yang dikeluarkan tidak sebanding.

Dalam manajemen jasa, pertemuan antara penyedia jasa dan penerima jasa adalah kondisi dimana konsumsi bertemu dengan produksi. Sektor privat lebih menekankan pelayan yang optimal dengan memanfaatkan pertemuan antara pemberi jasa dan penerima jasa sehingga tercipta pertukaran informasi sehingga dapat dijadikan acuan sebagai proses perbaikan layanan. Harus diakui terjadi jarak antara pemberi layanan sektor publik yang direpresentasikan oleh pemerintah dengan *stakeholder*.

Birokrasi tata kelola sektor publik terlalu fokus melihat ke dalam, terjebak oleh urusan internal, terjerat birokrasi, dan tidak peduli pada warga negara. Hal tersebut ditambah dengan birokrasi sektor publik yang terjebak pada apakah peraturan diikuti, daripada menilai apakah hasil telah dicapai. Proses audit keuangan yang dilakukan auditor keuangan pemerintahan tradisional ikut menyumbang proses birokratisasi administratif dengan memberikan penekanan utama pada laporan keuangan sebagai sumber pemeriksaan dari pada hasil yang diperoleh oleh organisasi sektor publik tersebut.

Audit sektor publik bertujuan untuk memastikan transparansi transaksi keuangan birokrasi dan bekerja untuk meminimalisasikan kecenderungan untuk mengejar kepentingan pribadi, individu, dan organisasi yang merugikan kepentingan publik. Pengesahannya terhadap nilai-nilai keadilan, kesopanan dan pelayanan yang terbaik sehingga dapat memelihara budaya pelayanan publik untuk menggunakan uang publik di tempat yang dibutuhkan.

Anggaran dapat dibelanjakan secara legal namun hasil belum tentu sesuai. Pemerintah sering terjebak pada jumlah berapa banyak kegiatan yang dapat dilaksanakan dan seberapa besar biaya untuk kegiatan tersebut. Audit

sektor publik menggunakan *cost-benefit* dan *cost-effectiveness* sebagai generasi awal untuk menilai kinerja pengelola sektor publik.

Organisasi sektor publik seharusnya lebih mengutamakan hasil (*outcome*) daripada proses administratif kaku yang ada dalam birokrasi. Untuk melihat hasil dari sebuah kebijakan, *Cost benefit Analysis* (CBA) dan *Cost Effectiveness Analysis* (CEA) dapat dijalankan, karena dapat memperkirakan biaya (langsung dan tak langsung) dihadapkan dengan manfaat (yang nyata dan berwujud) yang akan di hasilkan dari suatu aktivitas. Keluaran analisa ini adalah pilihan rekomendasi dari seluruh manfaat sehingga dapat digunakan untuk menentukan pilihan prioritas dan keputusan.

CBA dan CEA adalah teknik analisa awal yang berkembang dalam menjalankan audit kinerja atau VfM. Penerapan CBA digunakan untuk penyusunan kebijakan. Pendekatan *cost-benefit* dalam menentukan pilihan kebijakan dalam ukuran yang sebanding, dalam hal ini adalah nilai moneter, dalam keseluruhan kebijakan; *cost-benefit* di setarakan dengan nilai sekarang (*present value*) dan kebijakan dengan nilai *net present value* terbesar dilaksanakan dalam batasan sumberdaya yang mampu disediakan oleh pengelola sektor publik. CEA adalah salah satu cara untuk menganalisis pilihan terbaik dari setiap hasil yang didapatkan.

*The Treasury's 'Green Book: Appraisal and Evaluation in Central Government* membuat panduan bagaimana penyusunan kebijakan dilakukan dengan membuat panduan berupa siklus yang berisi tentang prioritas kebijakan, *output*, *outcomes*, dan pilihan berdasarkan biaya dan manfaat. Terpenting dari permodelan ini adalah pelaksanaan dirancang diuji dan dipantau sedemikian rupa sehingga hasil dari evaluasi dan pelajaran penting dapat diambil dalam pengembangan sistem. Dalam siklus tersebut juga memperhatikan pertanggungjawaban, dampak luas secara ekonomi, potensi dampak lingkungan dan kebermanfaatannya yang diperoleh oleh *stakeholder*.

Diperlukan kesadaran tentang pentingnya hasil kinerja layanan publik yang mampu memberikan saran dan rekomendasi berbagai cara terbaik untuk merancang dan memberikan layanan publik melalui tata kelola sektor publik dengan melaksanakan audit VFM atau kinerja sektor publik.

***Cost Benefit Analysis & Cost Effectiveness Analysis*** **(Kotak 3.2)**

***Cost Benefit Analysis (CBA)*** adalah penggunaan nilai moneter untuk mengukur biaya yang dikeluarkan (pengorbanan) dengan manfaat yang diperoleh (*benefit*) sehingga dapat diketahui net benefit (hasil manfaat dikurangi biaya). CBA memungkinkan perhitungan biaya dan manfaat bagi masyarakat secara keseluruhan yang dikenal dengan istilah biaya sosial (*social cost*) dan manfaat sosial (*social benefit*). Nilai agregat suatu kebijakan diukur dengan *net social benefit* (NSB). NSB dapat dihitung sama dengan, manfaat sosial (B), dikurangi biaya sosial, (C). Secara matematis:

$$NSB = B - C$$

Berdasarkan waktu analisis CBA dapat dibedakan menjadi *ex ante*, *ex post*, dan *media res*. *Ex ante* adalah yang dilakukan saat suatu proyek atau kebijakan sedang dipertimbangkan atau sebelum dimulai atau dilaksanakan. *Ex ante* menyangkut keputusan tentang apakah sumber daya harus dialokasikan oleh pemerintah untuk proyek atau kebijakan tertentu perlu dilakukan atau tidak. *Ex post* dilakukan di akhir proyek. *Ex post* menggunakan pendekatan *sunk cost* dalam artian biaya yang telah digunakan untuk mengerjakan proyek. Nilai dari analisis *ex post* dapat digunakan untuk evaluasi kegiatan atau kebijakan pemerintah. *Media res* dilakukan pada saat berlangsungnya kegiatan. Setiap CBA dapat dibandingkan masing-masing karena mempunyai ukuran/ nilai moneter yang dijadikan dasar analisis. Komparasi CBA berguna bagi pengambilan keputusan kebijakan publik karena disertai analisis yang komprehensif dan bahan evaluasi kebijakan publik.

Tabel Perbandingan Jenis CBA Berdasarkan Waktu Pelaksanaan

Jenis Analisis			
Hasil	<i>Ex ante</i>	<i>In Median Res</i>	<i>Ex Post</i>
Keputusan alokasi sumber daya	Ya - membantu untuk memilih proyek terbaik atau membuat keputusan.	<i>Sunk cost</i> dijadikan landasan melanjutkan atau <i>cut off</i>	Terlambat - proyek selesai.
Kajian strategis berbasis pengetahuan	Sebagai estimator sangat lemah. Ketidakpastian masa depan dapat mempengaruhi biaya dan nilai manfaat.	Sebagai estimator lebih baik karena basis data berjalan dapat melengkapi perhitungan.	Estimator yang handal karena kekurangan atau kesalahan dapat dijadikan catatan dalam perencanaan program ke depan.
Benchmarking	Informasi yang didapatkan belum sempurna karena hanya estimasi kegiatan.	Dapat dijadikan rujukan apakah harus memilih antara tetap berlanjut atau <i>cut off</i>	Sangat berguna dijadikan rujukan karena informasi yang lengkap.

Tahapan-tahapan yang harus diperhatikan dalam pengaplikasian CBA adalah sebagai berikut:

1. Penentuan pilihan alternatif;
2. Perhitungan biaya dan manfaat;
3. Penidentifikasi indikator keberhasilan dan dampak;
4. Prediksi keadaan pada saat berlangsungnya kegiatan;
5. Pengkonversian dengan nilai moneter;
6. Pencarian nilai *Present Cost* dan *Present Benefit*;
7. Perhitungan *Net Present Value* (NPV) dari setiap alternatif;
8. Melakukan analisis sensitivitas;
9. Pembuatan rekomendasi.

**Cost Effectiveness Analysis** (CEA) adalah analisa komparasi biaya dengan efektivitas terhadap pilihan kebijakan. Tidak ada perbedaan mendasar pendekatan biaya pada CBA dan CBE. Perbedaan terletak pada pengukuran hasil yaitu benefit CBA yang dikonversi kedalam nilai moneter dan ukuran efektivitas pada CEA hanya nilai moneter tapi nilai non-moneter juga dapat dievaluasi. Efektivitas berhubungan erat dengan output, outcomes, dan dampak. Tidak adil menggunakan nilai moneter untuk menghitung dampak dari suatu kebijakan atau kegiatan. CEA biasanya digunakan untuk penilaian layanan yang bersifat *intangible*.

Perbandingan CEA dapat didasarkan pada nilai efektivitas, outcomes yang sama, pada suatu kebijakan atau kegiatan. CEA digunakan untuk memilih dan menilai kebijakan atau kegiatan yang terbaik bila terdapat beberapa kebijakan atau kegiatan yang berbeda dengan tujuan yang sama.

Tahapan-tahapan yang harus diperhatikan dalam pengaplikasian CBA adalah sebagai berikut:

1. Pengidentifikasian unsur biaya dari alternatif program yang ada.
2. Perhitungan *total cost* lalu dicari present value cost-nya. Perhitungan biaya dapat menggunakan pendekatan *micro-costing* atau *gross-costing* atau kombinasi keduanya. Penyetaraan menggunakan present value cost apabila pembiayaan terdiri dari beberapa tahun.
3. Menghitung hasil atau outcomes yang didapatkan. Nilai efektivitas harus mencerminkan hasil yang relevan, valid, dan reliabel.
4. Menghitung *cost effectiveness ratio* (CER). CER didapatkan dari pembagian total biaya dengan jumlah hasil yang didapatkan. Akan terdapat kesulitan dalam penjumlahan hasil karena tidak menggunakan nilai moneter. Penjumlahan dapat dibantu dengan pembobotan yang didasarkan pada *professional judgement*.
5. Perbandingan CER setiap alternatif kebijakan atau program. pemilihan alternatif didasarkan pada nilai CER terkecil dari keseluruhan pilihan kebijakan atau kegiatan.
6. Melakukan analisis sensitivitas.
7. Pembuatan rekomendasi. Pemilihan alternatif didasarkan pada nilai CER terkecil dari keseluruhan pilihan kebijakan atau kegiatan.

Kelemahan yang selalu melekat pada tata kelola sektor publik adalah nilai keberhasilan yang sulit diukur, VfM menjadi penting dalam tata kelola organisasi sektor publik karena dapat digunakan untuk menganalisis dan mendorong keberhasilan organisasi sektor publik dengan memberikan saran dan masukan sehingga perbaikan untuk pengelolaan yang lebih baik dapat dicapai.

Selain audit internal, diperlukan audit eksternal sektor publik yang independen dari organisasi sektor publik. Auditor independen organisasi sektor publik memiliki otoritas dan objektivitas yang diberikan melalui undang-undang agar dapat memperkuat sudut pandang organisasi sektor

publik dalam melihat pembelanjaan barang/jasa (mengikuti prosedur dan ketaatan peraturan, serta memenuhi syarat kinerja yang diperlukan seperti ekonomis dan efisiensi) dan *output* (menyangkut efektivitas pelayanan publik). Auditor independen dapat memberikan masukan agar organisasi sektor publik dapat bekerja lebih baik.

### 3.3 Konsep *Value for Money*

VfM atau audit kinerja dapat diartikan sebagai suatu proses penilaian atas bukti-bukti yang tersedia untuk menghasilkan suatu pendapat secara luas mengenai bagaimana entitas menggunakan sumber daya secara ekonomis, efektif, dan efisien (3E). Secara Umum, konsep 3E dapat disebut dengan konsep dasar dari VfM. Konsep VfM terus mengalami perkembangan dan peningkatan yang didasarkan pada perbaikan dan perluasan sudut pandang dan dampak yang akan diperoleh.

Konsep 3E dijelaskan sebagai berikut: *Ekonomis*, yaitu meminimalkan sumberdaya termasuk biaya untuk digunakan dalam suatu kegiatan, sambil memperhatikan kualitas yang sesuai. *Ekonomis* dapat dipandang sebagai *spending less*, yang berfokus pada masalah aspek *Input*, yang umumnya pada kegiatan pengadaan sumberdaya. Aspek ini dapat biasanya sangat dipengaruhi dengan pasar. *Efisiensi* dapat dipahami sebagai *spending wisely*, dalam hubungan antara *output* dan *input* sumber daya yang digunakan dalam proses produksi. Suatu kegiatan dikatakan efisien apabila dapat memaksimalkan hasil dari *input* yang diberikan, atau meminimalkan *input* untuk *output* tertentu dengan memperhatikan kualitas yang sesuai. Efektivitas dapat dipandang sebagai *spending correctly* yaitu suatu cara untuk menilai sejauh mana hasil dan tujuan dari suatu program sesuai dengan harapan dengan kenyataan yang

didapatkan berdasarkan dampak dari terjadinya suatu aktivitas sehingga sehingga konsep VfM sendiri merupakan dasar audit kinerja.<sup>57</sup>

Konsep VfM dapat dimaknai sebagai pengukuran atas pengelolaan keuangan terhadap ukuran ekonomis atau kehematan dan tingkat kepatuhan (*procurement*) terhadap peraturan yang berlaku melalui penilaian *input*, tingkat efisiensi penggunaan anggaran (dengan membandingkan *input* dan *output*), dan tingkat efektivitas melalui pengukuran tingkat *output* terhadap *outcome* yang ingin dicapai.

Audit VfM (atau kinerja) telah didefinisikan oleh INTOSAI sebagai “audit ekonomi, efisiensi dan efektivitas yang dengannya entitas yang diaudit menggunakan sumber dayanya dalam melaksanakan tanggung jawabnya”.<sup>58</sup> Berbeda dengan audit keuangan, pekerjaan VfM biasanya dilakukan pada subjek yang berbeda secara *ad hoc*, dengan hasil laporan yang diterbitkan berupa rekomendasi untuk perbaikan dalam praktik atau prosedur. NAO di Inggris adalah suatu badan yang dibentuk dan dirancang untuk mengumpulkan bukti untuk menyimpulkan apakah ‘*Value for Money*’ telah dicapai dengan istilah yang didefinisikan sebagai ‘penggunaan sumber daya untuk menghasilkan suatu produk dengan nilai yang optimal sesuai dengan harapan yang diinginkan.’ Untuk memahami bagaimana konsep 3E dari studi VFM, pertama-tama diperlukan pemahaman terhadap sistem proses terciptanya suatu produk dengan memperhatikan konsep *input-process-output* (IPO).

Konsep ekonomi, efisiensi dan efektivitas tidak dapat dipisahkan dengan pengertian *input*, *output* dan *outcome*. *Input* adalah sumber daya yang digunakan untuk pelaksanaan kebijakan, program, dan aktivitas. *Input* sumber daya dalam sektor publik jauh lebih sulit dihitung karena menggunakan berbagai macam sumber dan hasil layanan terkadang tumpang tindih. Secara

---

<sup>57</sup> I Gusti Agung Rai, *Audit Kinerja pada Sektor Publik Konsep, Praktik, dan Studi kasus*, (Salemba Empat: Jakarta, 2008). Hal. 10-21

<sup>58</sup> INTOSAI, *Central Concept for Performance Auditing GUID 3910*, 2016. Hal. 6-19

umum, *Input* dapat diartikan sebagai biaya (apabila dikonversi menjadi nilai moneter) yang dikeluarkan untuk proyek/layanan.

*Output* merupakan hasil yang diperoleh dalam pelaksanaan program, aktivitas, dan kebijakan. Terdapat kesulitan tersendiri untuk menghitung *output* pada sektor publik karena memiliki dimensi ekonomi dan sosial secara bersamaan. Di sektor privat, penilaian *output* berdasarkan konversi nilai moneter sehingga dapat dengan mudah dievaluasi. Hal berbeda terjadi pada sektor publik, proses evaluasi memiliki kerumitan tersendiri dengan melibatkan lebih banyak perkiraan. Untuk mengevaluasi *output* dari sektor non-pasar yaitu sektor publik, maka terlebih dahulu diperlukan penentuan beberapa indikator yang akan dievaluasi.

*Outcome* merupakan dampak yang ditimbulkan oleh *output*. Terdapat *output* antara yaitu sebuah hasil pelayanan yang menjembatani *outcome*. Penilaian *outcome* memiliki mekanismenya rumit dan agak kabur di beberapa area yang memiliki dimensi tertentu. *Outcome* lebih sulit lagi diidentifikasi karena suatu dampak pelayanan publik memiliki dimensi sosial-ekonomi, rentang waktu, dan faktor eksternal.

Aspek pengukuran VfM yang terdiri dari:

- 1) *Input* (Masukan) yaitu sumberdaya yang dibutuhkan dalam proses untuk menghasilkan *output*; dapat berupa sumber daya keuangan, sumber daya manusia, peralatan dan perlengkapan, material atau bahan-bahan lain yang dijadikan dasar terciptanya barang/jasa.
- 2) *Process* yaitu suatu kegiatan yang dalam upaya mengelola *input* menjadi *output*;
- 3) *Output* yaitu barang atau jasa yang dihasilkan dari pengelolaan *input* atau dalam arti lain hasil dari proses *input*; dan
- 4) *Outcome* yaitu tingkat fungsi output dan efek langsung output pada jangka menengah atau tujuan yang akan dicapai setelah output tercipta

Setelah memahami konsep IPO dan istilah yang dipakai sistem proses IPO, pemahaman tentang VfM menjadi lebih mudah dipahami. VfM merupakan jenis audit memiliki tiga elemen yaitu ekonomi, efisiensi, dan efektivitas.

### 3.3.1 *Economic*

Elemen ekonomis dalam VfM dapat diartikan sebagai penyediaan barang/jasa dengan memilih harga yang paling minimum dan paling berkualitas. Prinsip ekonomi memiliki penekanan terhadap keterbatasan (*scarcity*) Menyangkut *input*, terdapat persyaratan dalam penyediaan barang/jasa publik yang harus dinilai dari segi kuantitas dan kualitas. Selanjutnya, penyediaan sumber daya tersebut dikonversi dalam bentuk uang untuk mengukur besaran anggaran yang diperlukan.

Ekonomi melibatkan perolehan sumber daya yang akan digunakan dalam proses dalam bentuk biaya, waktu, lokasi, kualitas, dan kuantitas yang tepat. Ekonomi berarti meminimalkan biaya pada saat input dilakukan untuk menyelesaikan proses, dengan tetap menjaga kualitas sesuai dengan prinsip dan praktik administratif yang baik sesuai dengan kebijakan organisasi. Penekanan pada ekonomi terkait dengan perolehan barang atau jasa sebelum digunakan dalam proses untuk menghasilkan output.

Pemeriksaan atas aspek ekonomi meliputi faktor-faktor dan probabilitas sebagaimana berikut:<sup>59</sup>

- 1) Barang atau jasa untuk kepentingan program, aktivitas, fungsi, dan kegiatan telah diperoleh dengan harga lebih murah dibandingkan dengan barang atau jasa yang sama; dan

---

<sup>59</sup> Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 9 /K/I-XIII.2/12/2011 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Kinerja Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia hlm

- 2) Barang atau jasa telah diperoleh dengan kualitas yang lebih bagus dibandingkan dengan jenis barang/jasa serupa dengan harga yang sama.

Untuk menentukan pengukuran ekonomis, berikut ini adalah langkah-langkah yang dapat dijadikan panduan:

- 1) Identifikasi input yang dibutuhkan;
- 2) Identifikasi biaya dan waktu untuk memperoleh input;
- 3) Penentuan kriteria;
- 4) Membandingkan data yang didapatkan (langkah kedua) sesuai dengan kriteria (langkah tiga);
- 5) Interpretasi hasil-

Ekonomis merupakan elemen yang paling sederhana untuk digunakan sebagai analisa dalam VfM karena hanya menetapkan standar pengeluaran melalui anggaran, dengan asumsi kualitas layanan yang dibutuhkan memang tersedia dan berkualitas, kuantitas tertentu, serta pengeluaran yang minimal. Pendekatan ini telah diterapkan baik di Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah yang seringkali menetapkan persyaratan ekonomis secara memadai dalam sebuah kebijakan, walaupun perlu dipahami analisis ekonomis belum ada pengembangan yang signifikan.<sup>60</sup>

### 3.3.2 *Efficiency*

Efisiensi merupakan elemen penting dalam konsep VfM. Efisiensi berarti penggunaan yang tepat dari *input* sumberdaya untuk mencapai *output* dalam memenuhi kebutuhan (tepat guna). Suatu hal dapat dikatakan efisien apabila dapat menghasilkan *output* maksimal dengan jumlah *input* yang telah

---

<sup>60</sup> R. Glendinning, "The Concept of Value for Money", *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 1. 1988. Hal 42-50.

ditentukan atau mampu menghasilkan *output* sesuai ketentuan dengan memproses *input* seminimal mungkin. Analisa efisiensi berusaha memastikan ketercapaian *output* secara optimal. Model analisa efisiensi memerlukan penentuan kriteria atau indikator yang secara tepat terkait kuantitas dan kualitas layanan yang dibandingkan dengan pengeluaran sumber daya.

Dalam petunjuk teknis pemeriksaan kinerja yang dilakukan oleh BPK RI terdapat beberapa pertanyaan yang dapat digunakan untuk mewakili ukuran dasar dari nilai efisiensi. Beberapa pertanyaan dalam pemeriksaan adalah sebagai berikut:

- 1) Apakah *input* yang tersedia telah dipakai secara optimal?
- 2) Apakah *output* yang sama dapat diperoleh dengan lebih sedikit *input*?
- 3) Apakah *output* yang terbaik dalam ukuran kuantitas dan kualitas dapat diperoleh dari *input* yang digunakan.

Sedangkan pemeriksaan atas efisiensi meliputi beberapa aspek untuk dilakukan telaah lebih lanjut antara lain:

- 1) Program, aktivitas, fungsi, kegiatan telah dikelola, diatur, diorganisasikan, dan dilaksanakan secara efisien; dan
- 2) Jasa pelayanan oleh pemerintah telah diberikan dengan kualitas terbaik, berorientasi pada kebutuhan masyarakat, dan diberikan tepat waktu.

Selanjutnya adalah langkah-langkah pengukuran efisiensi untuk beberapa aspek yang dimaksud diatas, sebagai berikut:

- 1) Identifikasi dan pilih *input* yang relevan;
- 2) Identifikasi dan pilih *output* yang relevan;
- 3) Penentuan unit pengukuran *input* dan *output*;
- 4) Penentuan rasio pengukuran antara *input* dan *output*;
- 5) Penentuan kriteria;

- 6) Perbandingan data rasio pengukuran (langkah keempat) dengan ketentuan kriteria (langkah kelima );
- 7) Interpretasi hasil.

Analisis efisiensi mengacu pada efisiensi ekonomi. Efisiensi ekonomi banyak diterapkan pada sektor swasta dan dijadikan landasan analisis pada sektor publik. Namun, nilai efisiensi pada sektor publik tidak hanya tentang efisiensi ekonomi, namun mencakup efisiensi lingkungan sosial.

Jangka waktu untuk mengukur efisiensi yang diperoleh harus disesuaikan dengan rentang waktu investasi. Biasanya sektor swasta mencari keefektifan ekonomi dalam jangka pendek (keuntungan tahunan), sementara sebagian besar investasi sektor publik menghasilkan hasil dalam jangka waktu yang lebih lama. Akibatnya, nilai efisiensi masa depan ini sering diabaikan dalam analisis. Sulitnya mengukur efisiensi di sektor publik sebagian besar disebabkan oleh ketidakmampuan untuk mengukur secara akurat efek (*output*) secara langsung dan tidak langsung karena eksternalitas yang mereka hasilkan, selain itu terdapat juga ketidakjelasan dan akurasi tentang objektivitas ukuran.

Efisiensi dapat dibedakan menjadi dua hal, efisiensi teknis dan efisiensi alokatif. Terdapat perbedaan antara efisiensi teknis dan efisiensi alokatif.<sup>61</sup> Efisiensi teknis menunjukkan kemampuan perusahaan untuk mencapai *output* yang semaksimal mungkin dari sejumlah *input* dengan kata lain efisiensi teknis menggambarkan hubungan antara *input* dan *output* pada kurva batas kemungkinan produksi (harga batas *input*) (misalnya, dapatkah proses disederhanakan untuk meningkatkan kinerja?).

Sementara itu, efisiensi alokatif meilihat dari sisi yang berbeda yaitu dalam hal kemampuan perusahaan untuk mengoptimalkan *input* secara

---

<sup>61</sup> Diana Marieta dan Alin Opreana, Efficiency, Effectiveness And Performance Of The Public Sector, *Romanian /Journal of Economic Forecasting*, 2010, hal 137.

proporsional pada tingkat harga input tertentu. Efisiensi alokatif yang memerlukan rasio biaya/manfaat (*cost/benefit*) untuk menemukan optimalisasi *output*. Misalnya, dapatkah efisiensi ditingkatkan dengan mengalokasikan sumber daya secara berbeda, misalnya dengan memindahkannya ke instrumen yang paling berkontribusi pada keluaran? Efisiensi ekonomi adalah gabungan dari kedua komponen yaitu efisiensi teknis dan efisiensi alokatif. Efisiensi ekonomi kadang disebut dengan efisiensi total.

Suatu perusahaan dikatakan efisien apabila perusahaan tersebut mampu menekan secara ekonomi biaya produksi untuk suatu output tertentu. Dalam hal ini efisien berlaku untuk harga pasar dengan tingkat teknologi sesuai. Salah satu konsep utama efisiensi dalam ekonomi adalah kriteria Pareto untuk efisiensi alokatif, yang mendefinisikan situasi dapat dikatakan efisien apabila tidak ada keseimbangan lagi yang terjadi (lebih baik) tanpa membuat pihak lain menjadi lebih buruk. Selain itu, efisiensi dapat dilihat dari skala atau sinergisitas efisiensi (misalnya, dapatkah keluaran yang sama diwujudkan dengan masukan yang lebih sedikit dengan cara berbagi atau proses, atau bahkan menggabungkan organisasi?).

Efisiensi adalah konsep yang relatif. Artinya untuk melakukan audit efisiensi diperlukan suatu perbandingan antara suatu proses, instrumen, atau program satu sama lainnya. Contohnya, membandingkan aktivitas serupa dalam entitas yang dapat dibandingkan, membandingkan satu proses (dalam satu entitas) dengan proses yang sama pada pelaksanaan sebelumnya, membandingkan proses sebelum dan sesudah adaptasi kebijakan atau prosedur, membandingkan efisiensi organisasi sesuai kaidah dan karakteristik efisiensi organisasi yang berlaku umum.

Audit yang berorientasi pada efisiensi juga dapat memeriksa proses yang mengarah dari input ke output untuk mengungkap kekurangan hasil atau

implementasi suatu proses. Masukan dari audit efisiensi dapat dijadikan pertimbangan untuk memaksimalkan efisiensi proses yang terjadi dalam organisasi, bahkan tanpa mengukur efisiensi itu sendiri.

### 3.3.3 *Effectiveness*

Efektivitas berarti memastikan bahwa *outcome* yang diinginkan diperoleh sepenuhnya dari penerapan sumber daya dalam *output*. Efektivitas berkaitan dengan sejauh mana tujuan sebenarnya dari pembuat kebijakan tercapai (tepat sasaran). Disinilah masalah utama muncul dalam menetapkan tujuan kebijakan, program atau pelayanan publik. Dalam konsep VfM, hakikat efektivitas merupakan inti permasalahan.

Efektivitas pada dasarnya adalah ketepatan sasaran atau tujuan. Untuk melihat efektivitas dapat ditinjau dari hubungan *output* dan *outcome* pada aspek kesesuaian hasil dengan tujuan yang diharapkan. Berikut ini adalah beberapa pertanyaan yang dapat dipertimbangkan untuk melakukan pemeriksaan terhadap efektivitas suatu entitas, antara lain:

- 1) Apakah *output* yang dihasilkan telah dimanfaatkan sebagaimana diharapkan?
- 2) Apakah *output* yang dihasilkan konsisten dengan tujuan?
- 3) Apakah dampak yang dinyatakan berasal dari *output* yang dihasilkan dan bukan dari pengaruh lingkungan luar?

Selanjutnya adalah langkah-langkah pengukuran efektivitas. Langkah-langkah tersebut adalah sebagai berikut:

- 1) Identifikasi tujuan (*outcome*) yang telah ditetapkan sebelumnya;
- 2) Identifikasi *output* aktual;
- 3) Penentuan unit pengukuran *output* dan *outcome*;
- 4) Perbandingan antara *output* dan *outcome*; dan
- 5) Interpretasi hasil.

Pengukuran dan perbandingan *output* atau *outcome* terhadap tujuan (pendekatan yang berorientasi pada hasil) memberikan indikasi efektivitas tetapi tidak menetapkan hubungan sebab akibat antara hasil dan program yang diaudit, tidak memberikan informasi tentang alasan kinerja sebuah entitas. Ketika mengaudit efektivitas, auditor harus mencoba untuk mengidentifikasi hubungan antara pencapaian tujuan dan program yang dilaksanakan.

Sementara itu, Teori Perubahan berguna untuk mengidentifikasi perubahan dalam sebuah program. Teori perubahan menjelaskan bagaimana dan mengapa sebuah program diharapkan dapat berhasil. Lebih dari sekedar deskripsi skematis dari *input*, *output* dan *outcome* yang diharapkan dengan menjelaskan asumsi tentang bagaimana *input* akan mengarah pada *output* yang diinginkan, bagaimana *output* ini akan mengarah pada *outcome* yang diinginkan.

Dengan kata lain, perspektif ini mencoba melihat bagaimana perubahan akan terjadi. Mengidentifikasi perubahan program atau kebijakan dapat dilakukan dengan menganalisis dokumen-dokumen yang berhubungan dengan kebijakan dan atau dengan mewawancarai mereka yang bertanggung jawab atas kebijakan program tersebut. Cara ini dapat membantu auditor (dan terkadang juga mereka yang bertanggung jawab) untuk mendapatkan deskripsi yang jelas dan pemahaman yang lebih baik tentang asumsi tentang hubungan sebab akibat antara keluaran dan hasil yang diharapkan (tujuan) dari suatu kebijakan atau program.

Efektivitas dapat diukur dengan berbagai metode. Metode yang paling jamak digunakan adalah 1) membandingkan situasi yang ditangani sebelum dan setelah pengenalan kebijakan atau program, dan 2) melibatkan pengukuran perilaku kelompok kontrol, yang tidak tunduk pada kebijakan atau

program (kontrafaktual). Metode audit efektivitas ini dapat dilakukan secara acak namun tidak dapat selalu dilakukan.

Terkadang, metode yang lebih kualitatif lebih cocok untuk mendapatkan wawasan tentang hubungan sebab akibat antara program kebijakan dan mengetahui efek dari program kebijakan. Metode kualitatif dapat menjawab pertanyaan 'kenapa hal dapat dikatakan berhasil, untuk siapa, dan dalam keadaan apa?'. Transparansi tentang kemampuan dan keterbatasan metode kualitatif dalam menarik kesimpulan hubungan sebab akibat antara program kebijakan dan dampaknya sangat penting.

Pendekatan lain yang sering digunakan dalam audit kinerja adalah tidak mengukur efektivitas itu sendiri tetapi berfokus pada kondisi yang (dianggap) perlu untuk memastikan efektivitas. Kondisi tersebut dapat mencakup praktik dan prosedur manajemen yang baik untuk memastikan pemberian layanan yang benar dan tepat waktu (*Better Management Practice*). Kondisi lain untuk melihat efektivitas adalah sejauh mana tujuan telah tercapai, atau tingkat kinerjanya. Pendekatan audit berfokus tujuan memiliki karakteristik berbasis proses atau evaluasi program.

Suatu audit tidak selalu harus berfokus pada kesesuaian dampak dari suatu kebijakan. *Unintended effect* (positif atau negatif) juga relevan untuk dipertimbangkan oleh auditor. *Unintended effect* misalnya dapat ditemukan dengan mewawancarai kelompok sasaran, kritikus program yang diaudit dan pemangku kepentingan terkait lainnya. Menangani *unintended effect* sangat relevan jika *auditee* tampaknya tidak menyadari efek ini atau jika efek tersebut tidak termasuk dalam teori perubahan dalam sebuah program didasarkan pada dokumen kunci tentang kebijakan atau program yang diaudit.

Salah satu bagian yang dapat dilihat dari studi VfM adalah Efektivitas biaya (*cost-effectiveness*). Efektivitas biaya yaitu konsep yang menggabungkan kedua elemen efisiensi dan efektivitas dengan menganalisis

hubungan antara hasil dari suatu instrumen, proyek atau program dan *input*, dalam hal uang dan modal manusia. Hasil dari jenis analisis ini dapat dinyatakan sebagai rasio: *cost per unit outcome* atau *output per unit cost*. Contohnya adalah biaya pengurangan emisi CO<sub>2</sub> yang dapat digambarkan sebagai X rupiah/kg per emisi CO<sub>2</sub> atau sebaliknya sebagai X kg menghindari CO<sub>2</sub> per Rupiah yang dihabiskan.

NAO Inggris memiliki pendekatan sendiri dalam menilai efektivitas entitas. NAO Inggris melakukan kerja lapangan (turun langsung) terhadap suatu kasus untuk menganalisis efektivitas. NAO mengembangkan dan membahas serta menganalisis temuan dan bukti yang telah dikumpulkan. Selanjutnya memberikan kesimpulan tentang kesesuaian hasil audit dengan tujuannya dan merumuskan rekomendasi.

Pendekatan tersebut memberikan kesempatan untuk departemen, agen atau *stakeholder* lainnya untuk mengomentari temuan, menginterpretasi dan mempresentasikan bukti dan kesimpulan akan tetapi pelaksana yang ditunjuk berdasarkan ketentuan yang berlaku tetap bertanggung jawab utama atas kesimpulan dan hak-nya untuk melaporkan kepada pemberi mandat pelaksanaan auditor. Komunikasi yang baik antara auditor, *auditee* dan *stakeholder* menjadi kunci dalam mengembangkan analisis efektivitas dalam sebuah entitas.

Terdapat beberapa masalah dalam analisis efektivitas. Masalah utama efektivitas hanya tidak terletak pada penetapan tujuan yang dapat diterima di bidang pemerintah pusat dan daerah, namun nilai-nilai pelayanan publik yang baik yang berbeda-beda dalam setiap individu dan entitas yang sulit diukur dikarenakan kompleksitas konseptual dari penentuan tujuan itu sendiri. Outcome yang ingin dicapai adalah permasalahan tersendiri untuk mengukur efektivitas program/kebijakan. Seringkali *outcome* yang ingin dicapai

merupakan hal yang bersifat konseptual karena dalam menilai barang ekonomi cukup mudah diukur sedangkan barang non-ekonomi cukup sulit.

Program pelayanan di sektor publik memiliki berbagai masalah karena analisis efektivitas yang kompleks. Kadang kala tidak adanya analisis manfaat ekonomi secara langsung dari suatu program pelayanan di sektor publik. Misalnya, jika sekolah dibangun di desa, upaya yang terlibat dalam investasi ini dapat dengan mudah diidentifikasi: semua biaya yang dikeluarkan untuk pembangunan, bahan pokok, upah, dll. Akan tetapi, dalam bentuk apa manfaat dalam kasus ini? Bisakah kita mengidentifikasi manfaat ekonomi langsung? Tentunya tidak.

Oleh karena itu, diperlukan pemahaman dan rumusan *outcome* yang luas, tidak hanya tentang manfaat ekonomi tapi juga non-ekonomi untuk jangka waktu tertentu. Misalnya membahasnya dalam manfaat sosial, seperti menurunnya angka buta huruf, produktivitas tenaga kerja, dan kebahagiaan hidup masyarakat.

Efektivitas dalam perspektif ini adalah hal yang dapat memberikan manfaat sosial selain manfaat ekonomi yang dapat dirasakan dari organisasi sektor publik. Berbagai manfaat sosial yang diberikan organisasi sektor publik, misalnya pertahanan negara, pemeliharaan ketertiban umum, penataan ruang, pencegahan, dan penanggulangan bencana. Dari sini terlihat, sektor publik terkait dengan sifat pekerjaan yang kompleks, yang tidak hanya memperhitungkan manfaat ekonomi tetapi juga masalah sosial.

Efektivitas dapat dinilai dari perbandingan indikator (*ratio*) dari tingkat output yang diperoleh dengan yang direncanakan untuk tercapai. Dalam hal ini hubungan erat antara output dan *outcome* adalah titik berat dari efektivitas VfM. Dalam pengertian ini, batas antara *output* dan *outcome* harus diperjelas. Hubungan dari *output* dan *outcome* adalah pengaruh yang dihasilkan dari pelaksanaan suatu program dari segi *outcome* dipengaruhi oleh hasil (*output*)

yang dihasilkan tanpa mengesampingkan faktor eksternal lain yang terjadi. Seperti yang sudah dijelaskan diatas, kesulitan untuk menilai efektivitas bertambah dikarenakan terdapat faktor eksternal yang berpengaruh terhadap keberhasilan memanfaatkan sumber daya yang digunakan untuk mencapai tujuan. Beberapa contoh faktor lingkungan yang memberikan pengaruh besar terhadap efektivitas seperti gaya hidup dan berbagai pengaruh sosial ekonomi yang terjadi di masyarakat.

Terdapat beberapa faktor eksternal yang mempengaruhi efektivitas organisasi sektor publik. Salah satu faktor eksternal adalah kualitas tata kelola sektor publik mempengaruhi faktor efisiensi dimana uang publik digunakan dan efektivitas. Reformasi birokrasi dapat dijadikan jawaban untuk menyederhanakan struktur organisasi sektor publik antara lain (1) Penggunaan teknologi informasi untuk mengoptimalkan informasi; (2) Reformasi sumber daya manusia terutama dalam hal *reward* dan *punishment*; (3) Penganggaran berdasarkan program berbasis sistem informasi.

Faktor eksternal lain yang mempunyai pengaruh besar terhadap keberhasilan dampak kebijakan publik adalah korupsi. Korupsi dapat menyebabkan *outcome* selesai dalam jangka waktu yang lebih lama, dan lebih banyak keluaran diperlukan untuk mencapai suatu hasil bahkan tidak tercapai sama sekali.

Kualitas *output* merupakan faktor penting. Jika biaya produk atau layanan menurun sementara pada saat yang sama kualitasnya menurun, orang dapat mempertanyakan apakah prinsip ekonomis, efisiensi, efektivitas tercapai. Oleh karena itu, penting untuk menilai derajat kualitas dapat terpenuhi dalam kaidah ekonomis, efisiensi dan/atau efektivitas. Terkadang kriteria kualitas didefinisikan dengan jelas untuk produk atau layanan tertentu dan dapat digunakan untuk penilaian. Salah satu cara lain yang mungkin untuk

menilai kualitas produk atau layanan adalah dengan mengukur kepuasan pelanggan.

Kepuasan pelanggan adalah salah satu aspek dari penilaian kinerja. Namun, penilaian kinerja tidak hanya sebatas pada kepuasan pelanggan. Untuk itu menjadi sangat penting untuk mengetahui kategori pengukuran kinerja seperti berikut ini:

- 1) Mengukur ekonomi sumber daya. Hal tersebut dapat diketahui dengan membandingkan harga pembelian *input* dengan nilai batas yang telah ditentukan sebelumnya;
- 2) Mengukur biaya, yang melibatkan pengukuran secara moneter tentang konsumsi atau daya serap dari sumber daya untuk menghasilkan produk atau jasa tertentu;
- 3) Mengukur efisiensi. Dalam hal ini perhitungan dari hasil barang/jasa (*output*) yang diperoleh dalam kaitannya dengan sumber daya yang telah diproses (*input*), dan program kegiatan dapat dikatakan efisien apabila hasil maksimum dicapai dengan tingkat sumber daya tertentu atau apabila dapat menggunakan sumber daya minimum untuk tingkat hasil tertentu;
- 4) Pengukuran efektivitas. Pengukuran ini merupakan perbandingan rasio yang tercipta (aktual) dengan harapan sesuai proses perencanaan. Proses pengukuran keefektifan mengalami kesulitan terkait dengan *assesmen* dan kuantifikasi hasil yang seringkali berbentuk non fisik dan tidak dapat diukur secara langsung. Hasil dari proyek publik dapat bersifat ekonomi dan sosial;
- 5) Mengukur kualitas layanan. Pengukuran ini dilakukan sesuai dengan rancangan mengikuti sejauh mana produk/layanan publik dapat memenuhi kebutuhan warga negara. Dalam pengertian ini, kualitas mencakup keefektifan suatu proyek. Kekurangan metode ini adalah

fakta bahwa kualitas adalah konsep yang tidak jelas dan terlalu kompleks sehingga tidak dapat dicerminkan oleh indikator. Kualitas proses produksi dan sistem menambah kerumitan tersendiri dari pengukuran kualitas layanan selain hasil produk dan layanan yang dihasilkan.

- 6) Mengukur kinerja secara keseluruhan. Peningkatan efisiensi dan efektivitas pengeluaran publik tidak hanya memiliki pengaruh besar dalam menjaga disiplin fiskal yang, tetapi juga mengurangi kendala anggaran, dan dapat memperoleh hasil yang sama dengan pengeluaran yang lebih sedikit, atau pada tingkat yang sama. Untuk memudahkan pembaca dalam memahami VfM, berikut Skema yang digunakan untuk menjelaskan kerangka konsep VfM, sebagai berikut:



Berikut Penjelasan dari Skema konsep tersebut:

- 1) Keadaan Sosial-Ekonomi, merupakan kondisi masyarakat secara umum yang mendasari tuntutan kebutuhan barang publik kepada organisasi sektor publik, selain itu *outcome* atau dampak yang dihasilkan dari kinerja organisasi sektor publik diharapkan dapat merubah kondisi sosial-ekonomi dalam masyarakat menjadi lebih baik;
- 2) Kebutuhan, merupakan kebutuhan yang diterjemahkan dari kondisi sosio-ekonomi masyarakat atau preferensi para politisi untuk dikerjakan oleh organisasi sektor publik;
- 3) Tujuan, merupakan kebutuhan yang diterjemahkan dalam perencanaan strategis dan perencanaan operasional;
- 4) *Input*, sumberdaya yang dibutuhkan untuk menghasilkan *output*, biasanya hal ini terbentuk dalam penganggaran (*budget*);
- 5) Aktivitas/proses: Kegiatan yang dilakukan dalam mengelola *input* menjadi *output*. Dalam melakukan proses maka struktur organisasi, budaya organisasi, etika, dan pendekatan manajemen organisasi publik menjadi penting dalam proses aktivitas konversi dari *input* menjadi *output*;
- 6) *Output*, barang atau jasa yang dihasilkan dari pengolahan *input*;
- 7) Relevansi, merupakan kesesuaian antara kebutuhan dengan perencanaan strategis dan perencanaan operasional;
- 8) Ekonomis, merupakan rasio antara *Input* (pengeluaran anggaran) dan Standar harga barang/Jasa yang menghasilkan tingkat kehematan penggunaan anggaran;
- 9) Efisiensi, merupakan rasio antara *Input* (pengeluaran anggaran) dan *output* (barang/jasa yang dihasilkan) yang menghasilkan tingkat optimalisasi pengeluaran dengan barang/jasa yang dihasilkan;

- 10) Efektivitas biaya, merupakan rasio antara *input* (pengeluaran anggaran) dan *outcome* (dampak barang/jasa yang dihasilkan) sehingga menghasilkan biaya manfaat (*cost/benefit*);
- 11) Utilitas keberlanjutan, merupakan penilaian terhadap program atau proyek organisasi sektor publik dengan membandingkan kebutuhan masyarakat dengan hasil yang diberikan. Sehingga terlihat relevansi sebuah kegiatan, program atau proyek organisasi sektor publik untuk dilanjutkan atau perlu dihentikan;
- 12) Efektivitas, merupakan keterkaitan hubungan atau dampak antara *output* yang dihasilkan dengan hasil yang ingin dicapai (*outcome*);
- 13) *Outcome* menengah, merupakan tingkat fungsi *output* dan efek langsung *output* pada jangka waktu menengah dengan standar ukuran yang ketat (biasanya diperlukan penentuan waktu yang ditetapkan sebagai dasar pengukuran *outcome* dan kesepakatan standar ukuran dengan *auditee* dan *stakeholder*);
- 14) *Outcome* akhir, merupakan tingkat fungsi *output* dan efek tidak langsung *output* pada jangka waktu panjang dengan standar ukuran yang lebih longgar (biasanya diperlukan penentuan waktu yang ditetapkan sebagai dasar pengukuran *outcome* dan kesepakatan standar ukuran dengan *auditee* dan *stakeholder*). Dikatakan efek tidak langsung, karena pasti banyak faktor yang berpengaruh dalam menghasilkan *outcome*, seperti faktor eksternalitas lingkungan dan pemanfaatan teknologi dalam pelayanannya;
- 15) Lingkungan/eksternalitas, merupakan pengaruh dari luar organisasi sektor publik yang terlibat dalam *outcome* yang dihasilkan. Biasanya yang ikut mempengaruhi *outcome* dari luar organisasi sektor publik adalah kebijakan kegiatan, program atau proyek lainnya dari bidang

organisasi sektor publik lain, kondisi pasar, hukum, politik, sosial, dan sebagainya.

Setelah memahami konsep dasar VfM atau yang dikenal dengan 3E, berikut ini adalah konsep pengembangan dari VfM. Terjadi pengembangan dalam konsep VfM. Awalnya, konsep VfM adalah mengukur kinerja yang berfokus pada ekonomi, efisiensi dan efektivitas (3E) dari suatu program kegiatan. Selanjutnya, dimensi *equity*, *ethics* dan *environmental* ditambahkan dalam analisis konsep VfM. Konsep tersebut dikenal dengan E6 karena memiliki dimensi ekonomis, efisiensi, efektivitas, *equity*, *ethics* dan *environment*. Tidak ada perbedaan mendasar dalam 3E (ekonomi, efisiensi dan efektivitas) VfM standar dengan 3E awal (ekonomi, efisiensi, efektivitas) VfM pengembangan 6E.

### 3.3.4 Equity

*Equity* dalam konsep VfM menjelaskan prinsip bahwa setiap orang harus dapat menggunakan hak-hak sipil mereka (misalnya kebebasan berekspresi, akses ke informasi, kebebasan berserikat, kebebasan memilih, kesetaraan gender), dan hak-hak politik dan sosial mereka (misalnya kesehatan, pendidikan, perumahan, dan keamanan). *Equity* adalah situasi di mana semua orang diperlakukan sama.<sup>62</sup> Kebijakan publik yang berisi perlindungan dan pembangunan sosial memainkan peran kunci dalam membangun *equity*. Masalah *equity* juga dapat diperlakukan sebagai topik tambahan dalam audit kinerja. Pemeriksaan *equity* meliputi kesetaraan akses ke layanan, dampak distribusi, dan dampak pada disparitas regional.

---

<sup>62</sup> *Oxford Compact English Dictionary*, *Equity* are a situation in which everyone is treated equally, sinonim *fairness*. Berasal dari kata *aequus* yang berarti 'equal'.

Pendekatan *equity* digunakan dalam audit kinerja untuk kegiatan pemerintah atau sektor publik. *Equity* dalam VfM digunakan dalam pelaksanaan audit oleh Dewan Audit Jepang. Pelaksanaan ini diatur berdasarkan Undang-Undang Badan Pemeriksa Keuangan Jepang yang telah direvisi tahun 1997 yang memberikan tambahan konsepsi dalam penilaian audit Kinerja. Audit kinerja Jepang memperbolehkan elemen *Equity* dalam konsepsi VfM.<sup>63</sup>

*Equity* dalam audit kinerja sulit untuk didefinisikan. Namun demikian, sudut pandang ini sangatlah penting untuk masyarakat agar terjadi penilaian apakah kebijakan dilaksanakan secara adil atau tidak. Contoh audit VfM dalam dimensi *equity* dapat dimulai dengan pertanyaan “apakah biaya dan manfaat kebijakan telah didistribusikan secara merata ke berbagai kelompok masyarakat?”. Pertanyaan tersebut dapat diturunkan menjadi kerangka pertanyaan audit yaitu, “distribusi apa yang dianggap adil?” dan “biaya dan manfaat antarkelompok mana yang harus dibandingkan?”.

*Equity* dapat berarti tidak ada perbedaan antara anggota masyarakat sehingga semua anggota diperlakukan sama. Pertanyaannya adalah pada “apa” seharusnya tidak ada perbedaan. Beberapa orang percaya keadilan berarti tidak ada perbedaan dalam "hasil" ekonomi seperti pendapatan (kesetaraan hasil/*equality in outcome*). Seharusnya, *equity* dipahami sebagai konsep yang tidak memiliki disparitas dalam “peluang” ekonomi (kesetaraan peluang/*equality in opportunity*). Dalam perspektif pasar, alokasi sumber daya untuk menghasilkan *equality in outcome* bernilai lebih realistis daripada *equality in opportunity*.

Terdapat dua konsep *equity*: *horizontal equity* dan *vertical equity*. *Horizontal equity*, berarti prinsip bahwa kebijakan harus diambil untuk

---

<sup>63</sup> Shinji Yamashige, Performance Auditing from the Viewpoints of Equity, *Government Auditing Review Volume 8*, 2001. Hal. 51.

menciptakan peluang masyarakat yang sama pada suatu kebijakan (kesamaan peluang). *Vertical equity* adalah prinsip bahwa kebijakan harus diambil sehingga individu yang memiliki peluang yang berbeda, harus sebisa mungkin memiliki peluang yang sama.

Konsep *horizontal equity* diterima secara luas, karena secara umum tidak bertentangan dengan efisiensi. Namun, aktualisasi kebijakan atau program tidak selalu berdasar prinsip *horizontal equity*. Oleh karena itu, ketika organisasi publik melakukan audit kinerja dari sudut pandang *equity*, organisasi tersebut harus secara tegas mengkritisi kebijakan yang melanggar *horizontal equity*.

Sementara itu, jika ketimpangan peluang tampaknya ada dari sudut pandang *vertical equity*, maka organisasi perlu menyerahkan data kepada masyarakat umum sehingga mereka dapat menilai apakah kebijakan tersebut adil. Auditor dapat merekomendasikan rumusan konsep "kesempatan ekonomi yang setara" dan bagaimana implikasinya namun model dan analisis seperti itu akan menjadi sangat rumit.

Terdapat beberapa ambiguitas dalam penilaian audit dengan dimensi *equity*. Standar penilaian dalam memeriksa ekuitas horizontal kebijakan dari sudut pandang "kesetaraan peluang", cukup dengan memeriksa apakah "ada" individu yang merasa "iri" atau tidak terhadap program atau kebijakan yang diambil organisasi sektor publik. Sedangkan untuk menilai tentang ekuitas vertikal, kita harus memeriksa apakah kebijakan "tidak menghasilkan keirian" di antara semua individu. Misalnya, pertimbangkan ekuitas dalam kebijakan pajak penghasilan. Jika dua orang dengan pendapatan yang sama membayar jumlah pajak pendapatan yang berbeda, orang yang membayar pajak lebih tinggi akan merasa "iri" terhadap orang yang membayar pajak lebih rendah. Di sini, sistem perpajakan jelas mengganggu ekuitas horizontal.

Contoh lain, apabila orang yang memiliki kekayaan yang sama tapi satu orang (pertama) mewarisi banyak uang dari orang tuanya dan satu orang lagi (kedua) tidak mendapatkan warisan dari orang tuanya. Mereka membayar pajak dalam jumlah yang sama, orang kedua akan merasa “iri” terhadap yang pertama. Contoh kasus ini mengganggu ekuitas vertikal pada sistem perpajakan karena terdapat ketimpangan dalam kesempatan ekonomi. Disinilah ambiguitas terjadi sehingga sulit untuk menentukan keadilan ekuitas vertikal. Namun, secara umum, relatif mudah untuk memeriksa apakah terjadi kecemburuan atau tidak terhadap program kebijakan.

Kebijakan aktual dan masalah *equity* dalam masyarakat modern, pemerintah menerapkan berbagai kebijakan untuk mengatasi kegagalan pasar (*market failure*). Aktualisasi kebijakan dapat ditinjau dari dimensi *equity*. Terdapat empat klasifikasi wilayah kebijakan atau program organisasi sektor publik jika ditinjau dari analisis *equity*, yaitu: (1) penyediaan barang dan atau jasa publik; (2) kebijakan pajak / subsidi; (3) kebijakan manajemen aset, seperti penerbitan obligasi; dan (4) kebijakan regulasi. Dalam bagian ini hanya menjelaskan satu klasifikasi wilayah kebijakan yaitu, *equity* dalam penyediaan barang dan atau jasa publik, sebagai berikut:

*Equity* dalam penyediaan barang dan jasa publik perlu memperhatikan secara baik bentuk barang/jasa publik dalam pelayanan yang bertarif dan tidak memiliki tarif. Terdapat barang publik yang disediakan gratis (seperti pertahanan nasional, kegiatan polisi, dan jalan raya) dan barang publik disediakan dengan tarif, tergantung pada penggunaannya (seperti perawatan medis, fasilitas umum, dan jalan tol). Jika biaya pemungutan biaya (tarif) adalah nol, maka sebaiknya pengenaan biaya dilakukan tergantung pada penggunaannya dari sudut pandang efisiensi dan *equity*.

Hal demikian dilakukan dengan alasan: jika tidak ada biaya yang dikenakan, sumber daya akan mengalami inefisiensi, selain itu orang-orang yang dapat menggunakan barang/jasa publik itu akan menggunakan barang publik secara lebih besar dan akan mendapatkan keuntungan lebih dari yang lain (ketidaksetaraan). Penyediaan barang publik secara gratis harus atas dasar efisiensi dan pemerataan selama manfaatnya dapat diterima semua orang. Dalam mengevaluasi kebijakan tentang penyediaan barang publik dari sudut pandang *equity*, diperlukan pertanyaan-pertanyaan berikut ini:

- 1) Apakah program atau kebijakan memiliki ketimpangan keuntungan atau manfaat dari barang publik gratis (distribusi manfaat kebijakan yang tidak merata)?;
- 2) Apakah program atau kebijakan memiliki ketimpangan keuntungan atau manfaat dari barang publik yang bertarif (distribusi manfaat kebijakan yang tidak merata)? Apakah biaya tarif (biaya pengguna) ditetapkan dengan adil?

Dari sudut pandang *equity*, penting untuk memeriksa apakah manfaat dari barang publik didistribusikan secara merata dan apakah barang dan jasa yang disediakan, dilakukan dengan benar. Dalam hal ini, tidak berarti pemerintah pusat harus menyediakan barang publik dalam jumlah yang sama ke semua daerah distribusi. *Equity horizontal* akan dipertahankan jika manfaat barang publik secara keseluruhan dirasakan di semua wilayah. Tentu saja, memverifikasi ini tidak akan mudah namun dimensi *equity* penting dalam mendukung kebijakan yang sadar efisiensi.

### 3.3.5 Ethics

Etika dalam konsep VfM 6E diartikan secara luas. Etika tidak hanya sebatas dalam audit kinerja mengacu pada penekanan pada perilaku hukum dan moral dari manajemen dan karyawan. Tetapi juga dalam hubungan *Multinational Corporation* (MNC) dalam konteks bias nasionalistik.

Etika memainkan peran penting dalam manajemen semua perusahaan, termasuk administrasi publik. Iklim etika yang baik memberikan semangat kerja yang positif, penyelesaian masalah dan lingkungan kerja yang damai. Kode etik pada dasarnya berurusan tentang kesucilaan, ketaatan pada hukum, hubungan baik antara pengusaha, perusahaan, tetapi juga dengan masalah keselamatan dan kesehatan, dan penyelesaian konflik. Oleh karena itu, pengelolaan keuangan dalam administrasi publik tidak dapat hanya dilihat dari aspek ekonomi saja, namun perlu memperhatikan semua aspek keuangan dan non-keuangan.<sup>64</sup>

Setiap organisasi yang bercirikan profit memiliki tanggung jawab etis atas konsekuensi operasi mereka yang disebut dengan *corporate social responsibility* (CSR). CSR dapat dilihat sebagai pendorong kinerja keuangan jangka panjang, persyaratan minimum untuk legitimasi organisasi, dan indikator risiko pemangku kepentingan (eksternal). Terdapat risiko bias nasionalistik terhadap *Multinational Corporation* (MNC) di negara tuan rumah dengan negara asal MNC. Untuk mengatasi risiko bias nasionalistik, konsep *Liabilities of Foreignness* (LOF) dapat dijalankan. *Liabilities of Foreignness* (LOF) memberikan aturan strategis bagi MNC untuk memberikan CSR di negara tuan rumah sebagai sarana membangun legitimasi.<sup>65</sup>

---

<sup>64</sup> Milana Otrusynova dan Eliska Pastuszkova, Concept of 3E's and Public Administration Performance *International Journal Of Systems Applications, Engineering & Development*, Issue 2, Volume 6, 2012. Hal. 174.

<sup>65</sup> Monte Wynder dan Kirsty Dunbar, Ethical values in the evaluation of corporate social performance, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 31, 2016. Hal. 180 - 196

*Corporate Social Performance* (CSP) dapat dikaitkan dalam banyak hal dengan kinerja keuangan dari dimensi etika sebagaimana VfM. Analisis kinerja kegiatan CSR pada dasarnya seputar tentang benar dan salah dalam pelaksanaannya atau masalah etika dalam pelaksanaannya. Masalah benar atau salah terkait kegiatan CSR adalah meletakkan perusahaan dari kepatuhan hukum ke sudut pandang etika atau filantropis dimana mereka melampaui persyaratan hukum mereka dan menginvestasikan sebagian dari keuntungan mereka untuk kesejahteraan sosial.<sup>66</sup>

Etika dalam konsep VfM 6E masih terus berkembang. Perkembangan ini dikarenakan hubungan antara manusia sehingga menyepakati norma dan hubungan antar negara yang sudah mulai luntur batasannya dikarenakan globalisasi. Informasi teknologi yang berkembang pesat dapat menjadi dimensi baru penerapan konsep etika dalam VfM 6E.

### **3.3.6 Environmental**

Lingkungan dalam VfM 6E adalah sikap bertanggung jawab terhadap lingkungan kerja dan kehidupan. Pada tahun 1997, dalam jurnal khusus, *The Contribution of the Environmental Performance Accountability Special Issue of Accounting, Auditing & Accountability Journal*, terdapat masalah kontekstual utama yang perlu diperhatikan, yaitu kekhawatiran yang berkembang atas dampak kegiatan manusia terhadap planet bumi.

Pada pertengahan 1990-an, tumbuh keluhan yang kuat dari akademisi dan berbagai kelompok pemangku kepentingan tentang kondisi lingkungan. Menanggapi hal itu, berbagai perusahaan melakukan berbagai pengungkapan upaya perlindungan lingkungan yang mereka lakukan.<sup>67</sup>

---

<sup>66</sup> Islam, M. T. (2015). *Social Audit For Raising CSR Performance Of Banking Corporations In Bangladesh*. In *Social Audit Regulation* (pp. 107-130). Springer, Cham.

<sup>67</sup> Roger L. Burritt, "Environmental performance accountability: planet, people, profits", *Accounting, Auditing & Accountability Journal* Vol. 25 No. 2, 2012. hal. 370-405

Lahirnya isu-isu lingkungan dalam ruang publik mendorong para akademisi dan akuntan mulai memfokuskan diri pada masalah lingkungan. Munculnya narasi tentang pentingnya masalah lingkungan ditandai dengan berbagai gerakan yang mengkampanyekan kepedulian terhadap kegiatan ekonomi yang rendah karbon, masalah kekurangan air, dan konservasi keanekaragaman hayati yang berkelanjutan. Hal ini menjadikan para perusahaan akuntansi (audit eksternal) memiliki fokus baru yaitu masalah lingkungan. Para akuntan dibutuhkan untuk menjamin keuntungan dan menghindari kerugian finansial perusahaan yang terjadi karena dikaitkan dengan kepatuhan hukum lingkungan.

*International Atomic Energy Agency* (IAEA) adalah salah satu lembaga dunia yang memberikan perhatian lebih terhadap isu lingkungan. IAEA transport regulation dalam *Regulations for the Safe Transport of Radioactive Material* (SSR-6)<sup>68</sup> adalah salah satu aturan yang dibuat untuk menjaga kelestarian dan kesinambungan alam.

Dengan memahami konsep *Value for Money* (VfM) baik dasar (3E) maupun pengembangannya (6), audit kinerja terutama dalam organisasi sektor publik berfokus pada dampak yang dihasilkan dari suatu kebijakan. Konsep VfM dapat dijadikan masukan atau rekomendasi, yang dikeluarkan oleh auditor internal maupun auditor eksternal, pada pengelola sektor publik. Bentuk rekomendasi dapat berupa usulan prioritas kebijakan yang dirasa akan memberikan dampak yang luas bahkan menghindari sanksi internasional terkait kesalahan-kesalahan yang mungkin timbul dikarenakan kebijakan yang diterapkan.

---

<sup>68</sup> MALESYS, P. (2019). A new edition of the IAEA Transport Regulations: Which consequences and lessons for the Industry?.

### Penerapan VfM pada WHO

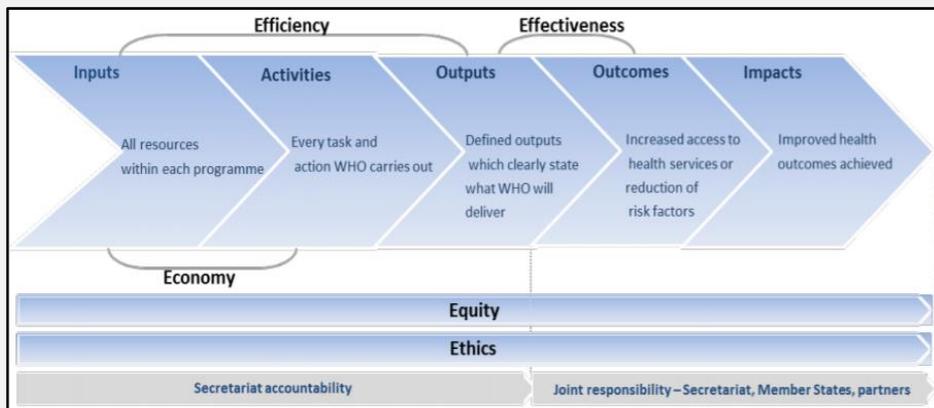
(Kotak 3.3)

*World Health Organization* (WHO) melakukan reformasi pengelolaan organisasi dengan menerapkan konsep *value for money* dalam perencanaan strategi dan implementasi kebijakan. Dalam *General Programme of Work 13*, WHO akan lebih berfokus pada dampak untuk setiap kegiatan. “*Moving beyond a focus on process or outputs alone, WHO will place the impact on people at the heart of its work.*” VfM digunakan sebagai cara mengukur dampak yang dilakukan WHO. Penerapan konsep VfM terbagi menjadi 3 jenjang yaitu (1) prioritas strategi global, (2) penyusunan program dan implementasinya, dan (3) kepemimpinan serta pelaksanaan fungsi-fungsi organisasi.

Penerapan VfM pada organisasi WHO menambahkan dua elemen baru sebagai bahan pertimbangan kebijakan organisasi. Dua elemen tambahan tersebut adalah *equity* dan *ethics*. Elemen VfM WHO adalah sebagai berikut:

1. Ekonomi. Menjaga input baik sumberdaya manusia maupun keuangan dengan ketat.
2. Efisiensi. Menggunakan input dengan maksimal untuk mendapatkan manfaat sebesar-besarnya.
3. Efektivitas. Menjaga kualitas output organisasi sebaik mungkin sehingga dapat menghasilkan outcomes yang maksimal.
4. *Equity*. Mempertimbangkan sejauh mana dampak dari output dapat bermanfaat terutama pada komunitas dunia yang paling rentan dan kesulitan dalam memperoleh layanan kesehatan.
5. *Ethics*. Memastikan bahwa input, output, dan outcomes menerapkan prinsip dasar etika yaitu rasa hormat, goodwill, keadilan dan tidak merugikan pihak-pihak yang terlibat.

Pertimbangan penambahan dua elemen didasarkan pada misi dan sifat organisasi WHO. Tujuan WHO, seperti tercantum pada *Basic Document Forty Ninth Edition* tahun 2020, adalah mewujudkan tingkat kesehatan terbaik bagi seluruh manusia.

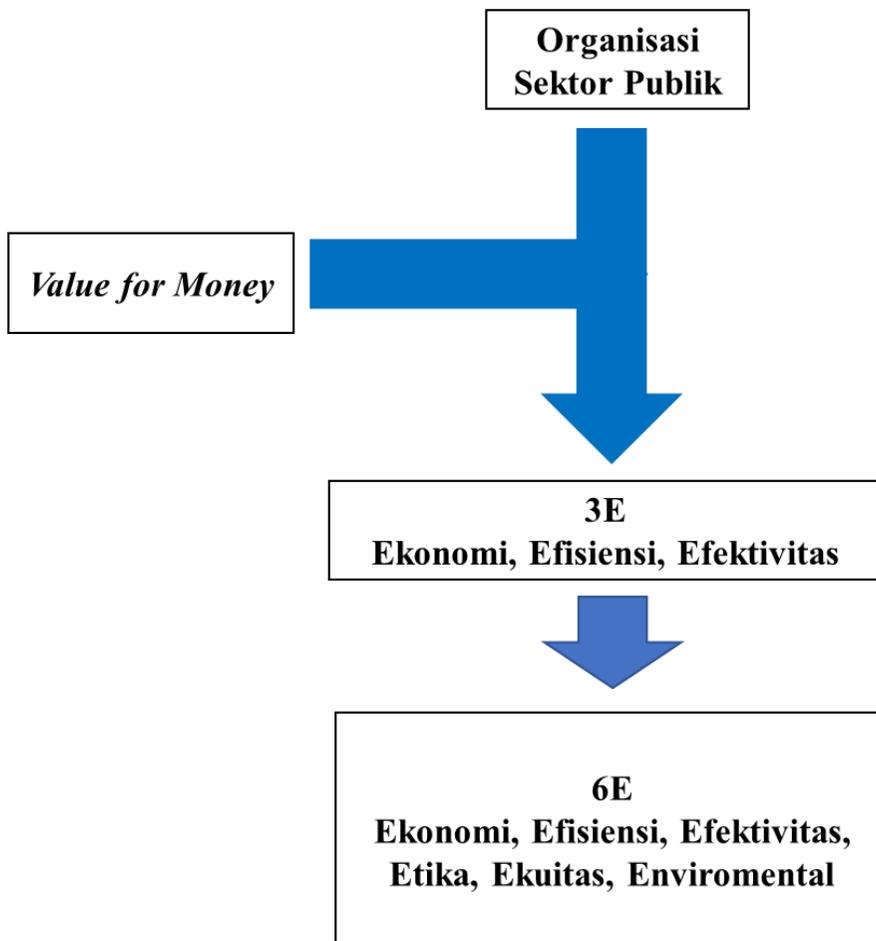


**Gambar Struktur dan Penerapan Lima Elemen *Value for Money* di WHO**

Sumber: WHO reform better value, better health strategy and implementation plan for value for money dalam WHO EXECUTIVE BOARD 142nd session

## Ringkasan Bab 3

### Value for Money: Pisau Analisis Kinerja Organisasi Sektor Publik





## **BAB 4. Audit Kinerja**

Audit kinerja telah berkembang selama beberapa dekade di banyak bagian dunia dengan tujuan menilai aspek bagaimana organisasi sektor publik telah melakukan dan telah menggunakan sumber daya yang diberikan kepada mereka secara benar dan baik. Audit kinerja dilakukan untuk menilai pengelolaan sektor publik dengan menggunakan analisis VfM (ekonomis, efisiensi, dan efektivitas) dalam proses pertanggungjawaban atas hasil dari kebijakan dan program yang dilakukan. Analisis proses audit kinerja mempunyai sistematika tersendiri.

Pemerintah adalah pemegang mandat pengelolaan keuangan negara. Keuangan Negara dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan rasa keadilan dan kepatutan yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, pengawasan dan pertanggungjawaban sesuai dengan kedudukan dan kewenangannya. Pada bab ini akan dibahas mengenai konsep audit kinerja dan garis besar audit sektor publik sebagai salah satu ukuran, cara dalam melihat pengelolaan keuangan negara.

### **4.1 Konsep Audit Kinerja**

Audit kinerja sektor publik berisi tentang bagaimana penggunaan uang dan bagaimana kinerja dari suatu organisasi sektor publik. Audit kinerja merupakan pengembangan dari audit konvensional (laporan keuangan). Dalam praktik dan pelaksanaannya audit kinerja juga dapat dikatakan sebagai audit lingkungan, audit manajemen, audit forensik, audit data, audit kekayaan

intelektual, audit medis dan bentuk lainnya yang bertujuan untuk mengukur kinerja dari suatu organisasi.

Terdapat beberapa pengertian dari audit kinerja, antara lain menurut Pollit:

*“Performance audit involves assessing whether government policies, programs and institutions are well managed and being run economically, efficiently, and effectively. This is a task of potentially great significance-at practical level for citizens and at a more abstract level for the health and vitality of democratic governance”*

Sementara itu, menurut pengertian INTOSAI, audit kinerja adalah audit kinerja yang berkaitan dengan prinsip-prinsip ekonomis, efisiensi, dan efektivitas yang mencakup:<sup>69</sup>

- 1) Audit ekonomi kegiatan administrasi sesuai dengan prinsip dan praktik administrasi yang baik, dan kebijakan manajemen;
- 2) Audit efisiensi pemanfaatan sumber daya manusia, keuangan dan sumber daya lainnya, termasuk pemeriksaan sistem informasi, pengukuran kinerja dan pengaturan pemantauan, dan prosedur yang diikuti oleh entitas yang diaudit untuk memperbaiki kekurangan yang teridentifikasi; dan
- 3) Audit efektivitas kinerja dalam kaitannya dengan pencapaian tujuan entitas yang diaudit, dan audit dampak aktual aktivitas dibandingkan dengan dampak yang diinginkan.

Sedangkan menurut Furubo:<sup>70</sup>

*Performance auditing is an evaluative activity which produces assessments regarding performance or information about performance, of such a reliable degree and with such a freedom from investigatory*

---

<sup>69</sup> INTOSAI, *The INTOSAI Auditing Standards*.

<sup>70</sup> Jan- Eric Furubo, *Performance auditing: audit or misnomer?* dalam buku Jeremy Lonsdale, Peter Wilkins dan Tom Ling *Performance Auditing Contributing to Accountability in Democratic Government*, Ed, (Cheltenham: UK, 2011), hal. 35.

*and reporting constraints, that they can be used in the realm of accountability.*

Terdapat beberapa persamaan sudut pandang dari beberapa pernyataan tersebut dengan menekankan pada aspek ekonomi, efisiensi, dan efektivitas (kriteria), pelaporan yang dapat dipertanggungjawabkan, dan evaluasi bersifat *ex-post*. Dapat disimpulkan pengertian audit kinerja sektor publik adalah pemeriksaan evaluasi secara objektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti untuk dapat melakukan penilaian secara independen dan profesional atas kinerja entitas atau program/kegiatan pemerintah yang diaudit dengan kriteria yang ditetapkan.

Melalui audit kinerja, tingkat akuntabilitas sektor publik dalam proses pengambil kebijakan oleh pihak yang bertanggung jawab akan meningkat, sehingga mendorong pengawasan dan kemudian tindakan koreksi. Audit kinerja meliputi:

- 1) Audit ekonomi dan efisiensi; dalam audit ini dapat ditentukan apakah entitas telah memperoleh, melindungi dan menggunakan sumber dayanya. Selain itu, entitas dapat menentukan penyebab timbulnya pemborosan dan inefisiensi serta apakah entitas telah mematuhi peraturan undang-undang yang berkaitan dengan penghematan dan efisiensi.
- 2) Audit efektivitas; audit ini mencakup penentuan atas tingkat pencapaian hasil program yang diinginkan atau manfaat yang telah ditetapkan oleh ketentuan, efektivitas kegiatan entitas, dan kepatuhan entitas terhadap regulasi yang berkaitan dengan program yang dijalankan.

Objek yang diaudit dalam audit sektor publik (*auditee*) adalah organisasi-organisasi nirlaba seperti pemerintahan yang berkaitan dengan

pengelolaan aktiva keuangan publik atau pemerintah. Latar belakang pentingnya audit kinerja sektor publik adalah adanya reformasi di berbagai aspek kehidupan berbangsa, bernegara dan bermasyarakat, kebutuhan dan harapan pemilik kepentingan terhadap pengelolaan dan tanggungjawab berdasar regulasi dan perundangan yang berlaku dalam bidang Keuangan Negara, (Amandemen UUD 1945 dan tiga paket undang-undang Keuangan Negara).<sup>71</sup>

Audit kinerja mempunyai peran tersendiri, meliputi:<sup>72</sup> *pertama*, sebagai elemen penting dalam pengembangan kinerja organisasi sektor publik; *kedua*, merupakan mekanisme akuntabilitas dengan deskripsi rinci yang menghasilkan rekomendasi sehingga dimanfaatkan oleh pejabat untuk mengambil tindakan; *ketiga*, dapat digunakan sebagai dasar bukti badan legislatif atau komite pengawas untuk memberikan rekomendasi yang perlu ditindaklanjuti oleh pengelola sektor publik; *keempat*, selain memperhatikan keteraturan dan kepatuhan pelaporan, audit kinerja berisi rekomendasi yang bersifat membangun (value added) dari auditor untuk *auditee*; dan *kelima*, hasil audit kinerja menawarkan sudut pandang lain dikarenakan pemanfaatan berbagai disiplin ilmu dalam proses analisis dan evaluasi kebijakan.

Auditor adalah seseorang yang memiliki kualifikasi tertentu dalam melakukan audit atas laporan keuangan dan kegiatan suatu perusahaan atau organisasi. Auditor dapat dibedakan menjadi tiga jenis, yaitu:

- 1) Auditor pemerintah adalah auditor yang bertugas melakukan audit atas keuangan pada instansi-instansi pemerintah. Di Indonesia, auditor pemerintah dapat menjadi dua, yaitu:

---

<sup>71</sup> Bahrullah Akbar, *Akuntansi Sektor Publik Konsep dan Teori*, (Bumi Putra Jaya: Jakarta, 2013) hal. 123-126.

<sup>72</sup> Jeremy Lonsdale, Peter Wilkins dan Tom Ling, *Performance Auditing Contributing to Accountability in Democratic Government*, Ed, (Cheltenham: UK, 2011), hal. 14-15

- a) Auditor eksternal pemerintah yang dilaksanakan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai perwujudan dari pasal 23 ayat 5 UUD 1945 yang berbunyi “untuk memeriksa tanggung tentang keuangan negara diadakan suatu Badan Pemeriksa Keuangan yang pengaturannya ditetapkan dalam undang-undang”. Hasil pemeriksaan itu disampaikan kepada DPR. Badan Pemeriksa Keuangan merupakan badan yang tidak tunduk terhadap pemerintah, sehingga diharapkan dapat bersikap independen, sebelum istilah auditor digunakan, tugas pemeriksaan oleh eksternal pemerintah disebut pemeriksa.
  - b) Auditor internal pemerintah atau yang lebih dikenal sebagai Aparat Pengawas Fungsional Pemerintah (APFP) yang dilaksanakan oleh Badan Pemeriksa Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal Departemen/LPND, dan Badan Pengawasan Daerah. Auditor Interen merupakan auditor yang bekerja pada suatu perusahaan dan oleh karenanya berstatus sebagai pegawai pada perusahaan tersebut. Tugas utamanya untuk membantu manajemen perusahaan tempat dimana ia bekerja.
- 2) Auditor independen atau akuntan publik, adalah pihak yang melakukan fungsi pengauditan atas laporan keuangan yang diterbitkan oleh perusahaan. Pengauditan ini dilakukan pada perusahaan terbuka, yaitu perusahaan yang *go public*, perusahaan-perusahaan besar dan juga perusahaan kecil serta organisasi-organisasi yang tidak bertujuan mencari laba. Praktek akuntan publik harus dilakukan melalui suatu Kantor Akuntan Publik (KAP).
  - 3) Auditor pajak. Arens dan Loebbecke dalam *Auditing Integrated Approach*, menambahkan satu jenis auditor yaitu auditor pajak. Direktorat Jenderal Pajak (DJP), yang berada di bawah Kementerian

Keuangan RI, bertanggung jawab atas penerimaan negara dari sektor perpajakan dan penegakan hukum dalam pelaksanaan ketentuan perpajakan.

Jenis-jenis pendapat auditor, secara garis besar ada empat jenis pendapat auditor dalam mengekspresikan hasil auditnya, meskipun ada beberapa pendapat yang dimodifikasi atau bauran antar pendapat. Pendapat auditor tersebut adalah:

- 1) Pendapat Wajar Tanpa Bersyarat/*unqualified opinion*, pendapat ini hanya dapat diberikan bila auditor berpendapat bahwa didasarkan audit yang sesuai dengan standar auditing, penyampaian laporan keuangan adalah sesuai dengan Prinsip Akuntansi Berterima Umum (PABU), tidak terjadi perubahan dalam penerapan prinsip akuntansi (konsisten) dan mengandung penjelasan atau pengungkapan yang memadai sehingga tidak menyesatkan pemakainya, serta tidak terdapat ketidakpastian yang luar biasa (material).
- 2) Pendapat Wajar Dengan Pengecualian/*Qualified Opinion*, pendapat ini diberikan apabila auditor menaruh keberatan atau pengecualian bersangkutan dengan kewajaran penyajian laporan keuangan atau dalam keadaan bahwa laporan keuangan tersebut secara keseluruhan adalah wajar tanpa kecuali untuk hal-hal tertentu akibat faktor tertentu yang menyebabkan kualifikasi pendapat.
- 3) Pendapat Tidak Sejutu/*adverse opinion* adalah suatu pendapat bahwa laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar keadaan keuangan dan hasil operasi seperti yang disyaratkan dalam Prinsip Akuntansi Berterima Umum (PABU). Hal ini diberikan auditor karena pengecualian atau kualifikasi terhadap kewajaran penyajian bersifat materialnya.

- 4) Penolakan Memberikan Pendapat/*Disclaimer Opinion*, yaitu laporan audit tidak memuat pendapat auditor. Hal ini bisa diterbitkan apabila
- 1) auditor tidak meyakini diri atau ragu akan kewajaran laporan keuangan,
  - 2) auditor hanya mengkompilasi pelaporan keuangan dan bukannya melakukan audit laporan keuangan, dan
  - 3) auditor berkedudukan tidak independen terhadap pihak yang diauditnya dan adanya ketidakpastian luar biasa.

#### **4.1.1 Internal dan Eksternal Audit Kinerja**

Audit kinerja berdasarkan lingkup organisasi yang melakukan audit kinerja dibedakan menjadi dua yaitu audit yang dilakukan oleh internal organisasi yang disebut dengan internal audit kinerja, dan audit yang dilakukan oleh eksternal organisasi yang disebut dengan eksternal audit kinerja. Pada prinsipnya, kedua audit kinerja tersebut memiliki tujuan yang sama yaitu menekankan pada kepatuhan dan keteraturan pelaporan pertanggungjawaban kegiatan.

##### **1. Internal Audit Kinerja**

Internal audit kinerja di Indonesia diketahui mempunyai sistem audit sendiri yang dikenal dengan Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintahan (SAKIP). SAKIP adalah rangkaian sistematis dari berbagai aktivitas, alat, dan prosedur yang dirancang untuk tujuan penetapan dan pengukuran, pengumpulan data, pengklasifikasian, mengikhtisarkan, dan pelaporan kinerja pada instansi pemerintah dalam rangka pertanggungjawaban dan peningkatan kinerja instansi pemerintah. SAKIP diatur khusus dalam Peraturan Presiden Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah. Peraturan Presiden ini memiliki dasar Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, lengkap dengan aturan dibawahnya, diantaranya: Peraturan Pemerintah Nomor 39

Tahun 2007 tentang Pengelolaan Uang Negara/Daerah dan Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.<sup>73</sup>

SAKIP merupakan integrasi dari sistem perencanaan, sistem penganggaran, dan sistem pelaporan kinerja yang menerapkan akuntabilitas keuangan. Setiap organisasi diwajibkan mencatat dan melaporkan semua penggunaan keuangan negara serta kesesuaiannya dengan ketentuan yang berlaku dalam bentuk Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintahan (LAKIP). LAKIP merupakan produk akhir SAKIP yang menggambarkan kinerja yang dicapai oleh suatu instansi pemerintah atas pelaksanaan program dan kegiatan yang dibiayai APBN/APBD. Penyusunan LAKIP berdasarkan siklus anggaran yang berjalan 1 tahun.

LAKIP organisasi sektor publik berisi tentang ketentuan besaran kinerja yang dihasilkan secara kuantitatif, yaitu besaran dalam satuan jumlah atau persentase. Manfaat dari LAKIP bisa dijadikan bahan evaluasi terhadap instansi pemerintah yang bersangkutan selama 1 tahun anggaran.

Secara umum, SAKIP meliputi:<sup>74</sup>

- 1) Rencana strategis yaitu perencanaan lima tahunan bagi masing-masing instansi/Lembaga;
- 2) Perjanjian kinerja yaitu target dan indikator pencapaian kinerja yang tertera dalam dokumen pelaksanaan anggaran;
- 3) Pengukuran kinerja yaitu proses pengukuran realisasi pencapaian kinerja dengan indikator kinerja;
- 4) Pengelolaan data kinerja yaitu proses penetapan data dasar, penyediaan data kinerja, serta kompilasi dan rangkuman;

---

<sup>73</sup> Widodo Sigit Pudjianto, *Pendekatan Baru Perencanaan Pembangunan Daerah* (Kompas: Jakarta, 2019) .hal 85-86.

<sup>74</sup> Peraturan Presiden Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.

- 5) Pelaporan kinerja yaitu proses penyampaian informasi kepada *stakeholder* pengguna SAKIP;
- 6) *Review* dan evaluasi kinerja yaitu proses *review* Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP).

Kewajiban penyusunan LAKIP dibebankan kepada setiap instansi pemerintahan, yaitu:

- 1) Kementerian / Lembaga Negara;
- 2) Pemerintah Provinsi, Kabupaten/Kota;
- 3) Unit Organisasi Eselon I pada Kementerian / Lembaga Negara SKPD (Satuan Kerja Perangkat Daerah).

Bagi seorang pimpinan kepala daerah, SAKIP akan berguna untuk bisa mengukur setiap pembangunan atau kinerja yang dilakukan masing-masing Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD). Selain itu, sistem ini bisa juga dijadikan sebagai tolak ukur untuk mempertanggungjawabkan anggaran yang telah digunakan untuk pembangunan daerah. Beberapa instansi sudah menerapkan model *three line of defense* dalam pengelolaan risiko organisasi. Uraian *three line of defense* akan diterangkan lebih lanjut pada bab *Audit Universe*

## **2. Eksternal Audit Kinerja**

Eksternal audit kinerja adalah tindakan audit yang dilakukan oleh pihak eksternal organisasi berdasarkan syarat-syarat yang sudah ditentukan. Eksternal audit kinerja sektor publik di Indonesia dilakukan oleh Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK). Penunjukan BPK diatur dengan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, yang menyebutkan Badan Pemeriksa

Keuangan (BPK) mempunyai kewenangan untuk melakukan pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Pemeriksaan tersebut mempunyai tujuan dan hasil masing-masing tergantung dari jenis pemeriksaan. Perbedaan dari jenis pemeriksaan ini dapat dilihat pada tabel 4.1 sebagai berikut:<sup>75</sup>

**Tabel 4.1 Jenis-Jenis Pemeriksaan**

<b>Jenis Pemeriksaan</b>	<b>Tujuan</b>	<b>Hasil</b>
Kinerja	Menilai aspek ekonomis, efisiensi, atau efektivitas sebagaimana konsep umum VfM.	Memberikan kesimpulan entitas dan rekomendasi atas aspek kinerja yang dinilai.
Keuangan	Menilai kewajaran laporan keuangan entitas yang diperiksa.	Memberikan pernyataan yang bersifat opini kepada entitas dalam pertanggung jawaban laporan keuangan
Dengan Tujuan Tertentu	Memberikan kesimpulan atas suatu hal yang diperiksa dan dapat bersifat eksaminasi (pengujian), <i>review</i> , atau prosedur yang disepakati ( <i>agreed upon procedures</i> ). Biasanya pemeriksaan ini melalui permintaan dari <i>stakeholder</i> atau pemeriksaan entitas yang terlihat memiliki potensi yang merugikan.	Memberikan pernyataan terhadap jenis pemeriksaan jenis tertentu untuk keperluan tertentu atau ada indikasi pelanggaran

Sumber: data diolah

Secara umum, kegiatan pemeriksaan BPK biasanya berfokus pada pemeriksaan keuangan. Namun demikian, seiring dimulainya era pelaporan keuangan yang lebih transparan dari pemerintah, baik pemerintah pusat

<sup>75</sup> Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara

maupun pemerintah daerah, diperlukan peningkatan kinerja BPK untuk meningkatkan pengawasan dan pemeriksaan kinerja pemerintah, usaha pemberantasan korupsi, perusakan alam, dan sebagainya. Perkembangan standar pemeriksaan yang dilakukan BPK saat ini sudah mengaplikasikan standar pemeriksaan internasional yang mengarah kepada perubahan dari berbasis pengaturan detail (*rule-based standards*) ke pengaturan berbasis prinsip (*principle-based standards*).

Dalam menjaga kualitas pemeriksaan BPK, disusunlah Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yang ditetapkan oleh BPK, terakhir melalui Peraturan BPK RI Nomor 1 tahun 2017.

Penerapan SPKN 2017 memiliki konsekuensi yang menuntut kemampuan sumberdaya manusia dalam pemeriksaan untuk mempunyai latar belakang pendidikan formal yang cukup dan mempunyai keahlian penunjang lainnya, seperti kemampuan menganalisis, kemampuan berkeaktivitas, kemampuan berkomunikasi, baik dalam bentuk lisan maupun tertulis, serta kemampuan terhadap pemahaman atas suatu pengelolaan/ manajemen yang baik. Sebagai sebuah lembaga pemeriksa yang independen, BPK menjadi tumpuan masyarakat luas dalam upaya konstruktif menuju Indonesia ke arah yang lebih baik.

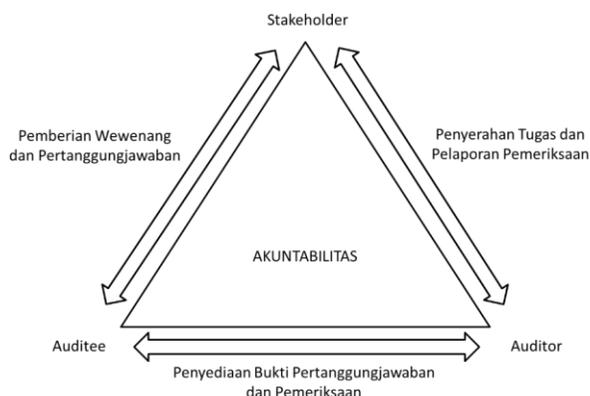
Dunia mengenal *Supreme Audit Institution* (SAI) sebagai lembaga independen yang melakukan kegiatan audit sektor publik pada level negara. Fungsi SAI pada level negara diperankan oleh BPK di Indonesia. Untuk mengevaluasi kinerja BPK selaku SAI, *peer review* dapat dilakukan. *Peer review* dilakukan oleh satu atau lebih SAI dari negara lainnya.

BPK pernah melaksanakan *peer review* yang dilakukan oleh SAI Polandia pada tahun 2019. *Per review* tersebut menemukan akar penyebab tidak maksimalnya audit yang dilakukan yaitu kurangnya waktu yang cukup untuk merencanakan, melaksanakan, dan melaporkan audit kinerja yang tepat.

Audit kinerja yang dilakukan oleh BPK memberikan jaminan pada tingkat *input*, sedangkan pemeriksaan dan pelaporan tidak mencakup tujuan (*outcome*) kegiatan atau tingkat yang lebih tinggi dari lembaga, program dan proyek yang diaudit.

Eksternal audit kinerja sektor publik merupakan bentuk kontribusi BPK untuk mendorong tata kelola sektor publik yang baik karena kesimpulan dan rekomendasi yang diberikan mengandung nilai tambah terhadap hasil kegiatan pemerintah (diharapkan mendorong sampai dengan tingkat output). BPK memberikan pandangan lain yang dapat digunakan DPR untuk menilai tentang keluaran dan hasil kegiatan negara disamping dari segi kepatuhan terhadap pertanggungjawaban pengelolaan keuangan negara.<sup>76</sup>

Hubungan antara auditor, *stakeholder*, dan manajemen organisasi (*auditee*) merupakan hubungan segitiga dimana *stakeholder* menugaskan auditor, auditor menjalankan fungsinya kepada *auditee*, dan auditee mempunyai fungsi pertanggung jawaban. Untuk memudahkan penjelasan hubungan ini, berikut gambar 4.1 hubungan Auditor, *Auditee* dan *Stakeholder*:



**Gambar 4.1 Hubungan Auditor, Auditee dan Stakeholder**

Sumber: dikembangkan dari Rowan Jones dan Maurice Pendlebury, *Public sector Accounting*, 6<sup>th</sup> ed (Pearson: London, 2010). Hal. 120-135

<sup>76</sup> BPK, *Peer Review Report on the Audit Board of the Republic of Indonesia*, Agustus 2019. Hal 24.

Hasil audit kinerja yang berupa kesimpulan dan rekomendasi dapat berperan maksimal apabila memiliki akurasi, kejelasan, dan ketepatan waktu sehingga dapat diimplementasikan pada organisasi yang diaudit (*auditee*) atau dapat disebut dengan kualitas audit kinerja. Kualitas hasil audit kinerja dipengaruhi oleh kualitas dari auditor.

#### 4.1.2 Kualitas dan Standar Audit Kinerja

Kualitas audit kinerja berhubungan erat dengan standar audit kinerja. Kualitas audit kinerja sangat penting untuk kedudukan dan kredibilitas auditor. Dalam arti luas, kualitas berkaitan dengan keefektifan dan efisiensi program audit kinerja. Kualitas hasil audit kinerja tergantung dari berbagai aspek antara lain, kualitas individu pemeriksa dan proses audit kinerja. Perkembangan audit kinerja yang multidisiplin ilmu menuntut individu pemeriksa mempersiapkan diri dengan keahlian yang cukup. Dalam segi proses yang berkualitas berhubungan dengan **independensi, keadilan dan objektivitas**. Untuk menjamin hal itu, maka diperlukan standar audit kinerja.<sup>77</sup>

Standar adalah petunjuk tertulis yang bersifat konkret, membedakannya dari pedoman yang bersifat lebih umum. Standar audit kinerja berkaitan dengan konsistensi dan standar kualitas minimum audit kinerja. Standar audit merupakan patokan untuk melakukan audit yang memuat persyaratan profesional auditor, mutu pelaksanaan audit, dan persyaratan laporan audit yang profesional dan bermutu. Standar audit meliputi:

##### 1) Standar Umum

Standar umum, berkaitan dengan persyaratan kemampuan dan keahlian pemeriksa, independensi organisasi dan individual

---

<sup>77</sup> INTOSAI, *Central Concept for Performance Auditing GUID 3910*, 2016. Hal.1.

pemeriksa, kemahiran profesional berupa kecermatan dan keseksamaan, serta pengendalian mutu pemeriksaan.

2) Standar Pelaksanaan

Standar pelaksanaan, berkaitan dengan syarat-syarat bagi pemeriksa dalam merencanakan dan mengawasi pekerjaan di lapangan. Standar pelaksanaan meliputi:

- a) Perencanaan;
- b) Supervisi;
- c) Bukti pemeriksaan; dan
- d) Dokumentasi pemeriksaan.

3) Standar Pelaporan

Standar Pelaporan berkaitan dengan syarat-syarat yang harus dipenuhi dalam pelaporan hasil kegiatan pemeriksaan. Standar elaporan yang mencangkup tujuan, lingkup, metodologi hasil audit, temuan, kesimpulan dan rekomendasi.

Selain itu, standar juga dapat menjadi alat penting untuk komunikasi internal dan upaya menyelaraskan dengan tujuan organisasi. Hal lainnya, standar audit kinerja memudahkan berbagai pihak untuk berkontribusi pada audit kinerja. Dengan kepatuhan terhadap standar, hasil audit kinerja dapat memberikan jaminan kualitas laporan kepada pengguna. Lebih lanjut, standar audit kinerja dapat digunakan sebagai informasi kepada *auditee* sebagai jaminan tentang kesesuaian proses audit kinerja.

Standar merupakan sarana untuk menjamin dan kontrol kualitas audit kinerja. Jaminan kualitas mengacu pada kebijakan, sistem, dan prosedur yang ditetapkan oleh auditor untuk mempertahankan standar tinggi aktivitas audit. Kontrol kualitas mengacu pada tinjauan yang dilakukan untuk menilai sistem jaminan kualitas atau proyek audit yang dilaksanakan

Menimbang unsur strategisnya, tiadanya standar dalam audit kinerja menimbulkan keraguan atas kemampuan dan kualitas audit kinerja. Perlu diingat, standar yang terlalu baku dan rigid membatasi inovasi dan perspektif dalam proses audit kinerja. Hal tersebut dikuatkan dengan ISSAI 3000. ISSAI 3000 adalah standar audit kinerja internasional yang ditetapkan oleh INTOSAI sebagai pedoman tidak wajib dalam audit kinerja. ISSAI 3000 berisi tentang prinsip-prinsip fundamental dan pedoman audit kinerja. Pedoman tersebut juga menekankan pada cakupan yang luas pada proses audit dan pendekatan tunggal (preskripsi) sebaiknya dihindari.

INTOSAI mengamati, audit kinerja yang berkualitas harus independen, memiliki kompetensi yang dibutuhkan, dan melakukannya dengan kehati-hatian. Selain itu, bukti harus cukup (untuk mendukung temuan audit), kompeten (konsisten dengan fakta) dan relevan (memiliki hubungan yang logis dan masuk akal dengan temuan). Untuk menjamin bukti ini maka penting untuk mendefinisikan kerangka kerja dengan menilai jenis informasi yang diperlukan untuk menjawab pertanyaan yang diajukan sehingga audit kinerja dapat dibedakan berdasar fokus hasil, proses, dampak, manfaat biaya, tolak ukur, meta-evaluasi, dan sebagainya.

Tahap penentuan rekomendasi audit kinerja terdapat kesulitan karena sedikitnya standar yang diberikan untuk menilai kualitas rekomendasi. Menurut INTOSAI, rekomendasi sebagai komponen laporan audit kinerja memungkinkan perkiraan dampak dari rekomendasi. Rekomendasi yang dihasilkan tersebut disusun secara logis, berbasis pengetahuan dan rasional berdasarkan temuan audit yang telah disepakati antara auditor dan auditee.

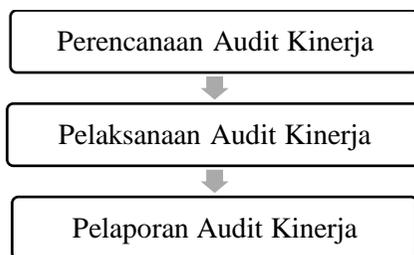
*Review* terhadap audit kinerja dapat dilakukan untuk menilai standar dan kualitas audit. *Review* ini bertujuan untuk melihat apakah tujuan dari studi telah tercapai dengan memperlihatkan kekuatan bukti, lalu apakah teknik analisa yang tepat telah digunakan, apakah telah menggunakan grafik dan

statistik yang memadai. Review dapat dilakukan secara internal yang dilaksanakan oleh kantor auditor yang disebut *internal review*; dan dilakukan oleh para akademisi yang disebut dengan *external review*. Review juga dapat dilakukan dengan bekerjasama dengan komunitas audit international yang disebut dengan *peer review*.

Standar audit kinerja yang menuntut diharapkan dapat mendorong audit kinerja yang berkualitas, baik dalam segi proses maupun hasil kesimpulan dan rekomendasi audit kinerja. Dengan kualitas dan standar audit kinerja, tujuan audit kinerja sektor publik yang bertujuan untuk mengukur kinerja sektor publik dan memberikan evaluasi secara *ex-post* dapat tercapai.

## 4.2 Garis Besar Audit Kinerja Sektor Publik.

Secara garis besar audit kinerja sektor publik dibagi menjadi tiga tahap, yaitu tahap perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan. Secara umum skema metodologi dari audit kinerja sektor publik dapat digambarkan sebagai berikut:



**Gambar 4.2 Metodologi Audit Kinerja Sektor Publik**

Sumber: data diolah

### 4.2.1 Perencanaan Audit Kinerja Sektor Publik

Tujuan perencanaan audit kinerja berfungsi untuk menjadi pedoman proses pelaksanaan audit yang dijadikan dasar sehingga pemeriksaan dapat berjalan secara efisien dan efektif. Kegiatan perencanaan audit kinerja memerlukan kerjasama antara auditor dan *auditee* untuk menentukan fokus

masalah yang mereka anggap penting untuk mempengaruhi keputusan tentang sumber daya dan membantu mengembangkan kinerja organisasi. Untuk menentukan perencanaan yang baik, maka berikut langkah-langkahnya (gambar 4.3) yang sesuai dan penjelasannya:<sup>78</sup>



**Gambar 4.3 Proses Perencanaan Pemeriksaan Kinerja**

Sumber: Jeremy Lonsdale, Peter Wilkins dan Tom Ling, *Performance Auditing Contributing to Accountability in Democratic Government*, Ed

### 1. Penentuan Topik Potensial

Ada berbagai alasan auditor dalam memilih topik yang tepat untuk audit kinerja:

*Pertama*, mereka menggunakan uang publik untuk menjalankan tugasnya. Dalam artian kegiatan audit sudah dianggarkan yang merupakan bagian kegiatan dari sektor publik dalam hal akuntabilitas sektor publik. Dengan demikian, auditor harus memilih topik audit kinerja secara efisiensi dan efektif sebagai kriteria yang paling penting karena keterbatasan sumberdaya dihadapkan pada luasnya ruang lingkup yang perlu diaudit.

*Kedua*, suatu audit kinerja biasanya membutuhkan banyak waktu dan perhatian dari *auditee*. Audit yang tidak menambah nilai (*value added*) bagi *auditee* dapat dikatakan mengganggu. Pemilihan topik potensial audit kinerja harus mendapat persetujuan dan sesuai dengan tujuan *auditee*.

Terdapat tiga tingkatan dalam melakukan proses seleksi topik audit kinerja, yaitu:

<sup>78</sup> Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 9/K/I-XIII.2/12/2011 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Kinerja Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia

- Tingkat institusional: pemegang mandat audit dalam struktur kenegaraan.

Mandat audit merupakan faktor penting yang harus diperhatikan. Mandat audit mengatur hubungan auditor dan auditee dalam struktur negara serta kewenangan dan tugas dari auditor. Posisi dan kewenangan auditor berbeda-beda setiap negara dan diatur oleh konstitusi masing-masing.

- Tingkat organisasi: misi, strategi, dan SDM auditor

Salah satu faktor yang menjadi tantangan serius dalam audit kinerja adalah ketersediaan sumber daya. Objek atau entitas yang dapat diaudit sangat luas dan ada banyak topik potensial untuk diaudit, tetapi sumber daya terbatas.

- Tingkat operasional: monitoring, analisa risiko, dan kriteria seleksi.

Auditor mempunyai berbagai cara untuk mengumpulkan informasi terutama yang sudah dimandatkan oleh konstitusi. Informasi ini mencakup dokumentasi tertulis (rencana kebijakan, rencana strategis, dokumen parlemen, statistik, evaluasi, liputan berita, laporan ombudsman, dan lain-lain), dan data yang lebih lunak, serta informasi dari orang dalam. Analisa resiko digunakan dalam penentuan topik potensial. Analisis risiko adalah teknik yang diharapkan untuk mendeteksi (berpotensi) kegagalan organisasi, kebijakan, dan fungsi sektor publik. Kriteria seleksi audit harus mendapat persetujuan dari *auditee* karena menyangkut efisiensi dan efektivitas program yang dilakukan oleh *auditee* dengan harapan memberikan *value added*.

## 2. Penyusunan Program Pemeriksaan Pendahuluan

Program Pemeriksaan Pendahuluan (P2 Pendahuluan), merupakan langkah awal perencanaan pemeriksaan kinerja yang didasarkan pada proses identifikasi topik-topik potensial, rencana strategis, dan operasional pemeriksaan kinerja. Tujuan utama dari P2 Pendahuluan adalah mengidentifikasi dan mendokumentasikan prosedur pemeriksaan dan memudahkan supervisi dan *review* mutu pemeriksaan. Informasi yang dituangkan program pemeriksaan pendahuluan adalah:

- Dasar pemeriksaan;
- Standar pemeriksaan;
- Organisasi/program yang diperiksa;
- Tahun anggaran yang diperiksa;
- Identitas dan data umum entitas yang diperiksa;
- Alasan pemeriksaan;
- Jenis pemeriksaan;
- Tujuan pemeriksaan;
- Sasaran pemeriksaan;
- Metodologi pemeriksaan;
- Langkah atau prosedur pemeriksaan pendahuluan.

P2 Pendahuluan ini akan digunakan pemeriksa sebagai pedoman dalam tahap perencanaan operasional untuk mengidentifikasi:

- Permasalahan/isu terkait dengan entitas/program yang akan diperiksa;
- Area kunci yang akan menjadi fokus dalam pelaksanaan terinci pemeriksaan kinerja;
- Tujuan dan lingkup pemeriksaan kinerja;

- Kriteria pemeriksaan yang akan digunakan; dan
- Jenis bukti dan prosedur pemeriksaan.

### 3. Pemahaman Entitas dan Pengidentifikasian Masalah

Informasi lengkap dan komprehensif diperlukan untuk digunakan sebagai landasan perencanaan audit kinerja. Pemahaman yang dibutuhkan mencakup kemampuan memahami gambaran umum entitas, proses manajemen *input*, proses, dan *output*. Hal ini dilakukan untuk mengidentifikasi masalah-masalah kinerja, sehingga audit dapat bekerja secara efisien dan efektif.

Pemahaman entitas adalah segala hal yang bersifat informasi yang berkaitan dengan entitas, yang dapat memberikan informasi dan *profiling* secara utuh mengenai entitas. Untuk mengetahui gambaran umum entitas, terdapat beberapa hal yang harus diperhatikan:

- Visi, misi, dan strategis entitas;
- Peraturan terkait (*legal mandate*);
- Kebijakan-kebijakan yang ditetapkan entitas;
- Lingkungan internal, eksternal, dan pihak terkait (*stakeholders*);
- Tugas pokok dan fungsi entitas;
- Struktur organisasi;
- Anggaran dan realisasi;
- Petunjuk pelaksanaan internal dan pedoman operasional yang ada;
- Uraian tentang sistem informasi manajemen;
- *Key performance indicators* (KPI) yang digunakan;
- Catatan entitas yang berupa notulen rapat pimpinan/manajemen;
- Hasil-hasil diskusi dengan manajemen dan *stakeholders*;
- Hasil evaluasi dan laporan audit internal entitas;

- Evaluasi program entitas dan rencana audit internal; serta
- Hasil audit terdahulu.

Informasi lain dapat digunakan oleh auditor untuk memperkaya sudut pandang sebagai pelengkap informasi antara lain adalah sebagaimana berikut:<sup>79</sup>

- Pendapat publik yang direfleksikan dalam keputusan-keputusan atau risalah sidang/rapat lembaga legislatif;
- Hasil studi yang dilakukan oleh industri, profesional, atau kelompok-kelompok yang mempunyai kepentingan dengan entitas yang diaudit;
- Informasi lain yang diperoleh melalui koordinasi antar departemen;
- Hasil-hasil akademis;
- Pekerjaan-pekerjaan yang dilakukan oleh negara lain;
- Informasi media massa.

Dalam mengidentifikasi masalah, terdapat 3 pendekatan yang dapat digunakan, yaitu:<sup>80</sup>

- *Result Base Approach (RBA)*, yakni audit yang mengambil pendekatan berorientasi hasil, kesesuaian antara tujuan yang ditetapkan dengan hasil yang didapatkan. Dalam pendekatan yang berorientasi hasil dapat menggunakan beberapa pertanyaan sebagai pembantu antara lain sebagai berikut:

---

<sup>79</sup> I Gusti Agung Rai, *Audit Kinerja pada Sektor Publik Konsep, Praktik, dan Studi kasus*, (Salemba Empat: Jakarta, 2008). Hal. 85-86.

<sup>80</sup> INTOSAI, *Central Concept for Performance Auditing GUID 3910*, 2016. Hal. 22-24.

- a) Bagaimanakah kinerja atau hasil apa yang telah dicapai oleh entitas?
- b) Apakah persyaratan-persyaratan untuk melakukan kegiatan pada suatu entitas telah dipenuhi?
- c) Apakah tujuan dari entitas/program/kegiatan telah tercapai?

Dengan menggunakan pertanyaan-pertanyaan di atas, pemeriksa melakukan analisis awal tentang hasil kinerja entitas yang telah dicapai (dilihat dari aspek ekonomi, efisiensi, dan efektivitas) dibandingkan dengan hasil observasi awal tentang kriteria yang ada (misal: tujuan, sasaran, peraturan, dan lain-lain). Kesimpulan awal hasil analisis ini dapat dikembangkan lebih lanjut dalam langkah perencanaan operasional berikutnya, yaitu untuk penentuan area kunci, tujuan, lingkup, dan kriteria pemeriksaan. Pendekatan ini sangat disarankan untuk menggunakan *Program Logic Model* jika *outcome* dari entitas tidak jelas (misalnya entitas dengan program kebudayaan).

- *Process Base Approach (PBA)* atau *Problem Base Approach* adalah pendekatan yang menekankan pada penyebab masalah, memeriksa sistem fungsi manajemen dan proses manajemen tertentu terhadap entitas. Problem dapat diidentifikasi berdasarkan proses yang terjadi. PBA bertujuan untuk mengidentifikasi faktor penyebab kegagalan proses. Verifikasi dan analisis atas masalah dalam proses yang dilakukan tetap memperhatikan aspek 3E. Selanjutnya pemeriksa memformulasikan dugaan awal atau hipotesis tentang penyebab dan akibat terjadinya masalah sehingga dapat dilakukan pengujian lebih lanjut. Dugaan awal atau hipotesis tersebut dipengaruhi oleh pertimbangan profesional pemeriksa, berdasarkan hasil analisisnya.

Untuk Pendekatan ini sangat disarankan untuk menggunakan teknik *process mapping*

- *System Base Approach* adalah pendekatan audit yang tidak difokuskan pada tujuan kebijakan akan tetapi pada sistem manajemen telah berfungsi dengan baik untuk mendukung kebijakan yang dilakukan. Contoh dari pendekatan audit sistem adalah audit pada sistem manajemen keuangan, sistem evaluasi, sistem pengendalian internal atau sistem teknologi informasi dan komunikasi.

*Output* dari kegiatan pemahaman entitas dan pengidentifikasian masalah dengan meliputi:

- Gambaran umum dari entitas/program/kegiatan yang diperiksa yang antara lain meliputi *input*, proses, *output*, dan *outcome*;
- Penilaian awal pemeriksa tentang capaian kinerja entitas;
- Identifikasi tentang permasalahan yang dihadapi entitas, serta hipotesis awal tentang faktor-faktor penyebab dan akibatnya;
- Hasil *review* peraturan perundang-undangan yang mendasari entitas/program/kegiatan yang diperiksa;
- Informasi mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi kinerja entitas; dan
- Kesimpulan umum tentang identifikasi masalah berupa area potensial yang dapat dianalisis lebih lanjut sebagai area kunci.

#### **4. Identifikasi Area Kunci**

Area kunci adalah area yang dianggap perlu mendapat perhatian khusus dalam audit bagian dari organisasi/kebijakan yang mempengaruhi keseluruhan organisasi/kebijakan. Untuk menentukan area kunci maka suatu masalah yang ditemukan dalam pemahaman terhadap entitas harus esensial bagi pencapaian

tujuan pemeriksaan dan bagi calon pengguna laporan hasil pemeriksaan. Area kunci adalah area, bidang, program, atau kegiatan yang merupakan fokus pemeriksaan dalam entitas yang diperiksa. Area kunci harus se-efisien dan se-efektif mungkin ditentukan (tidak terlalu kecil dan tidak terlalu luas) sehingga hasil dari audit yaitu rekomendasi menjawab permasalahan kinerja dan tepat sasaran. Pendekatan yang dapat digunakan untuk area kunci adalah:

- 1) Risiko manajemen terhadap potensi kegagalan pencapaian VfM;
- 2) Signifikansi suatu area atau program yang berkaitan dengan dampak yang dihasilkan area tersebut terhadap objek secara keseluruhan. Signifikansi bergantung pada pengaruh area kunci terhadap audit secara keseluruhan;
- 3) Dampak Audit, yaitu potensi perubahan dan perbaikan yang meningkatkan VfM. Beberapa dampak audit yang diharapkan, meliputi: aspek ekonomi, aspek efisiensi, aspek efektivitas, peningkatan perencanaan, pengendalian dan manajemen, peningkatan akuntabilitas, dan peningkatan mutu pelayanan.
- 4) Auditabilitas, yakni perihal yang berkaitan dengan kemampuan tim audit untuk melaksanakan audit yang sesuai dengan standar profesi. Untuk memutuskan sikap demikian, auditor dapat mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut: *pertama* Sifat kegiatan yang tidak memungkinkan untuk diaudit, karena ketebatasan kemampuan pada auditor; *kedua*, terdapat perubahan yang signifikan dan mendasar pada area yang akan diaudit; *ketiga*, Tiadanya kriteria yang sesuai dan tepat untuk menilai kinerja; *keempat*, lokasi pekerjaan lapangan tidak dapat dijangkau sehubungan dengan bencana alam atau alasan lain.

Seorang auditor eksternal dapat bekerjasama dengan auditor internal dikarenakan SPI memiliki arah kebijakan sendiri. Proses penentuan area kunci pemeriksaan dapat menggunakan metode *Multi Criterion Decision Analysis* (MCDA) sesuai dengan kriteria-kriteria yang diperlukan. Pemeriksa juga dapat menggunakan pandangan subjektifnya melalui pembobotan dalam melakukan analisa penentuan area kunci pemeriksaan yang dapat memberikan urutan prioritas beberapa area yang potensial dapat diperiksa. Hasil dari kegiatan ini adalah penentuan area kunci pemeriksaan.

### **5. Penetapan Tujuan dan Lingkup Audit**

Tujuan audit dapat ditentukan setelah penentuan area kunci. Tujuan audit harus dijelaskan untuk menjamin pemeriksaan yang terarah dalam mengidentifikasi masalah yang diperiksa, fokus dalam pengumpulan bukti, dan parameter pemeriksaan.

Dalam tahap penentuan tujuan audit, pertanyaan audit dapat dilampirkan sebagai pertanyaan studi yang pada akhirnya merumuskan tujuan pemeriksaan. Tujuan audit sebaiknya dibahas antara auditor dan auditee. Tujuan audit harus didasarkan pada aspek ekonomis (karena mudah dilaksanakan) dan minimal memilih salah satu aspek VfM antara efisiensi atau efektivitas.

Menentukan ruang lingkup audit (*audit scope*) yang merupakan batasan dari suatu audit adalah tahap selanjutnya setelah penetapan tujuan pemeriksaan. Lingkup audit memberikan batasan bidang atau kegiatan yang diaudit, waktu dan lokasi yang dikunjungi, serta besaran sampel berdasarkan jenis kajian yang akan dilakukan untuk mendukung kesimpulan dan jenis investigasi yang akan dilakukan.

## 6. Penetapan Kriteria Audit

Tantangan terbesar bagi auditor dalam audit kinerja adalah penentuan kriteria yang berbeda antara auditee dan auditor. Proses penyamaan kriteria ini membutuhkan pengujian dan kesepakatan bersama antara auditor dan *auditee*. Kriteria audit sangat penting dalam proses pemeriksaan kinerja, hal ini disebabkan: Pertama, pada tingkat audit individu, *auditee* memiliki hak untuk mengetahui berdasarkan apa standar yang digunakan untuk menilai organisasi. Kedua, professional judgement seorang auditor dapat melihat aspek-aspek tertentu dalam pengembangan kinerja efektif. Hal tersebut dapat didiskusikan dengan auditee sehingga audit dapat bekerja secara efektif. Ketiga, perbandingan kriteria audit dengan entitas atau editor lain dapat dilakukan sehingga konsistensi kriteria audit kinerja dapat terwujud.

Penetapan kriteria merupakan bagian dari proses perencanaan audit yang meliputi identifikasi topik dan pemilihan metode analisis. Selama tahap ini, kriteria-kriteria tersebut akan dijabarkan dan dimungkinkan adanya dialog dengan *auditee*.

Terdapat 2 pendekatan utama dalam penentuan kriteria-kriteria audit kinerja, yaitu:

- Pendekatan resmi, yaitu pendekatan yang menggunakan kriteria-kriteria resmi dalam audit kinerja, seperti kriteria resmi yang ditetapkan oleh badan legislatif untuk mempertanggungjawabkan apa yang mereka kerjakan. Pendekatan resmi memiliki beberapa keunggulan praktis karena berasal dari pemberi mandat yang akan sulit disanggah dan mudah untuk dirumuskan.
- Pendekatan peningkatan, yaitu pendekatan yang menggunakan kriteria-kriteria yang dibangun agar sektor publik dapat menjadi lebih baik melalui penentuan kriteria secara independen dan ilmiah dari auditor. Pendekatan ini biasanya digunakan karena auditor ingin

menjadi pelopor dalam mengenalkan ide-ide baru tentang manajemen publik atau isu-isu yang diinginkan masyarakat. Dari sudut pandang ini, SAI harus melampaui kriteria-kriteria resmi dan menggunakan pengetahuan ilmiah, melakukan *benchmarking* dengan negara lain dan sumber norma internasional, dan sebagainya.

*Output* yang dihasilkan dari kegiatan menentukan kriteria audit adalah standar yang akan digunakan sebagai pembandingan terhadap praktek-praktek yang berjalan seperti kriteria ekonomi, efisiensi, atau efektivitas, penjelasan, satuan pengukuran (misalkan kilometer/jam, orang/hari), sumber data (deskripsi tentang dari mana data diperoleh), standar ukuran kinerja (menjelaskan standar yang digunakan beserta alasannya), dan tanggapan entitas (sepakat atau tidak sepakat).

## **7. Penetapan Metodologi Teknik Analisa dan Identifikasi Bukti**

### **Audit**

Metodologi adalah teknik untuk mengumpulkan atau menganalisis data. Dalam audit kinerja, metodologi mencakup peninjauan berkas, melaksanakan sebuah survei, atau menjalankan serangkaian fokus analisa, pengujian data. Penentuan arah metodologi dapat secara 'kuantitatif' atau 'kualitatif'. Metodologi yang paling tepat akan tergantung pada subjek masalah yang sedang ditangani.

Audit adalah aktivitas berbasis bukti. Metode yang digunakan oleh auditor dalam menentukan bukti apa yang akan mereka identifikasi, analisis apa yang dapat mereka lakukan serta pada akhirnya kesimpulan dan rekomendasi apa yang dapat mereka berikan. Untuk melakukan identifikasi audit, maka penyesuaian dengan metode penelitian audit kinerja dibutuhkan. Professional judgement auditor dapat menjawab dimana dan kapan bukti dapat

diperoleh. Penentuan teknik audit harus dapat dijelaskan secara rinci sehingga bukti yang sesuai dengan tujuan pemeriksaan, ruang lingkup, dan kriteria audit dapat tercapai.

Setelah metode dan teknik analisa ditentukan, selanjutnya auditor perlu mengidentifikasi bukti-bukti entitas. Bukti yang auditor kumpulkan akan digunakan untuk menarik kesimpulan. Kesimpulan tersebut diajukan atas dasar proses argumen yang didasarkan pada bukti. Oleh karena itu, bukti memiliki posisi yang sangat sentral dalam membentuk kesimpulan.

Bukti audit adalah informasi yang dikumpulkan sebagai bahan pendukung temuan audit. Secara umum ada sekitar empat jenis bahan bukti audit yang bisa dikumpulkan oleh auditor, yaitu; bukti fisik, bukti dokumenter, bukti kesaksian dan bukti analisis. Adapun penjabarannya:

- **Bukti fisik**

Bukti fisik bisa diperoleh dengan melakukan inspeksi langsung atau dengan pengamatan yang dilakukan oleh auditor terhadap orang, properti atau kejadian. Kemudian Bukti-bukti tersebut dapat dikumpulkan dalam bentuk memorandum, foto, gambar, bagan, peta, atau contoh yang sifatnya fisik.

- **Bukti dokumenter**

Bukti dokumenter ini terdiri atas informasi yang diciptakan, seperti surat, kontrak, catatan akuntansi, faktur dan informasi manajemen kinerja.

- **Bukti Kesaksian**

Bukti kesaksian dapat diperoleh melalui permintaan keterangan, wawancara atau kuesioner. Jenis dari bukti kesaksian ini meliputi perhitungan, perbandingan serta pemisahan informasi menjadi unsur-unsur yang rasional.

- **Bukti Analitis**

Bukti analitis didapat dari pada data-data yang telah dilakukan verifikasi dan dianalisis. Analisis tersebut meliputi Analisa komputer, analisis rasio, tren dan pola data yang diperoleh dari *auditee* atau sumber relevan yang lainnya.

Berdasarkan sumbernya, bukti audit dapat berasal dari:

- Internal *auditee*, berupa dokumen yang berasal dari internal entitas berupa catatan akuntansi, salinan surat keluar, rencana kerja, anggaran, lampiran audit internal, kebijakan, dan sebagainya.
- Eksternal *auditee*, berupa dokumen yang berasal dari eksternal entitas berupa surat yang diterima entitas, faktur, kontrak, laporan audit dan laporan lainnya yang berasal dari pihak ketiga.
- Sumber-sumber lain, seperti peraturan dan kebijakan, data kinerja yang telah dipublikasikan, hasil wawancara, hasil pengujian terhadap-arsip-arsip yang ada, laporan-laporan, basis data, dan bukti-bukti audit yang diperoleh mengenai pengamatan.

Kecukupan, kompetensi, dan relevansi bukti audit merupakan standar audit. Kecukupan bukti menyangkut apabila jumlahnya memenuhi syarat yang menjadi standar audit untuk mendukung temuan audit. Kompetensi bukti adalah nilai dari bukti dalam proses validasi dan reliabilitas. Relevansi bukti merupakan nilai bukti audit dalam menjelaskan kejadian.

## **8. Penyusunan Rencana Kerja Pemeriksa (RKP) dan Program Pemeriksaan (P2) Terinci**

Setelah pemeriksa melakukan pemeriksaan pendahuluan dan memutuskan untuk melakukan pemeriksaan terinci, hal yang dilakukan selanjutnya adalah menyusun Rencana Kerja Pemeriksaan (RKP) dan

Program Pemeriksaan (P2) atas pemeriksaan terinci. Tujuan utama penyusunan RKP atas pemeriksaan terinci adalah:

- 1) Menetapkan topik-topik pemeriksaan terinci yang akan dilakukan selama satu tahun; dan
- 2) Mengetahui alokasi sumber daya, baik berupa SDM, waktu dan biaya yang diperlukan untuk masing-masing topik pemeriksaan

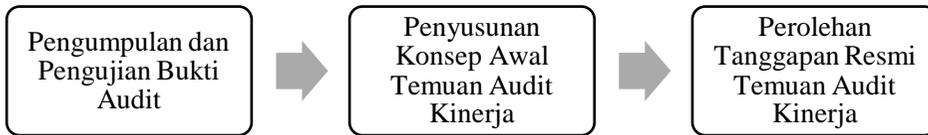
Sedangkan P2 terinci adalah pedoman dalam tahap pelaksanaan pemeriksaan terinci. P2 menjabarkan berupa:

- 1) Dasar pemeriksaan;
- 2) Standar pemeriksaan;
- 3) Organisasi/program/fungsi pelayanan publik yang diperiksa;
- 4) Tahun anggaran yang diperiksa;
- 5) Identitas dan data umum yang diperiksa;
- 6) Alasan pemeriksaan;
- 7) Jenis pemeriksaan;
- 8) Tujuan pemeriksaan;
- 9) Sasaran pemeriksaan;
- 10) Metodologi pemeriksaan;
- 11) Kriteria pemeriksaan; dan
- 12) Jenis dan sumber bukti serta prosedur pemeriksaan.

#### **4.2.2 Pelaksanaan Audit Kinerja**

Tahap pelaksanaan audit kinerja adalah pemeriksaan yang dilakukan kepada entitas yang diperiksa. Kegiatan utama pada tahap ini adalah analisis bukti dengan pengumpulan dan pengujian bukti, pemeriksaan dan penilaian kinerja suatu entitas yang dibandingkan dengan kriteria pemeriksaan, menyusun argumentasi-argumentasi. Seluruh informasi yang relevan dengan

tujuan pemeriksaan, diungkapkan sebagai temuan pemeriksaan. Kegiatan pelaksanaan dapat digambarkan sebagai berikut:



**Gambar 4.4 Proses Pelaksanaan Pemeriksaan Kinerja**  
sumber data diolah

### 1. Pengumpulan dan Pengujian Bukti Audit

Pengumpulan bukti audit adalah Langkah pertama dari P2 terinci. Data dikumpulkan untuk memudahkan penjelasan objek yang diaudit. Selain itu, pengumpulan data berguna untuk dijadikan landasan dalam menguji hipotesis, dan menjelaskan mengenai kinerja atau kekurangan dari kinerja *auditee*. Sifat pengumpulan data dapat berubah setiap saat bergantung pada kemajuan proses pelaksanaan audit.

Dalam proses mengumpulkan data pemeriksaan, pemeriksa dapat menggunakan teknik-teknik seperti *review* dokumen fisik dan elektronik, wawancara/permintaan keterangan, kuesioner, observasi fisik, dan penggunaan data elektronik yang tersedia dalam database. Bukti yang ditemukan harus dilakukan pengujian kredibilitas. Teknik pengumpulan bukti memiliki kelebihan dan kekurangannya masing-masing dapat dilihat pada tabel 4.2.

**Tabel 4.2 Teknik-Teknik Pengumpulan Data (Penggunaan, Kelebihan, dan Kekurangan)**

Sumber/Metode	Saat Penggunaan	Kelebihan	Kekurangan
Observasi/foto/ Video	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Untuk membantu memahami entitas yang diaudit, khususnya bila kegunaan utamanya berupa layanan kepada masyarakat</li> <li>• Pada tahap pengujian terinci, untuk memverifikasi keberadaan aset fisik, hasil dari kegiatan atau program pemerintah</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Menghasilkan bukti yang lebih kuat dari pada sumber bukti sekunder</li> <li>• Bukti observasi memberikan dampak yang lebih kuat bagi pembaca laporan audit.</li> <li>• Membantu auditor memahami hal yang sebenarnya terjadi.</li> <li>• Cara terbaik untuk menentukan keberadaan atau kondisi aset fisik.</li> <li>• Merekam berbagai situasi dan kegiatan staf, untuk menentukan apakah kegiatan sesuai dengan peraturan serta dilakukan dengan efisien dan efektif.</li> <li>• Membantu auditor menganalisis apa dan sebesar apa konsekuensi yang terjadi jika kriteria tidak terpenuhi.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Observasi secara acak tidak memberikan dasar bagi generalisasi.</li> <li>• Perencanaan dari pelaksanaan observasi untuk mengumpulkan data yang representatif dapat jadi sangat mahal</li> <li>• Observasi “manusia” lebih sulit daripada observasi faset fisik.</li> <li>• Orang yang melakukan observasi harus terlatih untuk mengetahui apa yang dicari</li> </ul>
Studi literatur atau data basis ( <i>database</i> ) publik	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pada tahap survei, untuk mengembangkan atau meng-<i>update</i> pengetahuan pekerjaan auditor atas subjek khusus.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dapat memberikan banyak informasi berguna dengan biaya rendah</li> <li>• Penelitian masa lalu dapat memberikan hipotesis untuk diuji atau untuk diperiksa.</li> <li>• Kesulitan metodologikal tertentu dapat diidentifikasi serta teknik dan prosedur dapat dikembangkan untuk mengatasinya.</li> <li>• Sumber data sekunder dapat diperoleh, yang mengurangi kebutuhan dan pengumpulan atas primer yang lebih mahal</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Data yang dikumpulkan dari studi literatur dapat menjadi tidak relevan dengan pernyataan audit.</li> <li>• Keakuratan data sekunder seringkali sulit untuk ditentukan.</li> </ul>

<p><i>Review program/file database entitas</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Untuk membantu memahami entitas yang diaudit, jika ada data yang dapat diakses</li> <li>• Untuk menggeneralisasi populasi dari yang terkecil dengan metode observasi</li> <li>• Untuk menyiapkan suatu catatan historis mengenai masalah penting yang potensial.</li> <li>• Untuk melengkapi atau menyesuaikan data dari wawancara dan sumber daya lainnya.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Meningkatkan pemahaman auditor atas entitas.</li> <li>• Mengurangi biaya audit.</li> <li>• Mengurangi waktu audit.</li> <li>• Meningkatkan kredibilitas observasi</li> <li>• Menghasilkan gagasan untuk memperbaiki pelaporan entitas kepada legislatif.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Data/file seringkali tidak dapat diakses.</li> <li>• Data tidak dikumpulkan untuk tujuan yang sama, sehingga memerlukan modifikasi.</li> <li>• Aturan administratif dapat berubah setiap waktu, membuat perbandingan antar waktu menjadi sulit.</li> <li>• Data dapat mengandung informasi yang tidak relevan dengan audit.</li> </ul>
<p><i>Benchmarking</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Untuk mendorong review yang berjalan objektif atau proses, praktik, dan sistem yang kritis.</li> <li>• Untuk mengembangkan kriteria dan mengidentifikasi cara-cara operasi yang lebih baik.</li> <li>• Untuk menyajikan target bagi perbaikan organisasi yang diperiksa</li> <li>• Untuk memperoleh data yang objektif dari luar dan bukti audit yang kredibel.</li> <li>• Untuk mendapatkan kredibilitas yang lebih tinggi bagi rekomendasi audit.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Memperhatikan keterkaitan antar bagian dalam organisasi</li> <li>• Memberikan data objektif mengenai metode operasi</li> <li>• Mendukung rekomendasi untuk membuat perubahan.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Lingkupnya dapat terlalu luas. Tim seringkali ingin sekali <i>benchmark</i> terlalu banyak hal dan proses atau terlalu banyak menggunakan <i>benchmarking</i>.</li> <li>• Terlalu banyak pertanyaan yang muncul</li> <li>• Tim audit tidak siap. <i>Benchmarking</i> memerlukan banyak keahlian dan persiapan dan orang-orang harus memiliki komitmen terhadap proyek ini.</li> <li>• Tim dapat berfikir bahwa penting untuk mengembangkan banyak statistik untuk menggantikan hasil <i>benchmark</i></li> <li>• <i>Partner benchmarking</i> dapat jadi terlalu mirip.</li> </ul>

<p>Wawancara (interview)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pada tahap perencanaan untuk memperoleh informasi kuantitatif yang membantu memahami entitas dan mengidentifikasi masalah potensial.</li> <li>• Pada tahap pelaksanaan untuk memperoleh informasi yang unik dan spesifik yang menghubungkan dengan tujuan audit sehingga dapat mengonfirmasi fakta atau membantu mengembangkan rekomendasi.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Lebih fleksibel</li> <li>• Dapat digunakan untuk menggali/menyelidiki pemikiran, persepsi dan perasaan</li> <li>• Dapat disesuaikan dengan situasi yang ada.</li> <li>• Tingkat respon tinggi dan lebih cepat.</li> </ul>	<p>Dapat menghasilkan informasi yang tidak akurat jika;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Daya ingat responden lemah.</li> <li>• Responden tidak mengetahui jawaban dari pertanyaan tetapi hanya menebak.</li> <li>• Pertanyaan tidak disusun dengan baik atau disalah pahami.</li> <li>• Jawaban menyesatkan.</li> <li>• Bukti wawancara sulit dikonfirmasi.</li> </ul>
<p>Kelompok fokus (Focus Group Discussion)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pada tahap perencanaan untuk mendefinisikan dan mengembangkan masalah dengan lebih lengkap atau menguji kuesioner atau alat komunikasi dalam audit.</li> <li>• Pada tahap pelaksanaan untuk mengumpulkan informasi kualitatif dan memperoleh pemahaman yang lebih baik mengenai penyebab dan solusi atas masalah yang teridentifikasi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Spontanitas dan kedalaman diskusi.</li> <li>• Mendorong perkembangan gagasan dan pendapat antaranggota kelompok.</li> <li>• Partisipan didorong untuk menyuarakan pendapat yang berbeda dan mendiskusikan masalah dari sudut pandang yang berbeda</li> <li>• Memberikan informasi lebih cepat dengan biaya yang lebih rendah.</li> <li>• Partisipan dapat lebih luas dan menyaring pendapatnya melalui interaksi dengan anggota lainnya.</li> </ul>	<p>Hasilnya tidak dapat diproyeksikan pada populasi yang besar, karena meliputi partisipan yang terbatas dan sering kali dipilih secara acak.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Keinginan dari sebagian partisipan untuk menyenangkan moderator.</li> <li>• Tekanan yang kuat pada partisipan untuk menyesuaikan dengan pendapat kelompok.</li> </ul>
<p>Pendapat ahli</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Jika dibutuhkan nasihat-nasihat mengenai hal-hal teknis yang baru atau tingkat tinggi.</li> <li>• Jika hanya satu disiplin profesional yang memenuhi syarat untuk menentukan apakah suatu kriteria terpenuhi.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Berguna ketika dibutuhkan banyak pertimbangan untuk menilai apakah kriteria telah terpenuhi.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Jika audit mengandalkan pada pertimbangan profesional, kredibilitas bukti dan milainya dapat lebih rendah.</li> <li>• Pendapat ahli dapat tidak persuasif jika terdapat dua atau lebih perbedaan pendapat.</li> </ul>

<p>Review dan penggunaan hasil studi dan audit lain</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Saat merencanakan audit, untuk mengidentifikasi dan/atau memeriksa masalah yang signifikan.</li> <li>• Pada tahap pelaksanaan, untuk mendukung isu (sepanjang bukti audit telah divalidasi sebelum dilaporkan)</li> </ul>	<p>Laporan Konsultansi</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Beberapa mengikuti metode yang jelas dan kuat</li> </ul> <p>Studi atau Pekerjaan internal khusus</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Lebih bermanfaat bagi definisi program dari pada untuk bukti.</li> </ul> <p>Studi oleh pihak lain (provinsi, universitas, sektor privat, dan lain-lain)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Mudah didapatkan dan memperoleh pertimbangan independen atas mutunya</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Jika temuan dari beberapa ahli diringas, perlu diberikan pembobotan atau skala atas hasilnya, karena seseorang dapat jadi memiliki tingkat pengetahuan yang tidak sama atas suatu masalah. hal demikian menambah biaya, risiko, dan subjektivitas hasil</li> </ul> <p>Laporan Konsultansi</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Beberapa sulit ditemukan dan memiliki standar pekerjaan yang tidak jelas.</li> <li>• Sulit menentukan mutu pekerjaan karena laporan konsultansi tidak selalu memiliki bukti untuk mendukung simpulan.</li> </ul> <p>Studi atau Pekerjaan Internal Khusus</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Beberapa studi internal lebih mengutamakan judul dari pada mutu atau jumlah pekerjaan.</li> </ul> <p>Studi oleh Pihak Lain</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sulit untuk menempatkan dan menaksirnya</li> </ul>
---	--	--	--

Sumber: I Gusti Agung Rai, *Audit Kinerja pada Sektor Publik Konsep, Praktik, dan Studi kasus*, (Salemba Empat: Jakarta, 2008). Hal. 159-162.

Setelah data dikumpulkan, langkah selanjutnya adalah melakukan pengujian bukti. Pengujian bukti sebaiknya menggunakan metodologi yang sesuai. Dengan metodologi tersebut, auditor dapat menerangkan kepada auditee tentang kecukupan, kompetensi, dan relevansi bukti temuan dengan proses audit yang sedang dilaksanakan. Langkah-langkah pengajuan bukti audit secara umum terdiri dari:

- a. Melaksanakan teknik pengujian yang sesuai;
- b. Membandingkan hasil pengujian bukti-bukti audit dengan kriteria audit;
- c. Mengidentifikasi sebab dan akibat dari perbedaan;
- d. Mengidentifikasi usulan rekomendasi umum.

Dalam pelaksanaan audit kinerja, auditor sangat didorong untuk melakukan teknik audit berbasis VfM. Namun secara umum teknik dalam analisa bukti-bukti audit kinerja dapat dilihat pada tabel 4.3.

Tabel 4.3 Teknik Analisa Umum Audit Kinerja (Penggunaan, Kelebihan dan Kekurangannya)

Teknik	Penjelasan	Saat Penggunaan	Kelebihan	Kekurangan
Membuat perbandingan dengan rasio	Penempatan angka dalam suatu konteks, sehingga maknanya menjadi jelas terlihat.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Untuk membandingkan nilai aktual dengan yang diharapkan</li> <li>• Menempatkan temuan dalam konteksnya</li> <li>• Mengobservasi perubahan setiap saat.</li> <li>• Memperhatikan tingkat pemenuhan kriteria.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ketepatan dan kejelasan.</li> <li>• Jelas, dikenali dan mudah dihitung.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rasio dapat tidak relevan jika tidak ada titik inti audit.</li> <li>• Kemungkinan terjadi kesalahan perhitungan dan interpretasi.</li> </ul>
Distribusi data	Umumnya digambarkan dalam suatu grafik (diagram batang atau kurva) yang memperlihatkan semua nilai dan variabel. Tiga dimensi dasar distribusi data yang penting dalam observasi; <ul style="list-style-type: none"> <li>• Level/tingkatan data (modus, median, rata-rata, kuartil)</li> <li>• Sebaran data (nilai minimum dan maksimum dan lain-lain);</li> <li>• Bentuk data (distribusi normal, distribusi datar, distribusi bi-model)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Untuk mengidentifikasi tingkat, sebaran atau bentuk data jika hal tersebut lebih penting daripada angka “rata-rata” tunggal.</li> <li>• Untuk memutuskan apakah kinerja variabel memenuhi kriteria</li> <li>• Untuk menginterpretasikan distribusi probabilitas untuk menaksir risiko.</li> <li>• Untuk menaksir apakah satu data sampel mewakili populasi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dapat memahami beberapa karakteristik entitas.</li> <li>• Lebih informatif daripada hanya berfokus pada satu figur (contoh rata-rata)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pada sebaran data-data yang jarang harus diubah ke bentuk lain agar mudah dianalisis</li> </ul>
Analisis regresi	Teknik untuk menilai tingkat hubungan antar-variabel.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Menguji suatu hubungan untuk menunjukkan kebenaran (jika data-data statistik tersedia)</li> <li>• Untuk mengidentifikasi nilai-nilai yang tak biasa, yang tidak</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pada tahap pelaksanaan merupakan teknik analisis data yang kuat, akurat dan dapat mengonfirmasikan</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Bersifat teknis, sulit dijelaskan kepada orang-orang yang tidak mengerti analisis statistik.</li> </ul>

<p>simulasi dan pemodelan (<i>modelling</i>)</p>	<p>Penggunaan model matematis dengan data input untuk merefleksikan “Kehidupan” sistem seperti sesungguhnya dan untuk memprediksi respon sistem terhadap perubahan.</p>	<p>sesuai dengan hubungan reguler antar dua hal.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Untuk memprediksi atau memproyeksikan masa depan berdasarkan hubungan dimasa lalu.</li> <li>• Untuk membangun model operasi entitas</li> </ul>	<p>auditor mengenai masalah-masalah penting.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cepat, mampu menyediakan analisis “apa yang terjadi-jika”</li> <li>• Biaya relatif rendah dengan dibandingkan observasi lapangan.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• GIGO (garbage in garbage out).</li> <li>• Penggunaan teknik yang buruk akan menyulitkan deteksi, tanpa analisis ulang yang rinci.</li> <li>• Misinterpretasi atas korelasi.</li> <li>• Variabel input yang saling berhubungan jika tidak dikelola dengan tepat dalam analisis, dapat menghasilkan hasil ekstrem yang tidak menggambarkan keadaan yang sesungguhnya.</li> <li>• Dapat terjadi masalah pada data <i>input</i> dan model matematis, serta hasil simulasi berdasarkan asumsi yang dapat dibantah.</li> </ul>
<p>Analisis isi dari data kualitatif</p>	<p>Pendekatan sistematis untuk mengumpulkan dan mengorganisasi dalam suatu format standar. Teknik ini membantu analisis untuk sampai pada kesimpulan umum dan observasi umum</p>	<p><b>Selama Tahap Perencanaan</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Untuk membantu mengidentifikasi sasaran program.</li> <li>• Untuk melakukan hal ini, auditor harus memperoleh informasi mengenai <i>histori</i> dari program.</li> </ul>	<p>Menghasilkan informasi yang saling melengkapi dari berbagai sumber.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Menghasilkan temuan dengan keandalan tingkat tinggi.</li> <li>• Dapat mencakup bahan tulisan yang banyak dan</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Berbiaya tinggi</li> <li>• Dalam konteks tertentu , dapat menghadapi masalah validitas. Umumnya ada pengorbanan (<i>trade-off</i>) antara konsep dan validitas.</li> </ul>

	<p>membantu menganalisis dalam mempelajari area substantif.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Dapat digunakan untuk memvalidasi metode lainnya.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Untuk menjelaskan aktivitas program. Analisis isi dapat digunakan untuk memberikan gambaran objektif mengenai aktivitas program dengan cara menganalisis dokumentasi departemen.</li> </ul> <p><b>Selama Tahap Pelaksanaan</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Untuk menentukan hasil program yang positif atau negatif, analisis isi dapat digunakan untuk mengumpulkan laporan evaluasi, laporan audit, catatan kebijakan, penilaian akademis/independen atas kinerja program dan sebagainya. Dengan mengikhtisarkan simpulan dari berbagai studi ini, dapat memberikan penaksiran yang kuat mengenai dampak dan efek dari program tersebut.</li> </ul>	<p>berdasarkan data terinci dalam bentuk tertulis atau lainnya.</p>
--	---	---	---

Sumber: I Gusti Agung Rai, *Audit Kinerja pada Sektor Publik Konsep, Pratik, dan Studi kasus*, (Salemba Empat: Jakarta, 2008), Hal. 163-167.

Output yang dihasilkan dari kegiatan “Pengujian Data” adalah kesimpulan hasil pengujian bukti. Kesimpulan ini berupa jawaban atas kriteria atau sub-kriteria pemeriksaan yang telah ditentukan sebelumnya.

## 2. Penyusunan Konsep Awal Temuan Pemeriksaan (TP)

Setelah bukti ditemukan dan dianalisis maka langkah selanjutnya adalah menyusun argumentasi temuan pemeriksaan dalam tahap penyusunan dan penyampaian konsep awal temuan pemeriksaan (TP). Audit adalah seni dimana pembangunan argumentasi berdasarkan bukti dibuat dalam menyusun kesimpulan dan rekomendasi dengan ketat, objektif, dan adil.

Dalam laporan awal temuan pemeriksaan audit kinerja auditor harus menghasilkan penilaian yang dicapai oleh program, organisasi yang diaudit, dan *input* yang dihabiskan sehingga memberikan hasil. Untuk sampai pada kesimpulan tentang audit kinerja, pelibatan tidak hanya menetapkan apa yang terjadi, tetapi juga mengevaluasi apakah nilai yang disampaikan adalah buruk, baik, optimal, dan bagaimana input dihabiskan. Agar dapat mencapai hal tersebut maka penilaian yang masuk akal serta menempatkan konfigurasi aktual audit kinerja.

Konfigurasi aktual audit kinerja adalah tingkat *outcome* dan *output* yang potensial sehingga dapat digunakan sebagai rekomendasi. Sedangkan untuk penyusunan temuan pemeriksaan yang menyangkut kriteria-kriteria yang dipakai dalam audit kinerja, auditor harus melihat kesesuaian kesimpulan audit dengan kriteria-kriteria yang dipakai.

Seringkali, argumentasi temuan pemeriksaan akan meluas setelah diperbandingkan dengan kriteria-kriteria audit kinerja yang dipakai ketika terdapat perbedaan (*gap*) yang signifikan antara temuan dan kriteria. Perbedaan ini harus menentukan apakah perbedaan tersebut positif atau negatif. Jika perbedaan bersifat positif (terjadi apabila kondisi yang ditemukan lebih baik daripada kriteria) maka perlu mempertimbangkan relevansi temuan positif dengan tujuan pemeriksaan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP). Jika perbedaan negatif ditemukan (terjadi apabila kondisi yang ditemukan tidak mencapai kriteria), maka pemeriksa perlu mengidentifikasi unsur-unsur

temuan sehingga dapat dilakukan perbaikan yang merupakan proses evaluasi dari kegiatan atau program *auditee*. Sedangkan, dalam kasus tertentu ditemukan indikasi yang mengandung unsur kerugian negara/*fraud* yang relevan dengan tujuan pemeriksaan, maka pemeriksa perlu melakukan pendalaman pemeriksaannya sampai menjadi temuan pemeriksaan yang dapat digunakan sebagai basis pemeriksaan dengan tujuan tertentu (PDTT).

Temuan audit akan bernilai benar jika argumen dibangun berdasarkan kerangka logis tentang kriteria-kriteria atau teori-teori yang digunakan. Untuk mencapai kebenaran dalam argumentasi temuan pemeriksaan maka hal yang sangat utama untuk diperhatikan adalah apakah temuan pemeriksaan yang dibuat oleh pemeriksa merupakan jawaban atas pertanyaan/dugaan/hipotesis yang telah dituangkan dalam suatu tujuan pemeriksaan yang telah ditetapkan.

Hal demikian terjadi dikarenakan suatu temuan pemeriksaan seharusnya merupakan kesimpulan hasil pengujian atas bukti pemeriksaan yang diperoleh auditor dalam usahanya untuk mencapai tujuan pemeriksaan yang telah ditetapkan sebelumnya. Bila suatu tujuan pemeriksaan tidak terpenuhi, disebabkan unsur-unsur temuan pemeriksaan yang tidak menggambarkan apa yang seharusnya akan dicapai dalam suatu pelaksanaan pemeriksaan kinerja maka dapat dikatakan pelaksanaan pemeriksaan tersebut gagal untuk dilaksanakan dengan baik.

Argument yang benar dalam laporan temuan pemeriksaan setidaknya membutuhkan laporan yang berisi:

- 1) Laporan Deskriptif: studi tentang sifat suatu layanan atau sistem tertentu;
- 2) Laporan Normatif: perbandingan kinerja aktual dengan standar acuan;
- 3) Laporan Sebab dan akibat: berusaha mendemonstrasikan bagaimana suatu peristiwa mengarah secara kausal.

Penyusunan temuan pemeriksaan dapat bersifat eksploratif, deskriptif, menjelaskan, dan prediktif. Pendekatan basis laporan audit kinerja-terdiri dari dua fokus, yakni fokus pada akuntabilitas dan fokus pada peningkatan. Audit kinerja yang berfokus pada akuntabilitas adalah penyusunan temuan pemeriksaan harus mampu memiliki akurasi empiris yang kuat (deskriptif-normatif) karena digunakan sebagai bahan pertanggungjawaban. Sementara itu, laporan audit kinerja yang berfokus pada peningkatan memiliki tujuan utama menjelaskan kebijakan atau program dengan berdasarkan teori sebab-akibat dalam kerangka kinerja (kausalitas).

### **3. Perolehan Tanggapan Resmi dan Tertulis Auditee atas Konsep TP**

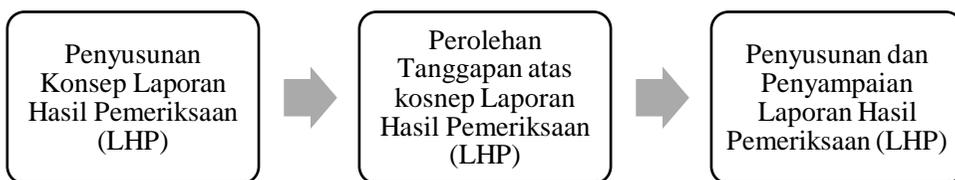
Setelah Konsep TP terbentuk, langkah selanjutnya adalah auditor mengkomunikasikan konsep temuan pemeriksaan kepada manajemen entitas untuk mendapatkan klarifikasi. Tujuan dari komunikasi konsep TP dengan manajemen entitas ini adalah untuk memvalidasi konsep TP yang telah dikembangkan oleh pemeriksa. Tanggapan resmi dan tertulis dari manajemen entitas yang diperiksa atas konsep TP bersifat opsional. Tanggapan resmi dan tertulis dari auditee harus diperoleh berdasarkan konsep Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP).

Dalam konsep studi VfM, fase ini disebut sebagai *hot review*. *Hot review* yang dilakukan entitas bisa menimbulkan perdebatan atau masukan-masukan untuk menjadikan TP menjadi lebih berarti atau entitas akan memberikan klarifikasi atau memberikan tambahan terhadap temuan yang ada. Sangat dimungkinkan, pada saat pembahasan ini, entitas yang diperiksa berjanji memberikan bukti-bukti baru yang belum dapat diberikan pada saat pembahasan TP dan mungkin bukti baru tersebut dapat mengubah esensi dari temuan pemeriksaan. Atas hal itu, maka dimungkinkan juga pada akhir LHP, suatu TP tidak dijadikan LHP karena berdasarkan bukti baru yang diberikan

oleh entitas dan diyakini oleh pemeriksa ternyata TP itu sudah tidak layak lagi untuk disajikan.

### 4.2.3 Pelaporan Audit Kinerja

Setelah konsep TP dikomunikasikan dengan menerima segala masukan atau perbaikan, maka tahap selanjutnya adalah pembuatan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP). Laporan hasil pemeriksaan tersebut diharapkan dapat menjadi: 1) sarana komunikasi hasil pemeriksaan kepada pihak yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku; 2) upaya menghindari kesalahpahaman hasil pemeriksaan; 3) bahan untuk melakukan tindakan perbaikan oleh instansi terkait; dan 4) sarana pemantauan tindak lanjut untuk menentukan pengaruh tindakan perbaikan yang semestinya telah dilakukan. Dalam membuat LHP, Berikut langkah-langkah yang harus dilakukan:



**Gambar 4.5 Proses Pelaporan Pemeriksaan Kinerja**

Sumber: data diolah

#### 1. Penyusunan Konsep Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP)

Setelah Konsep LHP dikomentari oleh entitas, maka langkah selanjutnya adalah laporan hasil pelaksanaan. Dalam pelaksanaannya, secara konseptual hampir mirip dengan menyusun temuan pemeriksaan yang ditandai dengan pembentukan argumentasi yang kuat. Perbedaannya terletak pada konsep LHP yang memberikan laporan temuan pemeriksaan, simpulan pemeriksaan, dan tahap rekomendasi.

Tahap penentuan rekomendasi audit kinerja dapat menemui kesulitan karena sedikitnya standar yang diberikan untuk menilai kualitas rekomendasi. INTOSAI mengakui rekomendasi sebagai komponen laporan audit kinerja yang harus memperkirakan kemungkinan dampak dari rekomendasi tersebut jika memungkinkan. Rekomendasi merupakan identifikasi tindakan yang disarankan oleh auditor berkaitan dengan tujuan audit berdasarkan temuan. Untuk merumuskan hal ini, penjelasan dengan cara yang logis, berbasis pengetahuan dan rasional agar rekomendasi berkualitas dan memiliki dampak sangat dibutuhkan. Suatu rekomendasi akan bersifat sangat konstruktif/membangun apabila:

- 1) Diharapkan untuk menyelesaikan masalah yang ditemukan;
- 2) Berorientasi pada tindakan nyata dan spesifik;
- 3) Ditujukan kepada pihak yang mempunyai wewenang untuk bertindak
- 4) Dapat dilaksanakan; dan
- 5) Apabila dilaksanakan, biayanya memadai.

Jika ada temuan yang sensitif, maka temuan pemeriksaan boleh menjadi rahasia berdasarkan peraturan perundangan-undang dan tidak masuk dalam konsep LHP.

## **2. Perolehan Tanggapan atas Rekomendasi dan Simpulan**

Setelah melakukan penyusunan terhadap LHP, maka auditor harus mendapatkan tanggapan tertulis dan resmi atas temuan, simpulan, dan rekomendasi pemeriksaan dari entitas yang diperiksa. Tanggapan pejabat yang bertanggung jawab tersebut harus dievaluasi dan dipahami secara seimbang dan objektif, serta disajikan secara memadai dalam laporan hasil pemeriksaan.

Apabila tanggapan dari entitas yang diperiksa tersebut bertentangan dengan temuan, simpulan, dan rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan,

dan menurut pendapat pemeriksa tanggapan tersebut tidak benar, maka pemeriksa harus menyampaikan ketidaksetujuannya atas tanggapan tersebut beserta alasannya secara seimbang dan objektif. Sebaliknya, pemeriksa harus memperbaiki laporannya apabila pemeriksa berpendapat bahwa tanggapan tersebut benar

### 3. Penyusunan dan penyampaian laporan hasil pemeriksaan (LHP)

Pemeriksa menyusun Konsep LHP yang telah lengkap menjadi LHP Final. Pemeriksa mengirimkan LHP Final kepada Badan untuk memperoleh persetujuan. LHP Final yang telah disetujui oleh Badan dikirim kembali kepada pemeriksa dan dipublikasikan secara luas kepada stakeholder yang berkepentingan.

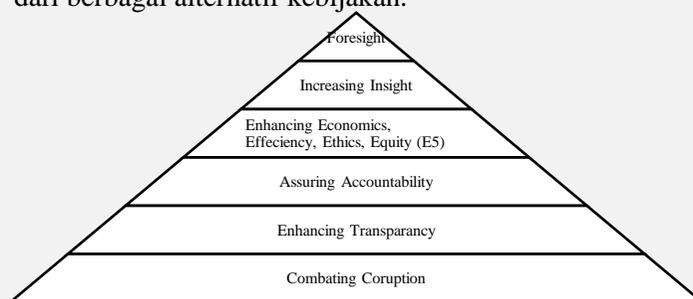
#### ***Supreme Audit Institution (SAI) Maturity Model (Kotak 4.1)***

*Supreme Audit Institution (SAI) Maturity Model* adalah suatu alat penilaian untuk membandingkan kinerja SAI suatu negara dengan kinerja SAI negara lainnya. SAI dapat menggunakan *framework SAI Maturity Model* untuk menilai sendiri berdasarkan empat framework tersebut. Kriteria penilaian didasarkan pada standar INTOSAI dan menggunakan *benchmarking European Foundation for Quality Management (EFQM) Excellence Model* yang dianggap terbaik dalam pengorganisasian SAI pada saat ini. *SAI Maturity Model* dikembangkan pada tahun 2002 oleh UK *National Audit Office (NAO)* yang mempunyai tujuan untuk membantu dalam mengorganisasikan SAI di negara-negara lainnya, *Netherlands Court of Audit* sudah mengadopsi *SAI Maturity Model*.

Penjelasan mengenai tingkatan *Supreme Audit Institution (SAI)* dalam keorganisasian yang didasarkan pada *Accountability Organization Maturity Model* dapat melihat visualisasi hierarki peran SAI dalam pengawasan pemerintah ke dalam piramida enam tingkat.

*Accountability Organization Maturity Model* mengadopsi konsep hierarki kebutuhan Maslow di mana seseorang harus memenuhi kebutuhan dasarnya terlebih dahulu sebelum dapat memenuhi kebutuhannya yang lebih tinggi.<sup>1</sup> Berikut tingkatan-tingkatan tingkat akuntabilitas dari yang paling mendasar sampai yang paling tinggi:

- 1) *Combating Corruption*, model ini berupaya memberantas korupsi, meningkatkan transparansi, dan menjamin akuntabilitas di lapisan bawah piramida.
- 2) *Enhancing Transparency*, di tingkat kedua dari piramida, peningkatan transparansi harus diarahkan oleh SAI, karena akan memungkinkan pengembangan lebih lanjut di tingkat berikutnya.
- 3) *Accountability*, kebutuhan untuk memastikan akuntabilitas pemerintahan ditempatkan pada piramida tingkat ketiga. Pada level ini, SAI perlu melakukan review kepatuhan dan keteraturan dalam rangka akuntabilitas pemerintah kepada wajib pajak yang telah memberikan sumber dayanya kepada pemerintah. Setiap SAI dengan anggaran dan keahlian tertentu harus dapat melakukan tiga level yang lebih rendah dari hierarki peran SAI ini.
- 4) *Economy, Efficiency, Effectiveness, Ethics, dan Equity*. SAI harus dapat memberikan bantuan kepada pemerintah untuk meningkatkan kinerjanya dalam arti ekonomi, efisiensi, etika, pemerataan, dan efektivitas. Secara praktis, audit kinerja relevan dengan peran ini karena secara khusus ditujukan untuk perbaikan pemerintahan. Kompetensi di tingkat keempat kemudian memungkinkan SAI memberikan wawasan kepada pemerintah tentang cara yang lebih baik untuk mengimplementasikan program, mengintegrasikan program yang sama (*redundancy*), dan menerapkan praktik terbaik.
- 5) *Increasing Insight dan Foresight*, pada puncak piramida, SAI yang lebih matang dan berpengalaman harus mampu memberikan pandangan kedepan tentang masa depan bagi pembuat kebijakan. Pada level ini, SAI dengan kemandirian, profesionalisme, dan keandalannya diharapkan dapat menginformasikan kepada pemerintah tentang kecenderungan yang muncul dan tantangan masa depan. Melalui inisiatif ini, SAI akan dapat membantu para pembuat kebijakan untuk mencegah krisis serta mendidik mereka tentang biaya jangka panjang dari berbagai alternatif kebijakan.



**Gambar Accountability Maturity Model**

Sumber: David M. Walker. 'Transparent Government and Access to Information: A Role for Supreme Audit Institutions', paper presented in the Seventh Global Forum on Reinventing Government. Vienna, Austria., 2007

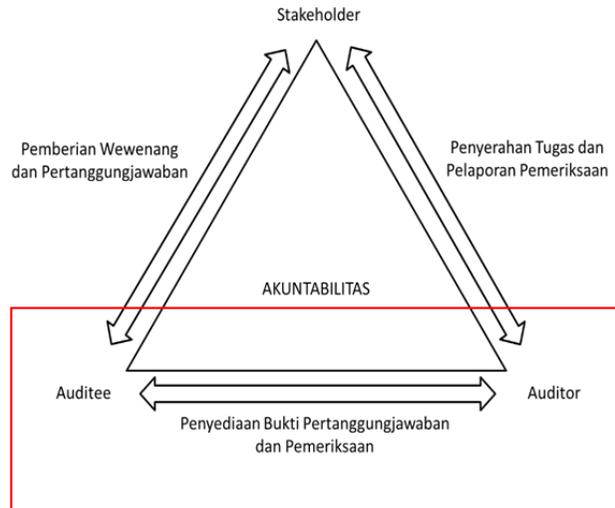
*Supreme Audit Institutions Accountability Maturity Model* mempunyai (3) tiga elemen kunci untuk memaksimalkan efektivitas dan kredibilitasnya, yakni:

- 1) Insentif, merupakan faktor yang mencangkup tingkat independensi dan sumber daya SAI yang memadai.
- 2) Transparansi, merupakan faktor-faktor yang melibatkan komitmen untuk memberi informasi kepada pejabat terpilih dan warga negara tentang apa yang dilakukan SAI dan bagaimana SAI menjalankan tugasnya, termasuk protokol untuk menangani klien dan agensi, dan membuat laporan non-rahasia menjadi publik.
- 3) Akuntabilitas, merupakan faktor yang membutuhkan SAI untuk memiliki otoritas akses yang memadai, tunduk pada audit keuangan independen dan *peer review* eksternal. Tujuan dari pendekatan ini adalah untuk menggerakkan SAI secara bertahap dalam hal independensi, mandatnya (tugas SAI untuk melaksanakan audit kinerja serta audit keuangan) dan dampaknya (tugas SAI untuk memberikan wawasan dan pandangan masa depan dengan mengidentifikasi bagaimana *auditee* dapat meningkatkan kinerjanya).

*SAI Maturity Model* menekankan pada prinsip integritas yang diharapkan dimiliki oleh SAI dan nilai tersebut dijadikan landasan untuk menilai keorganisasian internal SAI dan pelaksanaan audit yang dilakukan SAI. Integritas tidak hanya sebatas menemukan permasalahan kecurangan dan tindak korupsi tapi dalam arti lebih luas yaitu mengedepankan nilai-nilai moral sehingga dapat bertindak secara tepat.

## Ringkasan Bab 4

### Audit Kinerja



Garis Besar  
Audit Kinerja  
Sektor Publik



Perencanaan



Pelaksanaan



Pelaporan

## **BAB 5. Audit Kinerja Sektor Publik**

Audit kinerja sektor publik sebagai bagian dari prinsip transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara untuk mencapai tujuan negara yang tercantum dalam Undang-Undang. Untuk mencapai tujuan bernegara, penyesuaian perlu dilakukan pada audit kinerja sektor publik sehingga selaras dengan agenda pembangunan nasional. Capaian program pembangunan nasional harus dapat dipertanggungjawabkan secara substansi (outcomes) dari pada hanya sekedar administrasi. Oleh karena itu menarik untuk mencermati proses praktik dari audit kinerja sektor publik yang tersaji pada laporan hasil pemeriksaan.

Pada bab ini akan memuat contoh praktik audit kinerja sektor publik yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI). Salah satu penerapan prinsip transparansi adalah kemudahan dalam akses informasi. Didasarkan pada banyaknya entitas, program, kebijakan dan berjalannya tahun pelaksanaan mandat pemeriksaan menyebabkan banyaknya laporan hasil pemeriksaan yang telah dilakukan oleh BPK RI. Untuk itu penulis memilih tiga (3) contoh laporan hasil pemeriksaan yang menurut pandangan penulis selaras dengan tujuan negara dan arah pembangunan nasional. Pemilihan ini bersifat subyektif dan tanpa maksud untuk mengecilkan laporan hasil pemeriksaan lainnya.

Informasi yang termuat dalam bab ini dapat dilihat pada Iktisar Hasil Pemeriksaan (IHPS) Pemerintah Pusat yang dikeluarkan oleh BPK RI. Perbedaan IHPS dengan apa yang ditulis pada bab ini adalah tata letak dari laporan hasil pemeriksaan. Jika IHPS membagi laporan berdasarkan bab entitas seperti Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah dan Badan Usaha atau

Lembaga, maka pada bagian ini mengelompokan berdasarkan tema pemeriksaan. Tujuan pengelompokan tersebut adalah untuk memudahkan pembaca dalam melihat gambaran besar dari pemeriksaan kinerja yang dilakukan BPK RI.

Bab ini dibagi menjadi 3 bagian yaitu audit kinerja pada sektor infrastruktur, sektor kesehatan, dan sektor pendidikan. Ketiga sektor tersebut rutin dijadikan tema dalam pemeriksaan kinerja yang dilakukan BPK RI. Pemilihan infrastruktur didasarkan pada pembangunan fisik sehingga ukuran dan manfaat dapat dirasakan langsung oleh masyarakat. Kesehatan salah satu upaya pemenuhan kebutuhan dasar manusia dalam upaya mempertahankan kehidupan. Pendidikan sesuai dengan tujuan negara yang tercantum dalam Pembukaan UUD 1945 yaitu “mencerdaskan kehidupan bangsa”.

## **5.1 Audit Kinerja pada Bidang Infrastruktur**

Pemeriksaan pada Program Pembangunan Desa dan Kawasan Perdesaan yang terjadi pada tahun 2017 dapat dikategorikan dalam bidang infrastruktur. Beberapa entitas yang terkait program tersebut dilakukan pemeriksaan yaitu Kementerian Desa, Pembangunan Desa Tertinggal dan Transmigrasi (Kemendes PDTT), Pemerintah Daerah yang terkena uji petik, dan Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu (PDTT) pada pemerintah daerah. Setiap entitas yang terlibat mempunyai tujuan pemeriksaan yang berbeda satu sama lainnya. Mengutip Iktisar Hasil Pemeriksaan Semester II 2017 tentang pengelolaan dana desa adalah sebagai berikut.

### **5.1.1 Kementerian Desa, Pembangunan Daerah Tertinggal dan Transmigrasi**

PEMERIKSAAN atas Program Pembangunan Desa dan Kawasan Perdesaan pada tahun 2016-semester I 2017 dilakukan pada Kementerian

Desa, Pembangunan Desa Tertinggal dan Transmigrasi (Kemendesa PDTT), dan pemerintah provinsi terkait di Jakarta, Jawa Timur, Jawa Barat, Sumatera Barat dan Sulawesi Utara. Pemeriksaan bertujuan untuk menilai efektivitas program pembangunan desa dan kawasan perdesaan pada Kemendesa PDTT tahun 2016-semester I 2017 yang mencakup regulasi dan perencanaan, kegiatan sektoral yang mendukung, pemberdayaan masyarakat desa melalui kegiatan pendampingan, serta *monitoring* dan evaluasi.

Kemendesa PDTT telah melakukan upaya-upaya dalam program pembangunan desa dan kawasan perdesaan, antara lain:

- Pemerintah telah membuat peraturan dan kebijakan sebagai landasan hukum untuk melaksanakan pembangunan desa dan Kawasan perdesaan berupa undang-undang, peraturan pemerintah, peraturan presiden, peraturan/ keputusan menteri desa PDTT, dan peraturan-peraturan di bawahnya.
- Untuk meningkatkan pembangunan desa dan kawasan perdesaan, pemerintah telah menyalurkan dana desa sejak tahun 2015, yang disalurkan langsung dari APBN ke masing-masing desa di seluruh Indonesia.
- Untuk mengefektifkan penggunaan dana desa tersebut, pemerintah telah menetapkan kebijakan prioritas penggunaan dana desa, menyediakan pendampingan desa dan kawasan perdesaan, serta membentuk Tim Koordinasi Pembangunan Kawasan Perdesaan.
- Untuk memperlancar informasi pembangunan desa, pemerintah telah membangun Sistem Informasi Pembangunan Desa dan database Indeks Desa Membangun (IDM).

Namun demikian, hasil pemeriksaan BPK menunjukkan bahwa strategi bidang desa dan kawasan perdesaan dalam rangka mendukung efektivitas

program pembangunan desa dan kawasan perdesaan tahun 2016-Semester I 2017 belum efektif dalam aspek regulasi, perencanaan, pelaksanaan, pendampingan, *monitoring* dan evaluasi kegiatan pembangunan desa dan kawasan perdesaan. Permasalahan signifikan yang perlu mendapat perhatian di antaranya:

- Kemendesa PDTT belum menetapkan pedoman umum pelaksanaan pembangunan desa. Berdasarkan hasil pemeriksaan terhadap program pembentukan peraturan Menteri Desa dan PDTT menunjukkan bahwa belum semua rancangan peraturan menteri selesai disusun dan ditetapkan dan Kemendesa PDTT belum berkoordinasi dengan Kemendagri dan Badan Perencanaan Pembangunan Nasional (Bappenas) dalam proses penyusunan pedoman umum pelaksanaan pembangunan desa tersebut. Selain pedoman tersebut di atas, Kemendesa PDTT juga belum memiliki pedoman umum pemberdayaan masyarakat desa dan pendampingan masyarakat desa. Hasil pemeriksaan menunjukkan bahwa Kemendesa PDTT belum menetapkan pedoman umum pemberdayaan masyarakat desa dan regulasi pendampingan desa yang ditetapkan Kemendesa PDTT tidak relevan dengan UU Desa dan peraturan pelaksanaannya. Hasil analisis atas Permendesa Nomor 3 Tahun 2015 tentang Pendampingan Desa diketahui bahwa Permendesa tersebut tidak relevan dengan peraturan pelaksanaan UU Desa, penunjukkan Konsultan Nasional, dan Konsultan Pendamping Wilayah sebagai pendamping masyarakat desa tidak relevan dengan regulasi pendampingan masyarakat desa serta Kemendesa PDTT belum berkoordinasi dengan Kemendagri dan Bappenas dalam proses penyusunan pedoman umum pemberdayaan masyarakat desa dan pendampingan masyarakat desa. Akibatnya, kegiatan

pembangunan, pemberdayaan dan pendampingan masyarakat desa oleh pemerintah, pemerintah provinsi, dan pemerintah kabupaten/kota tidak terarah dan tidak terintegrasi. Selain itu, batasan tanggung jawab dan kewenangan Kemendesa PDTT dan Kemendagri dalam pemberdayaan masyarakat desa dan pendampingan masyarakat desa tidak jelas. Kondisi tersebut terjadi antara lain karena Menteri Desa PDTT tidak memonitor penyusunan pedoman umum pembangunan desa, pemberdayaan masyarakat desa, dan pendampingan masyarakat desa, yang dilakukan oleh Direktur Jenderal Pembangunan dan Pemberdayaan Masyarakat Desa (Dirjen PPMD). Disamping itu, Kepala Biro Hukum dan Ortala dan Dirjen PPMD tidak berkoordinasi secara optimal dalam menyelesaikan penyusunan pedoman umum pembangunan desa, pemberdayaan masyarakat desa, dan pendampingan masyarakat desa.

- Program dan kegiatan sektoral Kemendesa PDTT belum mendukung pembangunan desa. Permasalahan yang terjadi yaitu: 1) bantuan program dan kegiatan sektoral pada Sub Direktorat Sumber Daya Air, Pertanahan dan Maritim pada Direktorat Pendayagunaan Sumber Daya Alam dan Teknologi Tepat Guna (PSDA-TTG) tidak disalurkan sesuai petunjuk teknis bantuan; 2) bantuan peralatan dan pengembangan budidaya ikan air tawar tidak berkontribusi terhadap peningkatan ekonomi Badan Usaha Milik Desa (BUMDes) dan pemberdayaan masyarakat Desa; 3) sebagian mesin bantuan alat pengolahan pertanian tidak dapat dimanfaatkan; 4) bantuan peralatan dan mesin dari program dan kegiatan sektoral yang tidak dimanfaatkan tidak direlokasi ke desa lainnya; 5) realisasi bantuan penguatan dan pengembangan BUMDes belum berdampak pada peningkatan ekonomi BUMDes dan pemberdayaan masyarakat desa;

serta 6) realisasi program bantuan belum sepenuhnya sesuai kebutuhan prioritas desa yang mengacu pada IDM. Akibatnya, intervensi pembangunan desa oleh Ditjen PPMD tidak memberikan manfaat bagi pembangunan desa; kegiatan pembangunan desa pada Direktorat PSDA-TTG, Direktorat Pengembangan Usaha Ekonomi Desa (PUED), Direktorat Pelayanan Sosial Dasar (PSD) tidak memengaruhi peningkatan perkembangan status desa. Kondisi tersebut terjadi, antara lain karena Ditjen PPMD tidak melakukan koordinasi yang baik dengan pemda dan pemerintah desa dalam merealisasikan bantuan yang sesuai dengan kebutuhan masyarakat desa serta skala prioritas kebutuhan desa; dan Direktorat PSDA-TTG, Direktorat PUED, Direktorat PSD tidak memonitor efektivitas hasil pengadaan yang diserahkan ke desa, kelompok masyarakat, maupun BUMDes.

Atas permasalahan tersebut, Kemendesa PDTT melalui Dirjen PPMD menyatakan antara lain bahwa:

- Dirjen PPMD akan segera menyelesaikan Pedoman Umum Pelaksanaan Pembangunan Desa, selain itu pada bulan Juni 2017 telah disusun rancangan Peraturan Menteri Desa PDTT tentang Pedoman Umum PPMD dan telah dilakukan pembahasan dengan Kementerian/ Lembaga Non Kementerian terkait namun belum terselesaikan, dimana salah satu poin hasil pembahasannya adalah perlu penggabungan antara pengaturan pembangunan kawasan perdesaan dan pendampingan masyarakat desa. Ditjen PPMD selanjutnya akan terus melakukan pembahasan secara intensif sehingga pedoman yang dimaksud dapat digunakan pada tahun 2018.

- Ditjen PPMD akan mengikuti juknis yang berlaku, sehingga bantuan yang diberikan lebih tepat sasaran, dan akan berkoordinasi dengan desa serta pemda agar bantuan yang diberikan dapat berpengaruh pada peningkatan ekonomi masyarakat.

BPK merekomendasikan Menteri Kemendesa PDTT antara lain agar:

- Menetapkan pedoman umum pembangunan desa, pemberdayaan masyarakat desa, dan pendampingan masyarakat desa yang telah dibahas bersama dengan Bappenas, Kemendagri, dan kementerian terkait lainnya.
- Memerintahkan Dirjen PPMD untuk menyusun dan menetapkan mekanisme koordinasi dengan pemda dan pemerintah desa dalam merealisasikan bantuan, sehingga sesuai dengan kebutuhan masyarakat desa serta skala prioritas kebutuhan desa; dan memonitor efektivitas hasil pengadaan yang diserahkan ke desa, kelompok masyarakat, maupun BUMDes.

Secara keseluruhan, hasil pemeriksaan BPK atas Program Pembangunan Desa dan Kawasan Perdesaan pada Kemendesa PDTT tahun 2016-semester I 2017 mengungkapkan 30 temuan yang memuat 34 permasalahan ketidakefektifan.

### **5.1.2 Pemerintah Daerah**

PEMERIKSAAN terkait dengan pembangunan desa TA 2016 dan semester I Tahun 2017 dilakukan pada 5 Pemda yaitu Pemkab Kapuas, Pemkab Kotawaringin Timur, Pemkab Katingan, Pemkab Minahasa, dan Pemkab Minahasa Tenggara. Fokus pemeriksaan dibagi menjadi 2, yaitu:

- Pemeriksaan atas kinerja pembinaan, *monitoring*, dan evaluasi dalam rangka pembangunan desa oleh Dinas Pemberdayaan Masyarakat dan Desa (PMD) serta Kecamatan yang dilakukan pada Pemkab Minahasa dan Pemkab Minahasa Tenggara. Pemeriksaan bertujuan untuk menilai efektivitas pembinaan *monitoring* dan evaluasi dalam rangka pembangunan desa TA 2016 dan semester I 2017 oleh Dinas PMD.
- Pemeriksaan kinerja atas efektivitas pembangunan desa pada Pemkab Kapuas, Pemkab Kotawaringin Timur, dan Pemkab Katingan. Pemeriksaan bertujuan untuk menilai efektivitas upaya pemerintah kabupaten dan pemerintah desa di wilayah kabupaten dalam melaksanakan pembangunan desa.

BPK mencatat upaya dan capaian pemda dalam usaha mewujudkan pemenuhan pembinaan *monitoring* dan evaluasi yang memadai dalam rangka pembangunan desa, di antaranya pada masing-masing pemda telah terdapat unit organisasi/ bagian yang bertanggung jawab dalam pembinaan, *monitoring*, dan evaluasi; serta terdapat peraturan desa yang jelas dan dapat diimplementasikan. Namun demikian, hasil pemeriksaan menunjukkan bahwa kinerja pembangunan desa pada kelima pemda tersebut kurang efektif. Hal ini ditunjukkan dengan adanya permasalahan-permasalahan yang menghambat keberhasilan pelaksanaan pembangunan desa di antaranya:

- Permasalahan atas kinerja pembinaan, *monitoring*, dan evaluasi dalam rangka pembangunan desa oleh Dinas PMD serta Kecamatan yang dilakukan pada Pemkab Minahasa dan Minahasa Tenggara.
- Peraturan dan perencanaan pembinaan, *monitoring*, dan evaluasi belum memadai. Berdasarkan hasil pemeriksaan diketahui bahwa pada Pemkab Minahasa dan Minahasa Tenggara belum

menetapkan seluruh peraturan terkait dengan pembinaan, *monitoring*, dan evaluasi dalam rangka pembangunan desa. Dalam yuridis hukum positif di Indonesia, peraturan bupati diperlukan sebagai bahan pertimbangan dan rujukan bagi desa untuk memuat peraturan desa serta sebagai legitimasi melaksanakan kewenangannya. Hal ini mengakibatkan tidak adanya kejelasan dan kesulitan bagi pelaksana kegiatan untuk melaksanakan pembinaan, *monitoring*, dan evaluasi. Hal tersebut terjadi antara lain karena Kepala Dinas PMD belum berkomitmen menyusun peraturan-peraturan tersebut.

- Pelaksanaan pembinaan, *monitoring* dan evaluasi atas aparatur desa belum memadai. Berdasarkan hasil pemeriksaan diketahui bahwa Dinas PMD belum memiliki sumber daya manusia yang memadai baik secara jumlah maupun kompetensi. Akibatnya, pelaksanaan kegiatan menjadi tidak efektif dan menghasilkan kualitas yang bervariasi. Hal tersebut terjadi karena Kepala Dinas PMD dan Camat belum mengusulkan kebutuhan SDM kepada Badan Kepegawaian Daerah (BKD).

Atas permasalahan tersebut Pemkab Minahasa dan Pemkab Minahasa Tenggara mengakui permasalahan peraturan dan perencanaan pembinaan, *monitoring*, dan evaluasi serta terjadinya kekurangan SDM dan akan melakukan upaya pemenuhannya.

BPK merekomendasikan agar:

- Para Kepala Dinas mengusulkan peraturan kepada Bupati terkait dengan pembinaan, *monitoring*, dan evaluasi dalam rangka pembangunan desa.

- Para Bupati memerintahkan Kepala Dinas PMD dan Camat mengusulkan kepada BKD untuk memenuhi kebutuhan SDM.
- Pemeriksaan atas efektivitas pembangunan desa pada Pemkab Kapuas, Pemkab Kotawaringin Timur, dan Pemkab Katingan.
  - Pengelolaan keuangan desa belum tertib. Pemerintah desa harus menyelenggarakan tata kelola keuangan secara transparan dan akuntabel sesuai dengan Permendagri Nomor 113 Tahun 2014 tentang Pengelolaan Keuangan Desa. Berdasarkan hasil pemeriksaan, diketahui bahwa pada Pemkab Kapuas, Katingan, dan Kotawaringin Timur belum menyelenggarakan tata kelola keuangan secara tertib. Akibatnya, antara lain terhambatnya pencapaian tujuan pembangunan desa yang berpengaruh kepada pengelolaan keuangan desa. Hal tersebut terjadi antara lain karena kurangnya pelatihan dan bimbingan kepada aparat desa.
  - *Monitoring* dan evaluasi pembangunan desa belum memadai. Berdasarkan hasil pemeriksaan diketahui bahwa Pemkab Kapuas, Katingan, dan Kotawaringin Timur belum melakukan *monitoring* dan evaluasi pembangunan desa secara berkesinambungan atau berkala. Akibatnya, upaya pemerintah desa belum optimal dalam mengurangi risiko/ potensi terjadinya permasalahan pembangunan desa, penilaian atas kemajuan pembangunan desa, dan tujuan pembangunan desa tidak tercapai. Penyebabnya, antara lain Pemkab Kapuas belum memahami pentingnya pelaksanaan *monitoring* dan evaluasi, tidak ada pembagian tugas dan tanggung jawab atas pelaksanaan pembinaan, pemantauan, dan pengawasan atas pembangunan desa bagi OPD terkait di lingkungan Pemkab

Katingan, serta Pemkab Kotawaringin Timur belum menetapkan prosedur *monitoring* dan evaluasi pembangunan desa.

Atas permasalahan tersebut Pemkab Kapuas, Katingan, dan Kotawaringin Timur menyatakan sepakat dengan temuan BPK terkait dengan pengelolaan keuangan desa. Atas masalah *monitoring* dan evaluasi, Pemkab Kapuas juga menyatakan sepakat dengan temuan BPK. Sedangkan Pemkab Katingan menyatakan bahwa evaluasi berkala belum memadai namun telah melakukan evaluasi terhadap kinerja pemerintah desa, dan Pemkab Kotawaringin Timur menyatakan belum dapat melaksanakan kegiatan tersebut karena keterbatasan anggaran.

BPK merekomendasikan kepada masing-masing pemkab agar:

- Melakukan sosialisasi dan pelatihan kepada perangkat desa terkait pengelolaan keuangan desa.
- Pemkab Kapuas mengoptimalkan pelaksanaan *monitoring* dan evaluasi serta melakukan pembinaan kepada BPD.
- Pemkab Katingan melaksanakan pembinaan, *monitoring*, dan evaluasi pembangunan desa.
- Pemkab Kotawaringin Timur menetapkan prosedur *monitoring* dan evaluasi pembangunan desa.

Secara keseluruhan, hasil pemeriksaan BPK atas pembangunan desa pada Pemkab Kapuas, Pemkab Kotawaringin Timur, Pemkab Katingan, Pemkab Minahasa dan Pemkab Minahasa Tenggara TA 2016 dan Semester I Tahun 2017 mengungkapkan 39 temuan yang memuat 42 permasalahan ketidakefektifan.

### **5.1.3 Pemeriksaan dengan Tujuan Tertentu Pemerintah Daerah pada Pengelolaan Dana Desa**

PADA semester II tahun 2017, BPK memeriksa pengelolaan dana desa TA 2016 dan semester I 2017 terhadap 4 objek pemeriksaan pada 4 pemda, yaitu Pemkab Pohuwato di Gorontalo, Pemkab Rote Ndao di Nusa Tenggara Timur dan Pemkab Banggai dan Pemkab Banggai Kepulauan di Sulawesi Tengah.

Pemeriksaan atas pengelolaan dana desa terutama bertujuan untuk menilai apakah sistem pengendalian intern dalam pelaksanaan belanja dana desa telah dirancang dan dilaksanakan secara memadai untuk mencapai tujuan pengendalian, serta pengelolaan dan pertanggungjawaban dana desa telah mematuhi ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Pemeriksaan meliputi pengelolaan dana desa serta kegiatan pembinaan dan pengawasan pemda atas pengelolaan dana desa.

Hasil pemeriksaan menyimpulkan bahwa pemerintah desa belum sepenuhnya menerapkan sistem pengendalian intern yang memadai, sehingga pengelolaan dana desa serta kegiatan pembinaan dan pengawasan pemda belum sepenuhnya sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Simpulan tersebut didasarkan atas kelemahan-kelemahan pada aspek pengendalian intern, aspek kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan. Kelemahan tersebut dijabarkan sebagai berikut:

#### **1. Sistem Pengendalian Intern**

PERMASALAHAN utama pengendalian intern dalam pengelolaan dana desa adalah SOP belum disusun/ tidak lengkap, perencanaan kegiatan tidak

memadai, penyimpangan terhadap peraturan tentang pendapatan dan belanja, dan lain-lain kelemahan SPI.

**Tabel 5.1 Permasalahan Utama Pengendalian Intern atas Pengelolaan Dana Desa**

Permasalahan Utama dan Contohnya	Jumlah Permasalahan	Entitas
SOP belum disusun/ tidak lengkap	10	3
Pedoman teknis tentang pengelolaan keuangan desa dan aset desa, serta panduan bagi camat untuk melakukan review Anggaran Pendapatan dan Belanja Desa (APBDes) belum disusun.		Pemkab Pohuwato
Peraturan tentang organisasi dan tata kerja pemerintah desa, serta pemberhentian dan pengangkatan perangkat desa belum disusun.		Pemkab Rote Ndao
Kebijakan terkait dengan pembinaan dan pengawasan dana desa serta pedoman pengelolaan kas desa belum disusun.		Pemkab Banggai Kepulauan
Perencanaan kegiatan tidak memadai	6	3
Sebanyak 9 kegiatan yang dimuat dalam APBDes/ APBDes Perubahan pada 3 desa tidak terdapat dalam rencana kerja pemerintah desa, dan terdapat pengalokasian dana desa pada 12 desa yang digunakan untuk kegiatan di luar program prioritas.		Pemkab Pohuwato
Sebanyak 60 desa dari 82 desa belum memiliki RPJMDesa		Pemkab Rote Ndao
Perencanaan pembangunan gedung Pendidikan Anak Usia Dini (PAUD) di Desa Saiyong belum memadai.		Pemkab Banggai Kepulauan
Penyimpangan terhadap peraturan tentang pendapatan dan belanja	6	3
Pekerjaan fisik pembangunan jalan usaha tani yang dilaksanakan oleh pihak ketiga telah dipertanggungjawabkan sebagai kegiatan yang dilaksanakan secara swakelola sehingga tidak sesuai kondisi sebenarnya.		Pemkab Banggai Kepulauan
Perhitungan perincian dana desa menggunakan data yang sama setiap tahun, dan belum disesuaikan dengan data dari kementerian yang berwenang dan/ atau lembaga yang menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang statistik.		Pemkab Rote Ndao
Penggunaan dana desa untuk membiayai kegiatan ADD karena ADD belum cair dan pembayaran harus dilaksanakan.		Pemkab Pohuwato

Lain-lain kelemahan SPI	8	4
Beberapa desa belum mencatat aset desa yang diperoleh dari penggunaan dana desa.		Pemkab Pohnuato
Beberapa bendahara pengelola dana desa belum melaksanakan pemotongan dan pemungutan pajak atas transaksi pembayaran kepada pihak ketiga.		Pemkab Banggai
Penyimpangan lain-lain kelemahan SPI juga terjadi pada 2 pemda lainnya.		--

Sumber: IHPS II 2017

## 2. Kepatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-undangan

PERMASALAHAN utama ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dalam pengelolaan dana desa adalah belanja tidak sesuai atau melebihi ketentuan, pemborosan atau kemahalan harga, penerimaan selain denda keterlambatan belum dipungut/ diterima, serta lain-lain permasalahan ketidakpatuhan dan 3E.

**Tabel 5.2 Permasalahan Utama Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-undangan atas Pengelolaan Dana Desa**

Permasalahan Utama dan Contohnya	Jumlah Permasalahan	Nilai (Rpjuta)	Entitas
Belanja tidak sesuai atau melebihi ketentuan	8	1.100,53	4
Kelebihan pembayaran antara lain atas pekerjaan jasa penyusunan laporan, jasa pengawasan, pembelian material timbunan, dan terdapat penggunaan dana desa yang tidak dapat diyakini kebenarannya.	4	437,51	Pemkab Banggai Kepulauan
Kelebihan pembayaran atas pekerjaan proyek fisik melalui pihak ketiga atau secara swakelola.	1	308,63	Pemkab Rote Ndao
Permasalahan belanja tidak sesuai atau melebihi ketentuan juga terdapat pada 2 pemda lainnya.	3	354,39	--
Pemborosan atau kemahalan harga	6	992,05	3
Pembiayaan Tim Monev Pemkab Banggai Kepulauan yang tidak sesuai dengan standar biaya yang ditetapkan kepala daerah, dan kemahalan harga pada	4	594,03	Pemkab Banggai Kepulauan

pekerjaan fisik mengakibatkan pemborosan keuangan desa.			
Pemborosan keuangan desa atas 3 pekerjaan pembangunan jalan tahun 2017 di 2 desa, dan pekerjaan pembangunan irigasi tahun 2016 pada 1 desa karena ketidakwajaran harga satuan dalam RAB.	1	282,56	Pemkab Pohuwato
Terdapat kegiatan 3 desa yang melebihi batasan tarif harga serta pemborosan atas sewa alat berat	1	115,46	Pemkab Banggai
Penerimaan selain denda keterlambatan belum dipungut/ diterima	3	216,06	2
Pemungutan pajak oleh bendahara pada 3 desa belum disetor ke kas negara, dan uang hasil pemungutan pajak pada 2 desa digunakan untuk kepentingan pribadi.	2	159,27	Pemkab Banggai
Pemungutan pajak digunakan untuk membiayai kegiatan desa dan belum disetor ke kas negara.	1	56,79	Pemkab Rote Ndao
Lain-lain permasalahan ketidakpatuhan dan 3E	32	481,04	4
Kekurangan volume atas 23 paket pekerjaan infrastruktur pada 15 desa, dan pembayaran biaya perjalanan dinas untuk aparat desa pada 3 desa melebihi ketentuan sehingga merugikan kas desa. Selain itu, terdapat penggunaan anggaran yang tidak efektif karena digunakan untuk membiayai kegiatan yang tidak tercantum dalam RKP Desa.	7	178,48	Pemkab Banggai
Dana desa dipinjamkan untuk kepentingan pribadi, kelebihan pembayaran pekerjaan pembangunan jalan, serta penggunaan dana desa dan tidak efektif karena digunakan untuk membiayai kegiatan yang tidak direncanakan dan tidak dapat dimanfaatkan.	13	142,19	Pemkab Pohuwato
Permasalahan lain-lain ketidakpatuhan dan 3E juga terdapat pada 2 pemda lainnya	12	160,37	--

Sumber: IHPS II 2017

Permasalahan tersebut antara lain mengakibatkan:

- Pengelolaan dana desa tidak tertib.
- Pengelolaan desa belum sesuai dengan prioritas kebutuhan masyarakat desa.
- Kerugian atas kelebihan pembayaran dan kekurangan volume pekerjaan.
- Kekurangan penerimaan atas pajak yang belum disetor ke kas negara.
- Pemborosan keuangan desa atas pembayaran biaya yang melampaui standar, dan pengeluaran dana desa tidak efektif atas pengeluaran untuk kegiatan yang tidak sesuai dengan perencanaan.

Permasalahan tersebut terjadi karena:

- Kepala daerah belum menetapkan pedoman yang memadai tentang pengelolaan dan pengawasan dana desa.
- Pembinaan dan pengawasan terhadap Pemerintah Desa dalam menyusun RPJMDesa belum optimal.
- Para kepala desa belum melakukan perencanaan dan penganggaran kegiatan dana desa sesuai dengan ketentuan peraturan perundangundangan.
- Pemahaman kepala desa dan perangkat desa terhadap pengelolaan keuangan desa kurang memadai, serta sekretaris desa kurang cermat dalam melakukan verifikasi pembayaran kegiatan.

Menanggapi permasalahan tersebut para pemerintah desa dan pejabat pemerintah kabupaten terkait menyatakan sependapat, dan akan menindaklanjuti hasil pemeriksaan BPK antara lain dengan menyusun pedoman penggunaan dana desa, meningkatkan pengelolaan dan pengawasan

dana desa, serta lebih cermat melakukan monitoring terhadap seluruh pengajuan pembayaran yang menggunakan dana desa.

Atas berbagai permasalahan itu, BPK merekomendasikan agar:

- Kepala daerah segera menyusun pedoman teknis yang diperlukan untuk pengelolaan dan pengawasan dana desa.
- Camat meningkatkan pengawasan terhadap pelaksanaan kegiatan dan pengelolaan dana desa.
- Kepala desa menyusun RPJMDesa dan menetapkan APBDesa sesuai dengan program prioritas yang telah ditetapkan.
- Kepala desa agar memedomani peraturan pengelolaan dana desa dan menertibkan pengelolaan keuangan desa, antara lain dengan menagih kerugian dan memulihkan kerugian kas desa, serta menyetorkan pajak yang telah dipungut ke kas negara.

Secara keseluruhan hasil pemeriksaan pengelolaan dana desa mengungkapkan 48 temuan yang memuat 79 permasalahan. Permasalahan tersebut meliputi 30 kelemahan sistem pengendalian intern, 39 ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundangundangan senilai Rp1,65 miliar, dan 10 permasalahan 3E senilai Rp1,13 miliar.

Selama proses pemeriksaan berlangsung, 1 pemerintah desa telah menindaklanjuti rekomendasi BPK dengan melakukan penyetoran ke kas negara/ daerah Rp50,00 juta. Rekapitulasi hasil pemeriksaan atas pengelolaan dana desa disajikan selengkapnya pada:

**Tabel 5.3 Rekapitulasi Kelemahan Sistem Pengendalian Intern PDTT atas Pengelolaan Dana Desa pada Pemerintah Daerah**

No. Entitas	No. Objek Pemeriksaan	Provinsi/Entitas	Objek Pemeriksaan	Kelemahan Sistem Pengendalian Intern				
				Total SPI	SOP belum disusun/ tidak lengkap	Perencanaan kegiatan tidak memadai	Penyimpangan terhadap peraturan tentang pendapatan dan belanja	Lain-lain Kelemahan SPI
				Jml Permasalahan	Jml Permasalahan	Jml Permasalahan	Jml Permasalahan	Jml Permasalahan
Provinsi Gorontalo								
1	1	Pemkab Pohuwato	Belanja Dana Desa Tahun Anggaran 2016 s.d. 2017 pada Pemerintah Kabupaten Pohuwato di Marisa	10	5	3	1	1
Provinsi Nusa Tenggara Timur								
2	1	Pemkab Rote Ndao	Pengelolaan Dana Desa pada Pemerintah Kabupaten Rote Ndao Tahun 2016 dan Tahun 2017 (s.d. September) di Ba'a	10	3	2	2	3
Provinsi Sulawesi Tengah								
3	1	Pemkab Banggai	Pengelolaan Dana Desa Tahun Anggaran 2016 dan 2017 (Semester I) pada Pemerintah Kabupaten Banggai di Luwuk	2	-	-	-	2
4	2	Pemkab Banggai Kepulauan	Pengelolaan Dana Desa Tahun Anggaran 2016 dan 2017 (Semester I) pada Pemerintah Kabupaten Banggai Kepulauan di Salakan	8	2	1	3	2
Jumlah Permasalahan				30	10	6	6	8
Jumlah Entitas yang terdapat permasalahan				4	3	3	3	4
Jumlah Objek Pemeriksaan yang terdapat permasalahan				4	3	3	3	4

**Tabel 5.4 Rekapitulasi Ketidapatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan dan 3E PDTT atas Pengelolaan Dana Desa pada Pemerintah Daerah (Nilai dalam Rp Juta)**

No. Entitas	No. Objek Pemeriksaan	Provinsi/Entitas	Objek Pemeriksaan	Ketidapatuhan terhadap Ketentuan Peraturan Perundang-Undangan dan 3E									
				Total Ketidapatuhan dan 3E		Belanja tidak sesuai atau melebihi ketentuan		Pemborosan atau kemahalan harga		Penerimaan selain denda keterlambatan belum dipungut/ diterima		Lain-lain Permasalahan Ketidapatuhan dan 3E	
				Permasalahan		Permasalahan		Permasalahan		Permasalahan		Permasalahan	
				Jml	Nilai	Jml	Nilai	Jml	Nilai	Jml	Nilai	Jml	Nilai
Provinsi Gorontalo													
1	1	Pemkab Pohuwato	Belanja Dana Desa Tahun Anggaran 2016 s.d. 2017 pada Pemerintah Kabupaten Pohuwato di Marisa	16	760,54	2	335,79	1	282,56	-	-	13	142,19
Provinsi Nusa Tenggara Timur													
2	1	Pemkab Rote Ndao	Pengelolaan Dana Desa pada Pemerintah Kabupaten Rote Ndao Tahun 2016 dan Tahun 2017 (s.d. September) di Ba'a	10	497,45	1	308,63	-	-	1	56,79	8	132,03
Provinsi Sulawesi Tengah													
3	1	Pemkab Banggai	Pengelolaan Dana Desa Tahun Anggaran 2016 dan 2017 (Semester I) pada Pemerintah Kabupaten Banggai di Luwuk	11	471,81	1	18,60	1	115,46	2	159,27	7	178,48
4	2	Pemkab Banggai Kepulauan	Pengelolaan Dana Desa Tahun Anggaran 2016 dan 2017 (Semester I) pada Pemerintah Kabupaten Banggai Kepulauan di Salakan	12	1.059,88	4	437,51	4	594,03	-	-	4	28,34
Jumlah Permasalahan				49	2.789,68	8	1.100,53	6	992,05	3	216,06	32	481,04
Jumlah Entitas yang terdapat permasalahan				4		4		3		2		4	
Jumlah Objek Pemeriksaan yang terdapat permasalahan				4		4		3		2		4	
Nilai Penyetoran selama proses pemeriksaan													50,00

## 5.2 Audit Kinerja pada Bidang Kesehatan

Pemeriksaan kinerja tematik atas pengelolaan sumberdaya kesehatan yang terjadi pada tahun 2018 dipilih untuk mewakili contoh audit kinerja pada bidang kesehatan. Beberapa entitas yang terkait program tersebut dilakukan pemeriksaan yaitu pemerintah pusat, pemerintah daerah dan Badan Penyelenggara Jaminan Sosial (BPJS) Kesehatan. Terdapat 45 objek pemeriksaan, yaitu Kementerian Kesehatan (Kemenkes), Rumah Sakit Umum Pusat dr. Wahidin Sudirohusodo (RSWS), 42 pemda yang terdiri atas 3 pemprov, 35 pemkab, dan 4 pemkot, serta Badan Penyelenggara Jaminan Sosial (BPJS) Kesehatan. Setiap entitas yang terlibat mempunyai tujuan pemeriksaan yang berbeda satu sama lainnya. Mengutip Iktisar Hasil Pemeriksaan Semester II 2018 tentang pengelolaan sumber daya kesehatan (SDK) dalam penyelenggaraan Program JKN adalah sebagai berikut ini.

### 5.2.1 Pemerintah Pusat

PEMERIKSAAN kinerja tematik atas pengelolaan sumber daya kesehatan (SDK) dalam penyelenggaraan Program JKN tahun 2017-semester I tahun 2018 dilakukan pada pemerintah pusat yaitu Kementerian Kesehatan (Kemenkes) dan Rumah Sakit Umum Pusat dr. Wahidin Sudiro Husodo (RSWS).

#### 1. Kementerian Kesehatan

PEMERIKSAAN kinerja atas efektivitas pengelolaan sumber daya kesehatan (SDK) dalam penyelenggaraan program Jaminan Kesehatan Nasional (JKN) tahun 2017-semester I tahun 2018 pada Kementerian Kesehatan (Kemenkes) di Jakarta.

Kemenkes telah melakukan berbagai upaya peningkatan pengelolaan SDK dalam mendukung keberhasilan Program JKN, antara lain penggunaan

sistem informasi dalam penyusunan alokasi dana alokasi khusus (DAK) dan penugasan khusus untuk pemenuhan kebutuhan pelayanan kepada peserta JKN.

Hasil pemeriksaan masih ditemukan beberapa permasalahan, sehingga BPK menyimpulkan Kemenkes belum sepenuhnya efektif melakukan pengelolaan SDK dalam penyelenggaraan Program JKN tahun 2017 dan semester I tahun 2018. Permasalahan yang perlu mendapat perhatian yaitu:

- Pengalokasian DAK Bidang Kesehatan oleh Kemenkes belum sepenuhnya mendukung ketersediaan dan pemerataan sarana, prasarana, dan alat kesehatan (SPA). DAK merupakan salah satu mekanisme transfer keuangan dari pemerintah pusat untuk membantu mendanai kegiatan khusus yang merupakan urusan daerah sesuai dengan prioritas nasional. Salah satu bidang DAK adalah kesehatan yang memiliki peran strategis dalam pembangunan sarana, prasarana dan alat kesehatan untuk mendukung penyelenggaraan Program JKN. Hasil pemeriksaan menunjukkan adanya kelemahan yaitu penetapan definisi operasional pada renstra tidak sesuai ketentuan. Pada sasaran dan indikator renstra dinyatakan puskesmas yang memenuhi SPA sesuai standar, namun terdapat penurunan standar definisi operasional menjadi lebih besar atau sama dengan 60% dari standar. Selain itu, proses pengalokasian DAK tahun 2018 belum sepenuhnya mengacu pada peraturan yang berlaku. Permasalahan lain adalah SPA yang bersumber dari DAK belum dimanfaatkan secara optimal oleh pemda. Akibatnya, tidak tercapainya sasaran Renstra Kemenkes yaitu Puskesmas yang memenuhi SPA sesuai standar, karena penurunan standar pada definisi operasional Renstra Kemenkes, dan dukungan penyelenggaraan Program JKN melalui penyediaan SPA dari pengalokasian DAK tidak optimal. Hal tersebut terjadi karena

penyusunan definisi operasional tidak memedomani sasaran yang terdapat dalam Renstra dan proses pengalokasian DAK bidang kesehatan tidak mengacu kepada peraturan tentang pedoman perencanaan dan penganggaran bidang kesehatan.

- Kemenkes belum sepenuhnya memiliki regulasi yang mendukung pemerataan dokter dan tenaga kesehatan (DTK). Kemenkes menyelenggarakan fungsi perumusan, penetapan, dan pelaksanaan kebijakan di bidang kesehatan masyarakat, pencegahan dan pengendalian penyakit, pelayanan kesehatan, kefarmasian dan alat kesehatan dalam Program JKN. Hasil pemeriksaan menunjukkan adanya kelemahan dalam perumusan regulasi, yaitu antara lain regulasi yang mengatur perencanaan dan pendayagunaan DTK belum sepenuhnya menjamin pemerataan DTK, serta regulasi dan koordinasi antara Kemenkes dengan BPJS Kesehatan terkait pemerataan dan pendayagunaan DTK belum sepenuhnya sejalan dengan Program JKN dan Renstra Kemenkes. Akibatnya, pemerataan DTK untuk meningkatkan mutu pelayanan kesehatan kepada pasien JKN kurang optimal, serta pemerataan dan pendayagunaan DTK belum sepenuhnya mampu mendukung Program JKN dan Renstra Kemenkes. Hal tersebut terjadi karena koordinasi yang belum optimal antara Kemenkes dengan kementerian terkait, BPJS Kesehatan, organisasi profesi, Konsil Kesehatan Indonesia (KKI), dan Majelis Tenaga Kesehatan Indonesia (MTKI) dalam menyusun peraturan tentang perhitungan kapitasi, penyelesaian penyakit dasar, sistem informasi kesehatan terintegrasi, dan variabel data prioritas.

BPK telah merekomendasikan kepada Menteri Kesehatan agar memerintahkan:

- Direktur Jenderal Pelayanan Kesehatan untuk menelaraskan definisi operasional pada satuan kerja terkait dengan Renstra Kemenkes. Selain itu, Sekretaris Jenderal, Dirjen Pelayanan Kesehatan, dan Inspektur Jenderal untuk melakukan pengalokasian DAK sesuai dengan ketentuan perencanaan dan penganggaran bidang kesehatan yang berlaku, serta meningkatkan *monitoring* dan evaluasi SPA yang diadakan melalui DAK bidang kesehatan;
- Sekretaris Jenderal, Direktur Jenderal Pelayanan Kesehatan, dan Kepala Badan Pengembangan dan Pemberdayaan Sumber Daya Manusia Kesehatan meningkatkan koordinasi dengan pihak terkait dalam rangka percepatan penyelesaian revisi Permenkes atau Kepmenkes penyelenggaraan sistem informasi, pembayaran kapitasi, penetapan standar kompetensi, panduan praktik klinis pada fasilitas kesehatan tingkat pertama, dan sistem rujukan.

Hasil pemeriksaan kinerja atas pengelolaan SDK dalam penyelenggaraan Program JKN pada Kementerian Kesehatan mengungkapkan 4 temuan yang memuat 7 permasalahan ketidakefektifan.

## **2. Rumah Sakit Umum Pusat dr. Wahidin Sudirohusodo**

PEMERIKSAAN kinerja tematik atas efektivitas pengelolaan SDK dalam penyelenggaraan program JKN tahun 2017-semester I tahun 2018 dilaksanakan pada Rumah Sakit Umum Pusat dr. Wahidin Sudirohusodo (RSWS) di Makassar.

RSWS telah melakukan berbagai upaya dalam mendukung keberhasilan Program JKN, antara lain sebagai RS Pendidikan dan Rujukan Nasional telah

memiliki pelayanan rujukan dengan Sistem Rujukan Terintegrasi (Sisrute) dan telah mengembangkan layanan pusat jantung terpadu (PJT).

Namun demikian, masih ditemukan beberapa permasalahan, sehingga BPK menyimpulkan RSWS belum sepenuhnya efektif melakukan pengelolaan SDK dalam penyelenggaraan Program JKN Tahun 2017 dan semester I tahun 2018. Permasalahan yang perlu mendapat perhatian antara lain:

- RSWS belum melakukan perencanaan yang memadai untuk pemenuhan SPA dalam rangka pemberian pelayanan kesehatan. Hasil pemeriksaan terhadap ketersediaan SPA, diketahui bahwa SPA belum sesuai standar dan kebutuhan dalam mendukung pelayanan pasien, serta belum menyusun perencanaan dan melaksanakan pengadaan alat dengan memperhatikan tingkat utilitas alat dan prioritas pemenuhan kebutuhan. Akibatnya, tidak terpenuhinya standar pelayanan, keamanan, serta keselamatan dan kesehatan kerja penyelenggaraan pelayanan rumah sakit, selain itu RSWS menanggung biaya lebih atas biaya pemeriksaan penunjang yang tidak dapat dilaksanakan oleh RSWS. Hal tersebut terjadi karena Kepala Bagian Perencanaan dan Evaluasi belum optimal dalam merencanakan pengadaan alat kesehatan dengan memerhatikan sarana pendukung terkait, serta kepala instalasi belum melakukan kajian kebutuhan SPA.
- Pemanfaatan ruang rawat inap tidak digunakan sesuai fungsi sehingga pelayanan kepada pasien JKN belum optimal. Berdasarkan pemeriksaan atas data pasien dengan diagnosa tuberkulosis paru selama tahun 2017 dan 2018 diketahui bahwa terdapat 301 pasien tuberkulosis paru dengan diagnosa *Tb lung without mention of bact or histological confirm* yang tidak ditempatkan pada ruang perawatan

infection center, dan terdapat 75 pasien dengan diagnosa *Tb lung confirm sputum microscopy with or without culture* yang tidak ditempatkan pada ruang perawatan *infection center*. Akibatnya, pasien pada ruang perawatan non infeksi berisiko tertular penyakit tuberkulosis paru. Hal tersebut terjadi karena dokter penanggung jawab pelayanan (DPJP) penyakit paru tidak menempatkan pasien tuberkulosis paru sesuai ketentuan.

- DTK melayani pasien tanpa surat tanda registrasi (STR) dan izin praktik. Berdasarkan revidu data rekapitulasi STR, surat izin praktik (SIP), surat izin kerja (SIK) dan surat izin praktik apoteker (SIPA), per tanggal 15 Oktober 2018, diketahui bahwa terdapat 1 STR dan 1 SIP dokter, 117 STR dan 194 SIK perawat, serta 5 STR dan 4 SIPA apoteker yang telah kedaluwarsa namun DTK tersebut masih tetap melayani pasien. Akibatnya, kualitas pelayanan dan keselamatan pasien belum terjamin. Hal tersebut terjadi karena Direktur Sumber Daya Manusia dan Pendidikan kurang melakukan tindakan tegas terkait SIP dan STR dokter, perawat/bidan dan apoteker yang telah *expired*.
- DTK pada RSWS belum optimal memberikan pelayanan kesehatan kepada pasien JKN. Hasil pemeriksaan atas jadwal jaga DPJP dan observasi secara uji petik pada poliklinik dan rawat inap diketahui bahwa tidak semua anggota staf medik fungsional (SMF) mendapatkan jadwal jaga yang proporsional dan terdapat 8 anggota SMF yang tidak mendapatkan jadwal pelayanan, serta DPJP tidak melakukan pelayanan di poliklinik sesuai jadwal yang telah ditentukan oleh Ketua SMF. Hasil observasi tanggal 29 Agustus 2018 dan 11 Oktober 2018 diketahui dokter Program Pendidikan Dokter Spesialis (PPDS) melayani pasien tanpa didampingi DPJP. Hasil

wawancara dengan pelaksana perawat poliklinik bedah plastik diketahui dari tanggal 8-17 Oktober 2018 terjadi kekosongan DPJP dan pada tanggal 7 dan 8 Juni 2018 serta tanggal 25- 29 Juni 2018 poliklinik tidak melakukan pelayanan karena kekosongan DPJP dan dokter PPDS, serta jadwal jaga pelayanan DPJP bersamaan dengan jadwal mengajar dan jadwal tugas luar kota. Akibatnya, pelayanan kesehatan yang diterima pasien JKN belum optimal. Hal tersebut terjadi karena Ketua SMF dalam membuat jadwal pelayanan kesehatan oleh DPJP tidak cermat dan tidak melibatkan semua unsur dokter, serta Direktur Pelayanan Medik dan Perawatan tidak tegas dalam melakukan pengawasan tugas DPJP.

BPK telah merekomendasikan kepada Direktur Utama RSWS antara lain agar:

- Memenuhi penyediaan SPA secara bertahap sesuai skala prioritas dan ketersediaan anggaran untuk mengantisipasi jumlah antrian pasien.
- Menempatkan pasien tuberkulosis paru sesuai ketentuan.
- Melakukan tindakan yang tegas terkait SIP dan STR, SIK dan SIPA dari DTK yang telah *expired*.
- Melakukan pengawasan dan pengendalian serta memberikan tindakan tegas terhadap DPJP dan pegawai yang tidak menjalankan tugas dengan baik.

Hasil pemeriksaan kinerja atas efektivitas pengelolaan SDK dalam penyelenggaraan Program JKN pada RSWS mengungkap 4 temuan yang memuat 9 permasalahan ketidakefektifan.

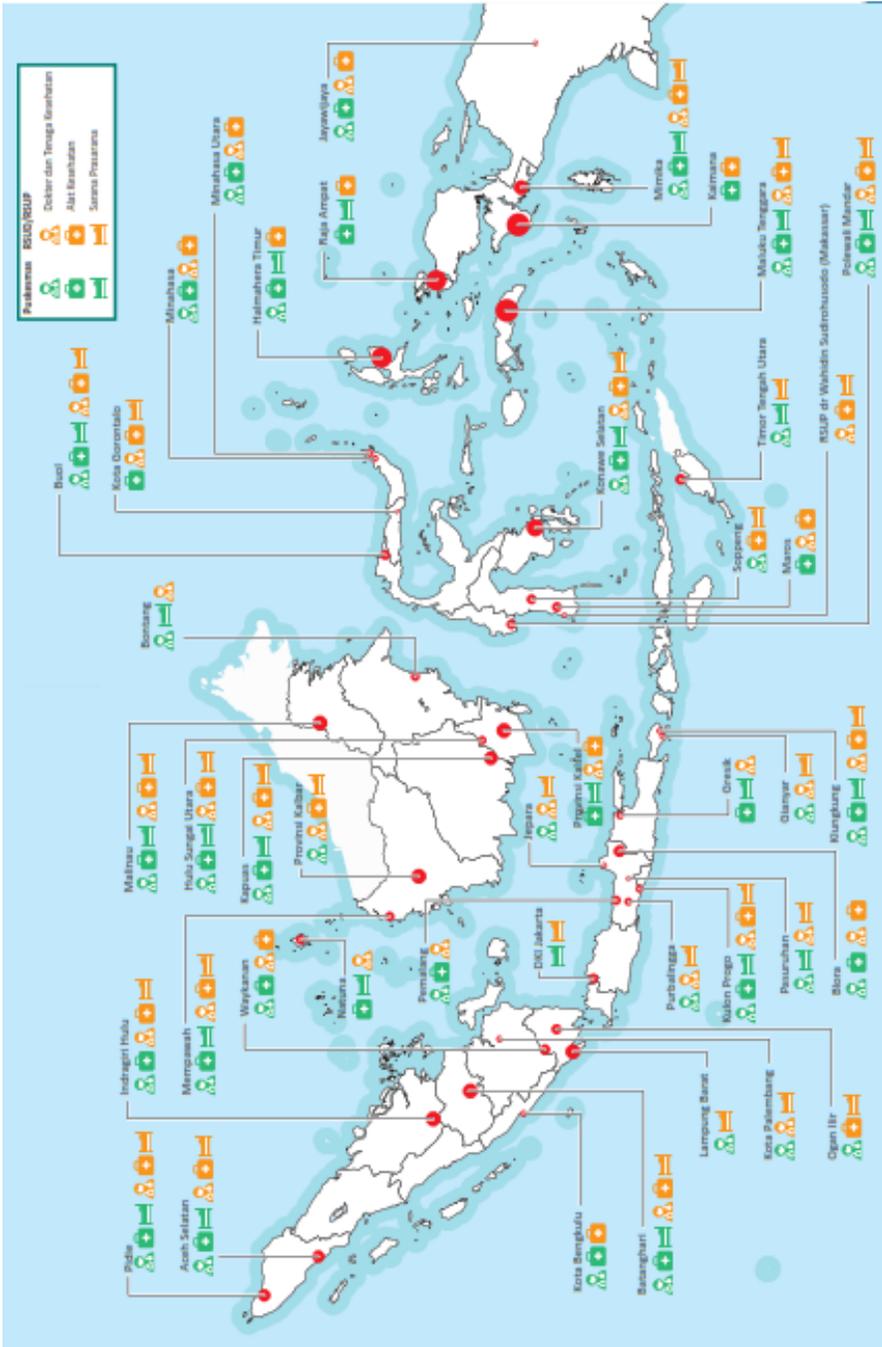
### 5.2.2 Pemerintah Daerah

BPK mendasarkan pada Peta Jalan JKN 2012-2019 yang telah disusun oleh pemerintah pada pelaksanaan pemeriksaan. Peta jalan tersebut berisi penjabaran program dan kegiatan dari kementerian/lembaga di tingkat pusat, provinsi dan kabupaten/kota. Pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK meliputi aspek-aspek yang tercantum pada Peta Jalan JKN.

Pemeriksaan kinerja tematik atas efektivitas pengelolaan sumber daya kesehatan (SDK) dalam penyelenggaraan Program JKN pada tahun 2017-semester I tahun 2018 dilakukan terhadap 42 objek pemeriksaan di pemda, meliputi 3 Pemprov, 35 Pemkab, dan 4 Pemkot, yaitu:

**Tabel 5.5 Objek Pemeriksaan Pengelolaan Sumber Daya Kesehatan**

Pemerintah Provinsi					
1	DKI Jakarta	2	Kalimantan Barat	3	Kalimantan Selatan
Pemerintah Kabupaten					
1	Pidie	13	Kulon Progo	25	Buol
2	Aceh Selatan	14	Gresik	26	Maros
3	Indragiri Hulu	15	Pasuruan	27	Soppeng
4	Batang Hari	16	Gianyar	28	Konawe Selatan
5	Ogan Ilir	17	Klungkung	29	Polewali Mandar
6	Way Kanan	18	Timor Tengah Utara	30	Maluku Tenggara
7	Lampung Barat	19	Mempawah	31	Halmahera Timur
8	Natuna	20	Kapuas	32	Mimika
9	Jepara	21	Hulu Sungai Utara	33	Jayawijaya
10	Blora	22	Malinau	34	Raja Ampat
11	Purbalingga	23	Minahasa Utara	35	Kaimana
12	Pemalang	24	Minahasa		
Pemerintah Kota					
1	Palembang	3	Bengkulu	4	Bontang
2	Gorontalo				

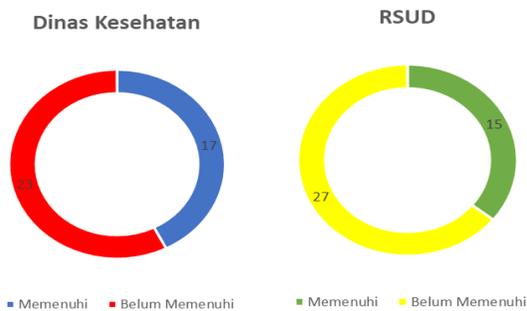


Gambar 5.1 Permasalahan Signifikan Pengelolaan SDK dalam Penyelenggaraan Program JKN pada Puskesmas dan RSUD/RSUP

Dalam rangka penyelenggaraan JKN, pemda telah berupaya mengelola SDK, antara lain sebanyak 22 pemda telah berupaya menyediakan Puskesmas pada setiap kecamatan, sebanyak 2 pemda telah mendistribusikan alat kesehatan dengan optimal, dan sebanyak 2 pemda telah memanfaatkan sarana, prasarana, dan alat kesehatan (SPA) dengan optimal. Namun demikian, berdasarkan pemeriksaan pengelolaan SDK pada Dinas Kesehatan, Puskesmas, dan Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) di lingkungan pemda menunjukkan bahwa sebanyak 36 pemda belum sepenuhnya efektif dan sebanyak 6 pemda kurang efektif. Kondisi tersebut disebabkan masih terdapatnya permasalahan yang perlu mendapat perhatian, antara lain:

- Pemenuhan sarana dan prasarana kesehatan

Hasil pemeriksaan menunjukkan bahwa 23 Dinas Kesehatan/ Puskesmas dan 27 RSUD belum memenuhi standar minimal dan belum memenuhi kebutuhan pasien atas sarana dan prasarana kesehatan sesuai dengan kelasnya. Akibatnya, sarana dan prasarana belum dapat menunjang pelayanan kesehatan pasien JKN secara memadai. Dampak lain yang ditimbulkan atas ketidakterediaan sarana dan prasarana sesuai standar juga kepada lingkungan sekitar fasilitas kesehatan, antara lain dalam hal ketiadaan instalasi pengolahan air limbah (IPAL) di fasilitas kesehatan. Hal tersebut terjadi karena Dinas Kesehatan/ Puskesmas dan RSUD belum menyusun perencanaan kebutuhan dan skala prioritas kebutuhan sesuai dengan format standar yang diatur oleh Kemenkes dan belum ada basis data yang akurat mengenai kondisi sarana dan prasarana dalam rangka pemetaan kebutuhan. Simpulan pemeriksaan BPK atas pemenuhan sarana dan prasarana kesehatan tergambar pada grafik berikut.



**Grafik 5.1 Pemenuhan Sarana dan Prasarana Kesehatan**

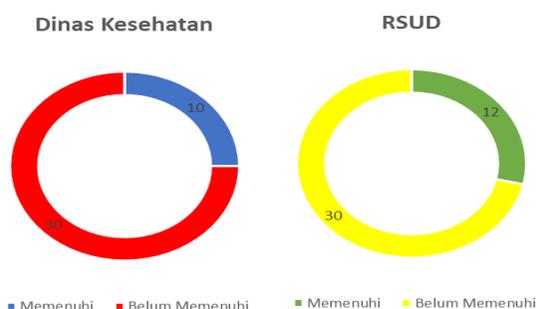
- Pemenuhan alat kesehatan

Hasil pemeriksaan menunjukkan bahwa 30 Dinas Kesehatan/Puskesmas dan 30 RSUD belum memenuhi standar minimal dan belum memenuhi kebutuhan pasien atas alat kesehatan sesuai dengan kelasnya. Hal lain yang perlu mendapatkan perhatian adalah:

- Fasilitas kesehatan (Puskesmas dan RSUD) belum mengidentifikasi kebutuhan alat kesehatan secara memadai dan belum terdapat basis data yang akurat mengenai kondisi alat kesehatan dalam rangka pemetaan kebutuhan.
- Terdapat alat kesehatan yang belum dimanfaatkan mengingat belum adanya dokter/tenaga kesehatan dalam operasionalisasi alat kesehatan yang telah tersedia.
- Terdapat alat kesehatan yang belum dilakukan kalibrasi sehingga alat kesehatan tidak dapat menunjang pelayanan kesehatan pasien JKN secara optimal.

Akibatnya, alat kesehatan tidak dapat menunjang pelayanan kesehatan pasien JKN secara memadai. Hal tersebut terjadi karena penyusunan anggaran oleh Dinas Kesehatan/Puskesmas dan RSUD

hanya menggunakan nilai berdasarkan trend tahunan tetapi tidak didasarkan pada perencanaan kebutuhan dan skala prioritas kebutuhan sesuai dengan format standar yang diatur oleh Kemenkes. Selain itu, belum adanya penyusunan anggaran yang optimal dalam hal kalibrasi alat kesehatan mengingat masih adanya sisa dana kapitasi yang belum dipergunakan di Puskesmas dan kurang optimalnya perencanaan pengadaan alat kesehatan dengan memperhatikan ketersediaan SDK pendukungnya dan lingkungan. Simpulan pemeriksaan BPK atas pemenuhan alat kesehatan tergambar pada grafik berikut.



**Grafik 5.2 Pemenuhan Alat Kesehatan**

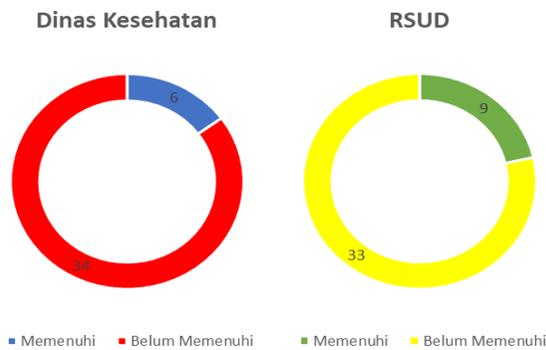
- Pemenuhan DTK

Hasil pemeriksaan menunjukkan bahwa pemenuhan DTK pada 34 Dinas Kesehatan/Puskemas dan 33 RSUD belum memadai baik dari jumlah, jenis, kompetensi, dan kualifikasinya, yaitu:

- Adanya kelemahan dalam perencanaan pemenuhan DTK. Dinas Kesehatan/Puskemas dan RSUD belum membuat analisis beban kerja (ABK) yang memadai dalam rangka pemenuhan kebutuhan DTK meskipun telah tersedia aplikasi rencana kebutuhan yang dibuat oleh Kemenkes.

- Sebaran DTK belum memperhatikan jumlah kepesertaan/pasien JKN yang ditangani oleh puskesmas. Rasio jumlah peserta JKN yang dilayani oleh dokter pada suatu Puskesmas tidak merata.
- Ketidakhadiran DTK dalam pemberian pelayanan kesehatan sehingga pelayanan kesehatan kepada pasien tidak dilakukan oleh DTK yang semestinya. Sebagai contoh kasus adalah tenaga perawat anestesi menjalankan tindakan anestesi di Instalasi Bedah Sentral pada saat dokter anestesi sedang tidak berada di tempat/berhalangan hadir.
- Terdapat DTK yang tidak memiliki surat tanda registrasi (STR) yang masih berlaku maupun DTK yang belum memenuhi kebutuhan minimal diklat, tetapi DTK tersebut tetap memberikan pelayanan kesehatan.

Akibatnya, pasien belum mendapatkan pelayanan dari DTK secara memadai sesuai dengan haknya. Hal ini terjadi karena Dinas Kesehatan dan Direktur RSUD belum menyusun perencanaan SDK secara memadai sesuai dengan ABK, belum melakukan pemantauan atas STR dan kehadiran DTK untuk memberi pelayanan kesehatan, dan belum sepenuhnya melakukan pengembangan kompetensi DTK melalui diklat, serta belum mengkoordinasikan pemenuhan DTK antarunit kerja di lingkungan pemda dan lintas Kementerian/Lembaga secara memadai. Simpulan pemeriksaan BPK atas pemenuhan DTK tergambar pada grafik berikut.



**Grafik 5.3 Pemenuhan DTK**

BPK merekomendasikan kepada gubernur, bupati, dan wali kota agar memerintahkan Kepala Dinas Kesehatan dan Direktur RSUD untuk mengelola dan memenuhi SPA dan DTK di Dinas Kesehatan, Puskesmas dan RSUD melalui:

- Penyusunan perencanaan kebutuhan dan kebijakan serta rencana aksi dalam pemenuhan SPA sesuai dengan ketentuan yang diatur oleh Kemenkes.
- Menjaga kompetensi DTK baik melalui pemantauan dan pengenaan sanksi atas DTK yang tidak memiliki STR yang berlaku maupun yang tidak melaksanakan tugasnya.
- Pengembangan kompetensi DTK melalui diklat.
- Optimalisasi pengalokasian anggaran untuk pemenuhan dan pemeliharaan SPA dari dana bidang kesehatan (misalnya dana kapitasi, DAK Bidang Kesehatan).
- Menjaga mutu dan kualitas SPA melalui pemeliharaan dan kalibrasi yang berkesinambungan.
- Koordinasi dengan Kemenkes dalam pemenuhan SPA.

Hasil pemeriksaan BPK atas efektivitas pengelolaan SDK dalam penyelenggaraan Program JKN pada 42 pmda mengungkapkan 270 temuan yang memuat 471 permasalahan ketidakefektifan.

#### ❖ **Pengelolaan Pelayanan Kesehatan Rumah Sakit**

PEMERIKSAAN kinerja terkait dengan pengelolaan pelayanan kesehatan TA 2015-semester I tahun 2018 dilakukan terhadap 3 RSUD yaitu:

- Pemeriksaan kinerja atas pengelolaan pelayanan rawat inap RSUD Dr. Muhammad Zein Painan pada Pemkab Pesisir Selatan TA 2016-semester I tahun 2018.
- Pemeriksaan kinerja atas pengelolaan pelayanan rawat jalan dan rawat inap Rumah Sakit Umum (RSU) Nurdin Hamzah pada Pemkab Tanjung Jabung Timur TA 2017-2018.
- Pemeriksaan kinerja atas pelayanan kesehatan pada RSUD Jayapura TA 2015-semester I tahun 2018.

RSUD Dr. Muhammad Zein Painan telah memiliki SOP yang mengatur kegiatan pelayanan rawat inap secara memadai, ketersediaan dokter spesialis sudah memadai, serta evaluasi standar pelayanan minimal (SPM) telah dilakukan dan dilaporkan secara tepat waktu dan disampaikan kepada pihak terkait. Sedangkan RSUD Jayapura telah berupaya menyelenggarakan pelayanan kesehatan kepada pasien Program JKN, kartu perlindungan sosial (KPS) maupun umum secara maksimal. Selain itu, RSUD Jayapura tidak mengenakan tambahan iuran biaya kepada pasien JKN dan KPS, telah menyusun formularium rumah sakit, telah memenuhi kebutuhan tenaga medis untuk pelayanan spesialis dasar, dan menyediakan alat kesehatan yang canggih untuk menunjang pelayanan kesehatan.

Namun demikian, hasil pemeriksaan menyimpulkan pengelolaan pelayanan kesehatan pada 3 objek pemeriksaan tersebut kurang efektif dan perlu melakukan perbaikan atas permasalahan yang ada agar pembinaan dan pengawasan pengelolaan pelayanan rawat inap dapat terlaksana lebih efektif. Permasalahan yang masih ditemukan antara lain:

- RSUD Dr. Muhammad Zein Painan belum memiliki struktur organisasi lengkap, antara lain belum terstrukturnya organisasi instalasi dan komite, serta belum adanya hospital by laws yang merupakan dokumen penting untuk mengatur hubungan pemilik atau yang mewakili, direktur rumah sakit, dan staf medis. Akibatnya, RSUD tidak memiliki dasar hukum yang kuat dalam menerbitkan perangkat regulasi pendukung dalam melaksanakan pelayanan, potensi terjadinya ketidakteraturan, ketidakseragaman, dan ketidakpatutan dalam pelaksanaan kegiatan pelayanan di ruang rawat inap oleh karyawan rumah sakit, serta penilaian kinerja instalasi rawat inap tidak dapat dilakukan. Hal tersebut terjadi karena direktur kurang cermat dalam berkoordinasi dengan Bagian Hukum Sekretariat Daerah (Setda) untuk membahas dan mengesahkan hospital by laws RSUD Dr. Muhammad Zein Painan serta menyusun dan mengajukan struktur organisasi secara lengkap dan detil terkait dengan pelayanan rawat inap.
- RSUD Nurdin Hamzah belum mengelola SDM, sarana dan prasarana serta obat dan bahan habis pakai (OBHP) secara memadai. Kompetensi SDM, sarana dan prasarana (alat kesehatan, gedung dan bangunan, serta jalan, irigasi, dan jaringan) belum sesuai dengan klasifikasi RS Kelas C. Selain itu, Sistem Informasi dan Manajemen Rumah Sakit (SIMRS) belum terintegrasi dan belum dimanfaatkan secara maksimal, dan OBHP belum sesuai dengan formularium

nasional. Akibatnya, pelayanan kesehatan yang dilakukan RSUD Nurdin Hamzah kepada masyarakat tidak efektif, tidak sesuai dengan SPM yang ditetapkan, dan tidak optimal. Hal tersebut disebabkan Direktur RSUD Nurdin Hamzah tidak optimal memberikan pelayanan sesuai dengan SPM.

- RSUD Jayapura belum melaksanakan pengadaan persediaan obat dan bahan medis habis pakai (BMHP) secara optimal. Berdasarkan pemeriksaan diketahui bahwa 1) penyampaian SK Penunjukan terlambat mengakibatkan pengadaan obat mengalami keterlambatan; 2) basis data persediaan obat dan BMHP belum mutakhir; 3) penggunaan obat di luar formularium rumah sakit; dan 4) tagihan obat dan BMHP tahun 2017 belum dibayarkan pada tahun 2018. Akibatnya, pelayanan obat dan BMHP untuk pasien RSUD Jayapura menjadi tidak maksimal dan persediaan obat dan BMHP tidak dapat diketahui secara akurat dan real time. Hal tersebut disebabkan manajemen RSUD Jayapura belum menggunakan SIMRS dalam pengelolaan kefarmasian, Kepala Instalasi Farmasi belum menetapkan persediaan minimum untuk setiap jenis obat, Direktur RSUD Jayapura tidak menegakkan penggunaan formularium dalam pelayanan kefarmasian pada RSUD Jayapura, dan pengelola kartu papua sehat (KPS) tidak mengalokasikan anggaran pelunasan hutang pada tahun 2018.

Atas permasalahan tersebut, BPK telah merekomendasikan kepada:

- Direktur RSUD Dr. Muhammad Zein Painan agar mengajukan draft struktur organisasi rumah sakit secara lengkap, serta melakukan koordinasi dengan Bagian Hukum Setda untuk membahas hospital by laws.

- Bupati Tanjung Jabung Timur untuk memerintahkan Kepala Dinas Kesehatan untuk mengawasi, mengevaluasi, dan melaporkan kepada Bupati Tanjung Jabung Timur terkait dengan pemenuhan gedung dan ruangan serta alat kesehatan pada RSUD Nurdin Hamzah sesuai dengan klasifikasi RSUD Kelas C serta Direktur RSUD Nurdin Hamzah untuk segera:
  - Mengevaluasi dan menyusun kebutuhan tenaga kesehatan; mengevaluasi dan menyusun kebijakan tentang pola pengembangan kompetensi, penempatan dan rotasi tenaga kesehatan; serta menetapkan jadwal praktik dokter spesialis dan jadwal tenaga kesehatan pada unit rawat jalan.
  - Mengevaluasi dan menyusun register pemeliharaan alat dan meningkatkan proporsi anggaran untuk melaksanakan kalibrasi alat kesehatan; menginventarisasi kebutuhan minimal gedung, ruangan, dan alat kesehatan; membuat perencanaan pemenuhan gedung, ruangan dan alat kesehatan sesuai dengan klasifikasi RSUD kelas C; menunjuk pegawai sebagai operator SIMRS dan membentuk unit organisasi yang mengelola SIMRS; serta melaksanakan pengawasan dan evaluasi terkait dengan kalibrasi alat kesehatan, kesehatan lingkungan RS, serta pemanfaatan dan pengembangan SIMRS.
- Gubernur Papua agar menginstruksikan Direktur RSUD Jayapura untuk menggunakan SIMRS dalam pengelolaan kefarmasian, mengoptimalkan pelaksanaan pengadaan obat dan BMHP, menegakkan penggunaan formularium dalam pelayanan kefarmasian, dan mengalokasikan anggaran untuk pelunasan hutang pada tahun 2018.

Secara keseluruhan, hasil pemeriksaan atas pengelolaan pelayanan kesehatan rumah sakit mengungkapkan 37 temuan yang memuat 50 permasalahan ketidakefektifan.

### 5.2.3 BPJS Kesehatan

BPJS Kesehatan telah mengelola kerja sama dengan faskes dan dokter dan tenaga kesehatan (DTK) antara lain telah mengevaluasi pelaksanaan *kredensialing* yang dibuat dalam laporan bulanan monitoring faskes tingkat pertama (FKTP)/faskes rujukan tingkat lanjutan (FKRTL). Selain itu, pelaksanaan kapitasi berbasis komitmen pada FKTP milik pemerintah untuk tahun 2017-semester I tahun 2018 telah didukung dengan kesepakatan bersama antara BPJS Kesehatan dengan Asosiasi FKTP pada 34 ibukota provinsi.

Namun demikian, hasil pemeriksaan BPK menunjukkan bahwa masih ditemukan beberapa permasalahan, sehingga BPK menyimpulkan BPJS Kesehatan belum sepenuhnya efektif melakukan pengelolaan SDK dalam penyelenggaraan program JKN tahun 2017-semester I tahun 2018. Permasalahan yang perlu mendapat perhatian yaitu:

- Penambahan faskes kerja sama belum sepenuhnya memadai, yaitu:
  - Kedeputian Bidang Jaminan Pembiayaan Kesehatan Primer (JPKP) dan Jaminan Pembiayaan Kesehatan Rujukan (JPKR) belum sepenuhnya memiliki data tentang jumlah, rasio, dan pemetaan kebutuhan pemenuhan faskes kerja sama milik swasta secara memadai; BPJS Kesehatan telah melakukan publikasi dan sosialisasi kebutuhan faskes kerja sama khususnya milik swasta melalui media informasi, namun belum dilakukan secara berkala dan belum dipantau secara optimal;

- Koordinasi pemenuhan faskes kerja sama dengan Kemenkes, dinkes dan asosiasi faskes belum sepenuhnya optimal. Selain itu, pemantauan tindak lanjut atas hasil koordinasi, perkembangan hasil tindak lanjut dan evaluasi belum sepenuhnya optimal.

Akibatnya, pemenuhan ketersediaan faskes khususnya milik swasta untuk memberikan akses layanan kesehatan kepada peserta JKN belum optimal. Hal tersebut terjadi karena Kedeputian Bidang JPKP dan JPKR, kedeputian kantor wilayah dan kantor cabang belum didukung dengan mekanisme dan penyediaan data yang optimal; dan publikasi dan pemantauan tindak lanjut serta koordinasi BPJS Kesehatan dengan para pemangku kepentingan dhi. Kemenkes dan pemerintah daerah dalam pemenuhan kecukupan ketersediaan penyelenggara pelayanan kesehatan tidak optimal.

- Sinkronisasi dan/atau integrasi sistem informasi dengan Kemenkes dalam penyediaan basis data faskes belum sepenuhnya memadai, yaitu:
  - Sistem Informasi Kesehatan (SIK) atas basis data SDK terkait dengan penyediaan faskes dan kegiatan pemantauan, pengendalian, dan evaluasi belum sepenuhnya optimal;
  - SIK atas basis data SDK terkait pelayanan rujukan berjenjang berbasis kompetensi dan kegiatan pemantauan, pengendalian, dan evaluasi belum sepenuhnya optimal.

Akibatnya, adanya risiko perbedaan informasi yang digunakan dalam pengambilan keputusan oleh BPJS Kesehatan dan Kemenkes atas aplikasi yang serupa tetapi dengan respon *user* yang berbeda dan SIK tidak dapat menghasilkan informasi yang komprehensif bagi seluruh pemangku kepentingan. Selain itu, dengan adanya aplikasi yang serupa dari BPJS Kesehatan dan Kemenkes mengakibatkan faskes

dibebani proses penginputan data sehingga berisiko memengaruhi pelayanan. Hal tersebut terjadi karena BPJS Kesehatan belum optimal melakukan koordinasi dengan Kemenkes dalam hal pengintegrasian sistem informasi terkait tata kelola akses informasi SDK dan tata kelola sistem rujukan dalam pelayanan kesehatan.

BPK merekomendasikan kepada Direktur Utama BPJS Kesehatan untuk:

- Menyusun petunjuk teknis penyediaan data dan informasi yang komprehensif dengan mempertimbangkan kecukupan antara jumlah faskes dan jumlah peserta, kapasitas faskes, aksesibilitas peserta, dan jumlah faskes yang memenuhi syarat kerja sama baik faskes milik pemerintah dan milik swasta terkait perencanaan target faskes kerja sama.
- Membuat surat edaran kepada unit terkait agar meningkatkan publikasi dan koordinasi dengan kementerian/lembaga (K/L) atau pihak lain dalam pemenuhan kecukupan ketersediaan penyelenggara pelayanan kesehatan sesuai dengan mekanisme atau petunjuk teknis yang telah ditetapkan; dan mengatur mekanisme atau menyusun petunjuk teknis pelaksanaan pemantauan tindak lanjut terkait publikasi dan koordinasi dengan K/L atau pihak lain dalam pemenuhan kecukupan ketersediaan penyelenggara pelayanan kesehatan.
- Meningkatkan koordinasi dengan Kemenkes terkait tata kelola akses informasi SDK dan pengintegrasian sistem rujukan dalam pelayanan peserta JKN.

Hasil pemeriksaan BPK atas efektivitas pengelolaan SDK dalam penyelenggaraan JKN pada BPJS Kesehatan mengungkap 6 temuan yang memuat 8 permasalahan ketidakefektifan.

### **5.3 Audit Kinerja pada Bidang Pendidikan**

PEMERIKSAAN kinerja tematik atas peningkatan kualitas pembelajaran melalui penguatan penjaminan mutu pendidikan dan implementasi Kurikulum 2013 tahun ajaran 2016/2017 s.d. 2018/2019 dilakukan pada Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan (Kemendikbud) dan 48 objek pemeriksaan di lingkungan pemda meliputi 9 pemprov, 31 pemkab, dan 8 pemkot.

Hasil pemeriksaan BPK menyimpulkan bahwa peningkatan kualitas pembelajaran melalui penguatan penjaminan mutu pendidikan dan implementasi Kurikulum 2013 pada Kemendikbud kurang efektif. Sementara itu pada 4 pemda cukup efektif, 25 pemda kurang efektif, dan 19 pemda tidak efektif. Mengutip Iktisar Hasil Pemeriksaan Semester II 2019 tentang pemeriksaan tematik atas peningkatan kualitas pembelajaran melalui penguatan penjaminan mutu pendidikan dan implementasi Kurikulum 2013 dalam mewujudkan wajib belajar 12 tahun adalah sebagai berikut ini.

#### **5.3.1 Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan**

PEMERIKSAAN kinerja tematik atas peningkatan kualitas pembelajaran melalui penguatan penjaminan mutu pendidikan dan implementasi Kurikulum 2013 dalam mewujudkan wajib belajar 12 tahun dilaksanakan pada Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan (Kemendikbud) serta instansi terkait lainnya.

BPK mencatat upaya dan capaian Kemendikbud dalam peningkatan kualitas pembelajaran tersebut, antara lain dengan menyediakan sistem

penjaminan mutu pendidikan untuk memudahkan proses penjaminan mutu pada satuan pendidikan dengan melibatkan kepala sekolah, pengawas sekolah, guru, siswa, dan komite sekolah sebagai responden, serta melakukan pembaruan muatan kurikulum sesuai dengan kebutuhan pembelajaran.

Hasil pemeriksaan menyimpulkan bahwa peningkatan kualitas pembelajaran melalui penguatan penjaminan mutu pendidikan dan implementasi Kurikulum 2013 dalam mewujudkan wajib belajar 12 tahun kurang efektif, antara lain karena:

- Data dan informasi hasil Sistem Penjaminan Mutu Pendidikan (SPMP) belum sepenuhnya valid. Data dan informasi hasil SPMP merupakan hasil pemetaan mutu melalui instrumen penjaminan mutu dan akreditasi. Tidak validnya hasil pemetaan mutu di antaranya dibuktikan dengan perolehan hasil Ujian Nasional (UN) yang tidak linear dengan hasil pemetaan tersebut. Selain itu, aktivitas pengisian instrumen penjaminan mutu ini menjadi tambahan beban kerja bagi Pendidik dan Tenaga Kependidikan (PTK) yang dapat berdampak pada tidak optimalnya PTK dalam meningkatkan kualitas pembelajaran. Akibatnya, hasil penjaminan mutu belum valid dan andal sehingga upaya perbaikan kualitas pembelajaran peserta didik tidak berjalan optimal.
- Pemerintah belum optimal dalam menerapkan pembelajaran sesuai dengan Kurikulum 2013. Di antaranya, Kemendikbud belum memiliki mekanisme pelatihan dan pendampingan guru yang dapat memastikan guru mampu mengembangkan model pembelajaran. Akibatnya, tujuan pembelajaran sesuai dengan Kurikulum 2013 untuk meningkatkan kompetensi peserta didik dalam berpikir kritis dan memecahkan masalah (*critical thinking and problem solving*),

mampu bekerja sama (*collaboration*), berkreasi (*creativity*), dan berkomunikasi (*communication skills*) tidak tercapai.

BPK telah merekomendasikan kepada Menteri Pendidikan dan Kebudayaan sesuai dengan kewenangannya agar:

- Menginstruksikan Direktur Jenderal (Dirjen) Pendidikan Anak Usia Dini dan Pendidikan Dasar dan Menengah (PAUD dan Dikdasmen) dan Kepala Badan Penelitian dan Pengembangan (Balitbang) untuk berkoodinasi dalam menyempurnakan instrumen penjaminan mutu agar dapat memberikan gambaran riil mutu pendidikan.
- Menginstruksikan Dirjen PAUD dan Dikdasmen, Dirjen Guru dan Tenaga Kependidikan (GTK), Kepala Balitbang, Kepala Badan Pengembangan Bahasa dan Perbukuan, serta Sekretaris Jenderal (Sekjen) agar secara sinergi untuk merumuskan mekanisme pelatihan dan pendampingan guru yang dapat memastikan guru mampu mengembangkan model pembelajaran dan memilih bahan ajar yang sesuai dengan model pembelajaran.

Hasil pemeriksaan atas peningkatan kualitas pembelajaran mengungkapkan 6 temuan dan 8 permasalahan ketidakefektifan.

### **5.3.2 Pemerintah Daerah**

Untuk mengendalikan penyelenggaraan pendidikan oleh satuan pendidikan dasar dan menengah sehingga terwujud pendidikan yang bermutu maka perlu diterapkan suatu sistem penjaminan mutu. Pemerintah telah menetapkan sistem penjaminan mutu ini dengan Sistem Penjaminan Mutu Pendidikan (SPMP). Sistem ini bertujuan untuk menjamin pemenuhan standar pada satuan pendidikan secara sistemik, holistik, dan berkelanjutan, sehingga tumbuh dan berkembang budaya mutu pada satuan pendidikan secara mandiri. Sedangkan kurikulum merupakan seperangkat rencana dan pengaturan

mengenai tujuan, isi, dan bahan pelajaran serta cara yang digunakan sebagai pedoman penyelenggaraan kegiatan pembelajaran untuk mencapai tujuan pendidikan tertentu. Kurikulum menjadi salah satu alat yang sangat berperan penting dalam peningkatan kualitas pembelajaran.

Pada semester II tahun 2019, BPK telah menyelesaikan pemeriksaan kinerja tematik atas peningkatan kualitas pembelajaran melalui penguatan penjaminan mutu pendidikan dan implementasi Kurikulum 2013 tahun ajaran 2016/2017-2018/2019 secara serentak pada 48 objek pemeriksaan di lingkungan pemda meliputi 9 pemprov, 31 pemkab, dan 8 pemkot, yaitu:

**Tabel 5.6 Daftar Pemda yang Diuji Petik atas Pemeriksaan Peningkatan Kualitas Pembelajaran**

Pemerintah Provinsi		
1. DKI Jakarta	4. Nusa Tenggara Barat	7. Sulawesi Barat
2. Jawa Barat	5. Kalimantan Tengah	8. Gorontalo
3. Bali	6. Sulawesi Selatan	9. Maluku Utara
Pemerintah Kabupaten		
1. Batu Bara	11. Klungkung	21. Enrekang
2. Nagan Raya	12. Alor	22. Bombana
3. Tanjung Jabung Barat	13. Sekadau	23. Boalemo
4. Tanjung Jabung Timur	14. Sanggau	24. Mamuju
5. Banyuasin	15. Murung Raya	25. Seram Bagian Timur
6. Muara Enim	16. Tanah Laut	26. Halmahera Tengah
7. Kepulauan Anambas	17. Bulungan	27. Supiori
8. Kediri	18. Minahasa	28. Jayapura
9. Pasuruan	19. Buol	29. Nabire
10. Tangerang	20. Banggai Laut	30. Sorong Selatan
		31. Teluk Wondama
Pemerintah Kota		
1. Payakumbuh	4. Mojokerto	7. Bitung
2. Bekasi	5. Banjarmasin	8. Makassar
3. Yogyakarta	6. Balikpapan	

BPK mencatat upaya yang telah dilakukan beberapa pemda dalam meningkatkan kualitas pembelajaran, antara lain:

- Pemda telah membentuk Tim Penjaminan Mutu Daerah (TPMD).
- Pemda telah berupaya meningkatkan kualifikasi kepala satuan pendidikan dan pengawas sekolah dengan menganggarkan kegiatan penguatan kepala satuan pendidikan dan ujian substansi pengawas sekolah.
- Satuan pendidikan telah menetapkan Kriteria Ketuntasan Minimum (KKM) serta standar kelulusan dan/atau kriteria kenaikan kelas yang kriterianya telah dituangkan dalam dokumen akademik sekolah.
- Satuan pendidikan telah berupaya menerapkan penguatan pendidikan karakter (PPK) dengan menciptakan harmonisasi antara keempat dimensi pengembangan dalam proses pembelajaran yaitu olah hati, olah rasa, olah raga, dan olah pikir.

Namun demikian pemeriksaan BPK menyimpulkan bahwa peningkatan kualitas pembelajaran pada 19 pemda (39,58%) tidak efektif, 25 pemda (52,08%) kurang efektif, dan 4 pemda (8,34%) cukup efektif. Laporan hasil pemeriksaan atas peningkatan kualitas pembelajaran melalui penguatan penjaminan mutu pendidikan dan implementasi Kurikulum 2013 ini terbagi dalam 2 kelompok, yaitu kelompok pendidikan dasar dalam hal ini pendidikan Sekolah Dasar (SD) dan Sekolah Menengah Pertama (SMP) yang merupakan kewenangan pemerintah kabupaten/kota dengan sampel pemeriksaan sebanyak 39 pemerintah kabupaten/kota dan kelompok pendidikan menengah dalam hal ini Sekolah Menengah Atas (SMA) dan SMK yang merupakan kewenangan pemprov dengan sampel pemeriksaan sebanyak 9 provinsi. Permasalahan signifikan yang terjadi di pemda yang dapat menghambat efektivitas peningkatan kualitas pembelajaran melalui penguatan penjaminan mutu pendidikan dan implementasi Kurikulum 2013 adalah sebagai berikut.

- Pemda belum menjalankan siklus penjaminan mutu pendidikan berdasarkan data dan informasi yang valid, terjadi pada 46 pemda (95,83%). Hal ini ditunjukkan dengan ditemukannya satuan pendidikan yang belum memahami cara menyajikan potret sekolah dalam instrumen penjaminan mutu, serta dinas pendidikan yang belum optimal dalam memvalidasi isian instrumen penjaminan mutu dari satuan pendidikan sesuai dengan kondisi riil satuan pendidikan. Akibatnya, informasi yang dihasilkan peta mutu sekolah kurang akurat dan rapor mutu pendidikan belum dapat dijadikan sebagai dasar yang valid untuk memetakan mutu pendidikan dan merencanakan strategi pemenuhan mutu pendidikan.
- Pemda belum menindaklanjuti rekomendasi hasil penjaminan mutu sebagai acuan perbaikan mutu pembelajaran, terjadi pada 43 pemda (89,58%). Hal ini ditunjukkan dengan adanya rekomendasi belum dibahas antara Lembaga Penjaminan Mutu Pendidikan (LPMP), dinas pendidikan dan satuan pendidikan; pemberian rekomendasi oleh LPMP belum didukung rencana aksi dari dinas pendidikan dan satuan pendidikan; serta dinas pendidikan belum menyediakan media evaluasi/pelaporan pelaksanaan rekomendasi penjaminan mutu pada satuan pendidikan. Akibatnya, rekomendasi penjaminan mutu dari LPMP belum sepenuhnya memberikan dampak perbaikan mutu dan upaya perbaikan mutu oleh satuan pendidikan belum sepenuhnya terukur.
- Pemda belum menerapkan pembelajaran sesuai dengan Kurikulum 2013, terjadi pada 46 pemda (95,83%). Hal ini ditunjukkan dengan dinas pendidikan belum secara memadai menyiapkan seluruh pengawas, kepala satuan pendidikan, dan pendidik agar dapat menerapkan pembelajaran sesuai dengan Kurikulum 2013. Selain itu

Dinas pendidikan belum memastikan bahan/media ajar dapat mendukung pembelajaran Kurikulum 2013. Akibatnya, proses pembelajaran (oleh pendidik), manajemen sekolah (oleh kepala satuan pendidikan), dan supervisi (oleh pengawas) atas proses pembelajaran belum mencerminkan penerapan muatan Kurikulum 2013.

- Pemda belum memanfaatkan hasil penilaian dalam implementasi Kurikulum 2013, terjadi pada 37 pemda (77,08%). Hal ini ditunjukkan dengan Dinas Pendidikan belum memadai dalam melakukan evaluasi hasil pendidikan dengan memperhatikan indeks pembangunan manusia (IPM), hasil ujian *Program for International Student Assessment* (PISA)/asesmen kompetensi siswa indonesia (AKSI)/ sejenisnya, hasil ujian nasional, maupun hasil ujian sekolah. Selain itu, Dinas Pendidikan belum sepenuhnya menyediakan media rekam jejak perkembangan peserta didik dalam sikap, keterampilan, maupun pengetahuan. Akibatnya, upaya pembelajaran yang dirancang dan dijalankan tidak memberikan dampak peningkatan/perbaikan kualitas hasil belajar.
- Pemda belum menerapkan penguatan pendidikan karakter (PPK), terjadi pada 37 pemda (77,08%). Hal ini ditunjukkan dengan pemda belum sepenuhnya menjalankan langkah-langkah PPK dan belum sepenuhnya mengevaluasi pemenuhan langkah-langkah PPK. Akibatnya, pemda dan satuan pendidikan belum bisa mengidentifikasi tingkat keberhasilan pelaksanaan gerakan PPK pada tingkat wilayah maupun satuan pendidikan.
- Pemda belum melakukan revitalisasi Sekolah Menengah Kejuruan (SMK) dalam rangka memenuhi kompetensi lulusan sesuai dengan kebutuhan, terjadi pada 8 pemprov (88,83%) yang diuji petik. Hal ini

ditunjukkan dengan pemda belum sepenuhnya menjalankan langkah-langkah revitalisasi SMK serta mengevaluasi pemenuhan langkah-langkah revitalisasi SMK tersebut. Akibatnya, mutu lulusan SMK berpotensi tidak sesuai dengan kebutuhan dunia usaha dan dunia industri.

BPK telah merekomendasikan kepada Gubernur/Bupati/Wali Kota agar:

- Menginstruksikan Kepala Dinas Pendidikan, pengawas sekolah, dan kepala sekolah untuk memvalidasi isian instrumen penjaminan mutu pendidikan agar sesuai dengan kondisi riil satuan pendidikan.
- Memfasilitasi pembahasan hasil pemetaan mutu rekomendasi dan rencana aksi satuan pendidikan pengawas sekolah dan LPMP.
- Melakukan pemetaan kendala serta keterbatasan yang dihadapi satuan pendidikan dalam menerapkan pembelajaran Kurikulum 2013 sekaligus rencana aksi dalam rangka meminimalisasi dampak dari kendala dan keterbatasan tersebut.
- Mengevaluasi hasil penilaian pendidikan secara komprehensif mencakup berbagai aspek pengetahuan, keterampilan, sikap, dan berbagai hasil evaluasi pendidikan untuk perbaikan pembelajaran seluruh satuan pendidikan dan memanfaatkan hasil evaluasi tersebut untuk menyusun kebijakan desain peningkatan kualitas pembelajaran pada wilayahnya.
- Menyusun kebijakan dan rencana aksi pelaksanaan PPK, dan melaksanakan pemahaman PPK kepada kepala satuan pendidikan dan tenaga pendidik.
- Membuat peta jalan revitalisasi SMK sebagai pedoman pelaksanaan program revitalisasi SMK.

Hasil pemeriksaan atas peningkatan kualitas pembelajaran mengungkapkan 249 temuan yang memuat 256 permasalahan ketidakefektifan.

**Tabel 5.7 Rekapitulasi Kesimpulan dan Permasalahan Signifikan di Pemda dalam Upaya Meningkatkan Kualitas Pembelajaran melalui Penguatan Penjaminan Mutu Pendidikan dan Implementasi Kurikulum 2013**

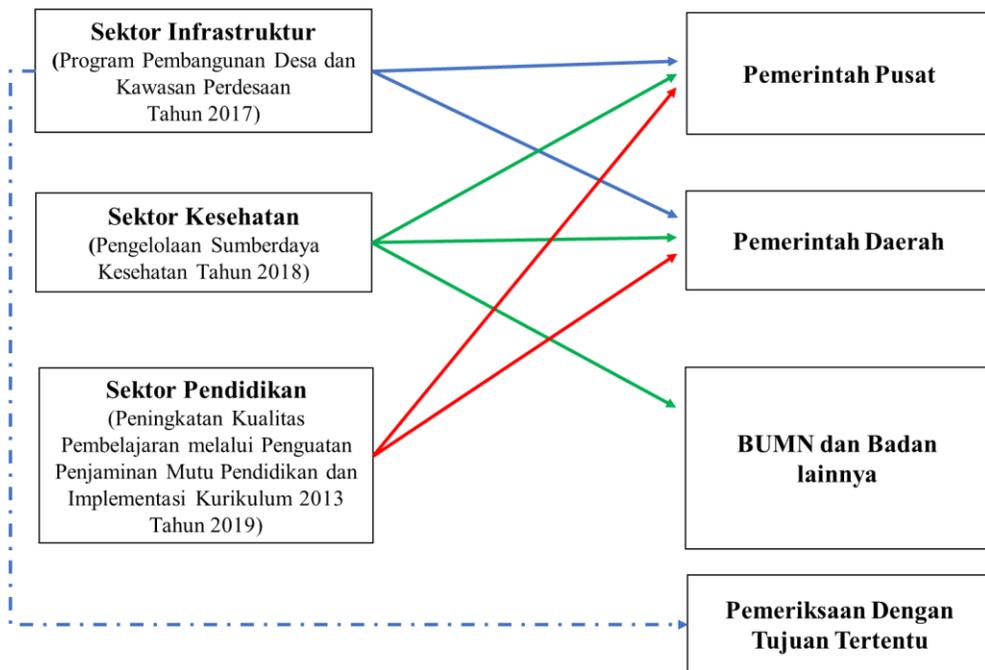
No	Pemerintah Provinsi/ Kabupaten/ Kota	Kesimpulan Peningkatan Kualitas Pembelajaran	Sistem Penjaminan Mutu		Pendidikan Implementasi Kurikulum 13				
			Validitas Data dan Informasi SPMP	Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Penjaminan Mutu	Kesesuaian Penerapan Kurikulum 13	Pemanfaatan Hasil Penilaian	Penguatan Pendidikan Karakter	Revitalisasi SMK	
1	Kab. Nagan Raya	Tidak Efektif	V	V	V	V	V	V	
2	Kab. Batu Bara	Kurang Efektif	V	V	V	V	V	V	
3	Kota Payakumbuh	Kurang Efektif	V	V	V	V	V	V	
4	Kab. Tanjung Jabung Barat	Tidak Efektif	V	V	V	V	V	V	
5	Kab. Tanjung Jabung Timur	Tidak Efektif	V	V	V	V	V	V	
6	Kab. Banyuasin	Kurang Efektif	V	V	V	V	V	V	
7	Kab. Muara Enim	Kurang Efektif	V	V	V	V	V	V	
8	Kab. Kepulauan Anambas	Kurang Efektif	V	V	V	V	V	V	V
9	Prov. DKI Jakarta	Cukup Efektif							V
10	Prov. Jawa Barat	Kurang Efektif	V	V	V	V	V	V	V
11	Kota Bekasi	Kurang Efektif	V	V	V	V	V	V	V

12	Kota Yogyakarta	Cukup Efektif	V						
13	Kota Mojokerto	Kurang Efektif	V	V					
14	Kab. Kediri	Kurang Efektif	V	V					
15	Kab. Pasuruan	Kurang Efektif	V	V					
16	Kab. Tangerang	Tidak Efektif	V	V	V			V	
17	Prov Bali	Cukup Efektif		V					
18	Kab. Klungkung	Kurang Efektif	V	V			V	V	
19	Prov Nusa Tenggara Barat	Tidak Efektif	V	V	V		V	V	V
20	Kab. Alor	Kurang Efektif	V	V			V	V	
21	Kab. Sekadau	Kurang Efektif	V	V			V	V	
22	Kab. Sanggau	Kurang Efektif	V	V			V	V	
23	Kab. Murung Raya	Tidak Efektif	V	V			V	V	
24	Prov. Kalimantan Tengah	Kurang Efektif	V	V			V	V	V
25	Kab. Tanah Laut	Kurang Efektif	V				V		
26	Kota Banjarmasin	Kurang Efektif	V	V			V	V	
27	Kota Balikpapan	Cukup Efektif	V	V					
28	Kab. Bulungan	Kurang Efektif	V	V			V	V	
29	Kota Bitung	Kurang Efektif	V	V			V	V	
30	Kab. Minahasa	Kurang Efektif	V	V			V	V	
31	Kab. Buol	Tidak Efektif	V	V			V	V	V

32	Kab. Banggai Laut	Tidak Efektif	V	V	V	V	V	V	V	V
33	Prov. Sulawesi Selatan	Tidak Efektif	V	V	V	V	V	V	V	V
34	Kota Makassar	Tidak Efektif	V	V	V	V	V	V	V	V
35	Kab. Enrekang	Kurang Efektif	V	V	V	V	V	V	V	V
36	Kab. Bombana	Kurang Efektif	V	V	V	V	V	V	V	V
37	Kab. Boalemo	Tidak Efektif	V	V	V	V	V	V	V	V
38	Prov. Gorontalo	Kurang Efektif	V	V	V	V	V	V	V	V
39	Prov. Sulawesi Barat	Tidak Efektif	V	V	V	V	V	V	V	V
40	Kab. Mamuju	Kurang Efektif	V	V	V	V	V	V	V	V
41	Kab. Seram Bagian Timur	Kurang Efektif	V	V	V	V	V	V	V	V
42	Kab. Halmahera Tengah	Tidak Efektif	V	V	V	V	V	V	V	V
43	Prov. Maluku Utara	Tidak Efektif	V	V	V	V	V	V	V	V
44	Kab. Supiori	Tidak Efektif	V	V	V	V	V	V	V	V
45	Kab. Jayapura	Tidak Efektif	V	V	V	V	V	V	V	V
46	Kab. Nabire	Tidak Efektif	V	V	V	V	V	V	V	V
47	Kab. Sorong Selatan	Tidak Efektif	V	V	V	V	V	V	V	V
48	Kab. Teluk Wondama	Tidak Efektif	V	V	V	V	V	V	V	V
<b>JUMLAH</b>			<b>46</b>	<b>43</b>	<b>46</b>	<b>37</b>	<b>37</b>	<b>37</b>	<b>8</b>	<b>8</b>

## Ringkasan Bab 5

### Contoh Praktik Audit Kinerja di Indonesia





## **BAB 6. Audit Universe**

*Audit Universe* merupakan salah satu pendekatan dalam audit yang dikembangkan sebagai usaha untuk melakukan audit yang lebih efektif berdasarkan konsep *risk-based audit*. *Risk-based audit* merupakan proses audit yang berbasis pada prioritas risiko. Proses penentuan prioritas risiko audit menjadi tantangan tersendiri dikarenakan kompleksitas tata kelola sektor publik. Setiap organisasi sektor publik memiliki karakteristik yang berbeda-beda sehingga memiliki aspek risiko yang berbeda pula seperti struktur, proses, dan produk layanan organisasi tersebut. Perbedaan tersebut dapat dijawab dengan suatu proses audit yang dikenal dengan *Audit Universe*.

*Audit Universe* adalah sekumpulan komponen atau unit dalam suatu organisasi atau program kegiatan yang dapat diaudit (*auditable components*). Seperti kita ketahui bersama, ruang lingkup organisasi sektor publik mempunyai skala yang besar dalam arti ukuran organisasi maupun program dikarenakan harapan untuk dapat memenuhi kebutuhan publik. Berdasarkan hal tersebut komponen yang dapat diaudit dari suatu organisasi menjadi beragam sehingga diperlukan suatu metode untuk dapat melihat gambaran keseluruhan dari suatu organisasi. Komponen audit dalam *Audit Universe* dapat berisi puluhan bahkan ratusan dikarenakan tidak ada pola baku untuk melihat hal tersebut. *There is no 'one size fit at all'*.

*Audit Universe* mengandung arti bahwa pelaksanaan audit berdasarkan penilaian risiko audit sehingga dalam perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan audit lebih difokuskan pada area penting terjadinya kecurangan atau penyimpangan dan area mempunyai dampak signifikan terhadap keseluruhan organisasi. Tiga tujuan utama audit yang menggunakan pendekatan ini adalah

untuk mengurangi risiko audit, meningkatkan efisiensi pelaksanaan audit, dan memastikan pencapaian tujuan dan sasaran organisasi.

Risiko audit dapat berupa kemungkinan temuan, kesimpulan, dan rekomendasi pemeriksa tidak benar atau tidak lengkap, tidak memberikan nilai tambah, atau tidak memberikan wawasan baru kepada entitas yang diperiksa sebagai akibat dari faktor-faktor seperti bukti yang tidak cukup dan/atau tidak tepat, prosedur pemeriksaan yang tidak memadai, atau kelalaian yang disengaja maupun informasi yang menyesatkan. Jumlah organisasi sektor publik yang sangat banyak dihadapkan pada keterbatasan baik dari segi waktu, sumberdaya manusia, keuangan atau sumberdaya lain menuntut efisiensi dan efektivitas pelaksanaan audit. Lembaga audit sebagai pelopor VfM harus dapat memberikan contoh pemanfaatan sumberdaya yang dimiliki.

Salah satu fungsi audit kinerja adalah memberikan nilai tambah pada *auditee*. Ditinjau dari tujuan organisasi sektor publik, nilai tambah yang dimaksud dalam pencapaian tujuan dan sasaran organisasi menjadi lebih cepat, lebih tepat, lebih baik sehingga kinerja organisasi sektor publik menjadi meningkat.

Terdapat beberapa risiko yang harus diperhatikan dalam organisasi. Risiko tersebut antara lain risiko strategis terkait dengan risiko pencapaian tujuan, risiko kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, risiko operasional yaitu kendala implementasi kebijakan karena kompleksitas sistem, risiko keuangan, dan risiko kecurangan serta penyalahgunaan wewenang.

Dari sumber datangnya risiko, risiko dapat dibedakan menjadi risiko internal dan risiko eksternal. Risiko internal terdiri dari budaya, proses dan struktur organisasi (manajemen). Risiko eksternal terdiri dari perubahan lingkungan eksternal, persepsi & perilaku stakeholder, standar, undang-undang, dsb Kemampuan *Audit Universe* dalam menghadapi kompleksitas

ruang lingkup audit memberikan manfaat yaitu memungkinkan untuk memperjelas tentang cakupan risiko utama dan area risiko lain dalam aktivitas audit setiap tahun dengan memberikan tingkat ketelitian di sekitar area yang tidak diaudit.

Pemahaman menyeluruh mengenai organisasi diwajibkan dalam *Audit Universe*. Pemahaman ini merupakan proses pembelajaran berulang yang terakumulasi dalam kata lain diperlukan informasi yang komprehensif mengenai organisasi. Sumber informasi tersebut dapat diperoleh dari:

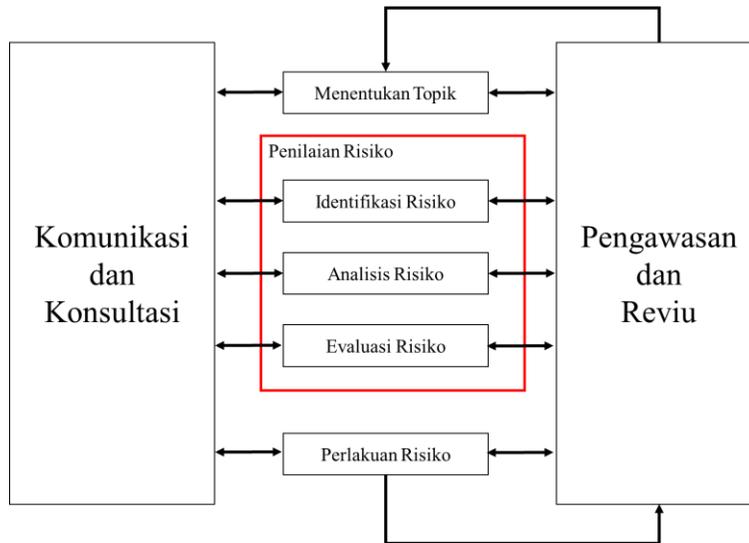
1. Informasi dari pengelola mengenai visi, misi, tujuan, target, dan harapan;
2. Rencana strategis, rencana operasional, dan rencana pengembangan organisasi;
3. Struktur organisasi dan rantai koordinasi komando;
4. Standar operasional prosedur;
5. Anggaran, Laporan tahunan, dan target kinerja;
6. Audit eksternal dan konsultan, inspeksi dan ulasan laporan;
7. Rencana strategis dan rencana operasional audit.

Salah satu manfaat *Audit Universe* adalah kegiatan pemeriksaan menjadi jelas terkait dengan lingkup area yang harus diaudit, sehingga strategi pemeriksaan menjadi efektif. *Audit Universe* juga memetakan risiko, pengendalian, dan peraturan-peraturan pada setiap unit bisnis sehingga pemahaman komprehensif atas seluruh aktivitas dapat dinilai dengan baik. *Audit Universe* memberikan tingkat transparansi pada area yang tidak diaudit dan area yang berisiko yang akan diaudit, sehingga dapat membantu pengambilan keputusan untuk menggunakan sumber daya yang optimal yang dibutuhkan dalam pelaksanaan audit.

Untuk lebih memperdalam pemahaman mengenai *Audit Universe*, berikut ini akan dibahas mengenai penilaian risiko, *four line of defense*, serta kolaborasi dan dampak audit kinerja. Penilaian risiko berkaitan dengan dasar penentuan audit *scope* pada *Audit Universe*. *Four line of defense* menerangkan pembagian lingkup pengendalian risiko dengan tugas dan fungsi masing-masing lini pertahanan. Kolaborasi dan dampak memuat harapan-harapan penulis tentang kolaborasi berbagai pihak dalam pengendalian risiko dengan memperhatikan dampak dari pelayanan yang berasal dari organisasi sektor publik.

## 6.1 Penilaian Risiko

Penilaian risiko adalah bagian dari manajemen risiko. Manajemen risiko memiliki andil yang besar terhadap tercapainya tujuan organisasi. Penilaian risiko digunakan untuk untuk menguji kualitas manajemen risiko sebuah entitas dengan mengidentifikasi area-area dalam organisasi yang memiliki risiko. Dalam mengambil keputusan, organisasi sebaiknya menekankan aspek risiko. Tahapan penilaian risiko terdiri dari identifikasi, analisis dan evaluasi risiko. Untuk dapat melihat hubungan penilaian risiko dan manajemen risiko dapat melihat gambar 6.1 berikut ini



**Gambar 6.1 Penilaian Risiko Bagian dari Manajemen Risiko**

Sumber: ISO 3100 hal 13

Penilaian risiko menyajikan informasi yang didasarkan pada bukti untuk membuat keputusan berbasis risiko yang digunakan untuk mendukung tujuan organisasi. Beberapa pertanyaan dapat membantu dalam penilaian risiko antara lain:

- Apa yang bisa terjadi dan mengapa?
- Apa *kemungkinan dan konsekuensinya*?
- Apa yang dapat dilakukan dan pilihan apa yang tersedia?
- Apa *trade-off* terkait dalam biaya, manfaat, dan risiko?
- Apa dampak dari keputusan saat ini terhadap pilihan masa depan?

Dikarenakan penilaian risiko adalah bagian dari manajemen risiko, maka akan sedikit diulas mengenai manajemen risiko dan risiko. Selanjutnya tahapan penilaian risiko yang berisi proses dan hubungan tiap tahap penilaian risiko. Pada akhir bagian, pembahasan mengenai penilaian risiko audit yang merupakan konsep dasar dari *Audit Universe*.

## 6.1.1 Manajemen Risiko dan Risiko

### 1. Manajemen Risiko

Manajemen risiko didefinisikan sebagai kegiatan terkoordinasi untuk mengarahkan dan mengontrol sebuah organisasi dengan mempertimbangkan risiko.<sup>81</sup> Manajemen Risiko adalah bagian dari tata kelola dan manajemen organisasi (ISO 2017).

Proses manajemen risiko dimulai dari tahan komunikasi dan konsultasi (Gambar 6.1). Organisasi dari semua jenis dan ukuran menghadapi faktor dan pengaruh internal dan eksternal yang membuatnya menghadapi ketidakpastian dalam mencapai tujuan mereka. Pengaruh ketidakpastian ini terhadap tujuan organisasi adalah risiko. Komunikasi dan konsultasi dengan eksternal dan internal stakeholder berlangsung selama semua tahap dari manajemen risiko. Hal ini penting dikarenakan terdapat perbedaan persepsi antara eksternal dan internal stakeholder sehingga dapat memberikan gambaran menyeluruh. Perbedaan tersebut dapat berupa nilai, kebutuhan, asumsi, konsep, dan perhatian dari stakeholder.

Tahap selanjutnya adalah menentukan topik. Dalam penentuan topik ini dapat memakai sudut pandang eksternal dan internal stakeholder. Konteks eksternal stakeholder tidak sebatas pada: sosial budaya, politik, hukum, regulasi teknologi, ekonomi, lingkungan baik dalam lingkup lokal, nasional, atau internasional; faktor pendorong dan tren yang memiliki dampak pada organisasi. Konteks internal stakeholder tidak sebatas pada manajemen, sumberdaya, kemampuan, budaya maupun standar. Setelah melihat kepentingan eksternal dan internal ditentukanlah definisi dan kriteria risiko.

Kemudian adalah penilaian risiko yang berisi tentang identifikasi, analisis dan evaluasi apakah risiko tersebut harus dimodifikasi dengan perlakuan risiko untuk memenuhi kriteria risiko mereka yang dapat diterima.

---

<sup>81</sup> ISO 31000, *Risk Management -Principles and guidelines*,(Swiss, 2009) halaman 1-8

Perlakuan risiko yang dimaksudkan disini adalah penentuan dan pelaksanaan pilihan strategi untuk memodifikasi atau meminimalisasi dampak risiko. Pengawasan dan revidu bertujuan untuk memastikan efisiensi dan efektivitas dari perlakuan risiko, mendapatkan informasi lebih lanjut tentang risiko dan keberhasilan atau kegagalan dalam perlakuan risiko. Proses manajemen risiko dan hasilnya harus didokumentasikan dan dilaporkan melalui mekanisme yang sesuai untuk memberikan tambahan informasi bagi proses pembelajaran berulang yang terakumulasi.

Manajemen risiko berkaitan erat dengan *Risk-based decision making* dan *risk-based approaches* yang merupakan istilah yang sering digunakan untuk menunjukkan bahwa beberapa proses sistemik yang berkaitan dengan ketidakpastian sedang digunakan untuk merumuskan opsi kebijakan dan menilai berbagai dampak dan konsekuensinya.<sup>82</sup>

Manajemen risiko merupakan hal yang kompleks untuk dipelajari dikarenakan tiga alasan mendasar. *Pertama*, pengambilan keputusan di bawah ketidakpastian. Ketidakpastian terjadi dan mempengaruhi level di tingkat pribadi, perusahaan, dan pemerintah, dan mempengaruhi selama fase perencanaan, pengembangan, desain, operasi, dan manajemen. Ketidakpastian mewarnai proses pengambilan keputusan terlepas dari apakah (a) melibatkan satu pihak atau lebih, (b) dibatasi oleh pertimbangan ekonomi atau lingkungan, (c) didorong oleh kekuatan sosio-politik atau geografis, (d) diarahkan oleh pengetahuan ilmiah atau teknologi atau (e) dipengaruhi oleh berbagai *broker* kekuasaan dan pemangku kepentingan. *Kedua*, manajemen risiko memiliki metode lintas disiplin. Subjek ini semakin diperumit dengan pengembangan berbagai pendekatan dengan keandalan yang berbeda-beda. Beberapa metode menghasilkan hasil dan kesimpulan yang salah, telah

---

<sup>82</sup>Yacov Y. Haimes, *Risk Modelling, Assessment and Management*, 3<sup>rd</sup> ed, (John Wiley: New Jersey, 2009)

mengakar dan akan sulit diberantas. *Ketiga*, manajemen risiko didasarkan pada kebutuhan untuk membuat *trade-off* di antara semua biaya, manfaat, dan risiko yang relevan dalam kerangka *multiobjective*, tanpa menetapkan bobot yang dapat digunakan untuk menyamakan risiko, biaya, dan manfaat.

Dibalik kerumitan dan kompleksitas dari manajemen risiko terdapat keuntungan yang besar apabila dapat memaksimalkan fungsi dari manajemen risiko. Keuntungan tersebut antara lain:

- Meningkatkan kemungkinan pencapaian tujuan;
- Mendorong keaktifan manajemen;
- Menyadari kebutuhan untuk mengidentifikasi dan menangani risiko;
- Meningkatkan identifikasi peluang dan ancaman;
- Mematuhi persyaratan hukum dan peraturan yang relevan serta norma internasional;
- Meningkatkan pelaporan wajib dan sukarela;
- Meningkatkan tata kelola;
- Meningkatkan kepercayaan (*trust*) dan kepercayaan diri (*confident*) pemangku kepentingan;
- Menambah aspek risiko dalam perencanaan dan pengambilan keputusan;
- Meningkatkan kontrol;
- Mengalokasikan dan menggunakan sumber daya secara efektif untuk penanganan risiko;
- Meningkatkan efektivitas dan efisiensi operasional;
- Meningkatkan kinerja dan keselamatan, serta perlindungan lingkungan;
- Meningkatkan pencegahan kerugian dan kegagalan manajemen;
- Meminimalkan kerugian;

- Meningkatkan pembelajaran organisasi; dan
- Meningkatkan ketahanan organisasi.

Manajemen risiko dapat diterapkan sebelum, selama dan setelah peristiwa risiko terjadi. Didalam manajemen risiko terdapat penilaian risiko dan investigasi kejadian, kedua hal tersebut memiliki kedekatan tapi berbeda satu sama lainnya. Penilaian risiko menekankan pertanyaan ‘apa yang bisa terjadi (salah)?’ sedangkan investigasi kejadian menitikberatkan pada ‘apa yang terjadi (salah)?’ Investigasi kejadian adalah respon manajemen risiko terhadap kejadian yang merugikan. Investigasi kejadian merupakan tindakan reaktif. Investigasi kejadian menekankan pada alasan namun seringkali kejadian yang merugikan memiliki cara yang berbeda. Penerapan manajemen risiko pada *Audit Universe* pada organisasi sektor publik diharapkan dapat mengurangi investigasi kejadian yang sudah merugikan program atau kebijakan. Hal ini merupakan tanggungjawab moral dari pengelola sektor publik dikarenakan menggunakan keuangan negara yang berasal dari pajak masyarakat.

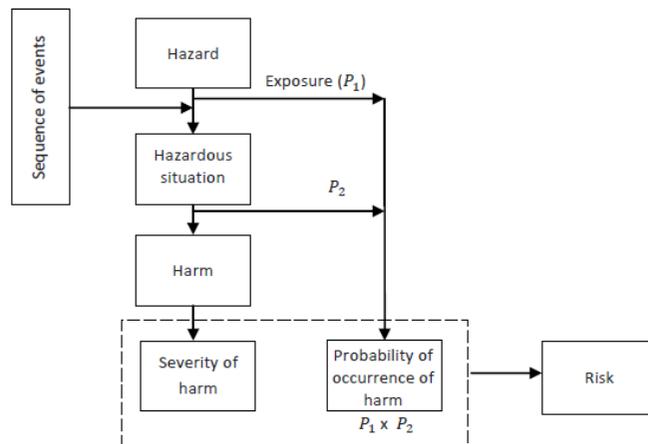
## 2. Risiko

Lingkungan yang dinamis sekarang ini membuat dampak dari risiko semakin besar dan cepat. Diperlukan pemahaman mengenai apa yang dimaksud dengan risiko. Menurut *British Standard Institution* (BSI), risiko adalah kemungkinan sebuah peristiwa, bahaya, ancaman, atau situasi yang terjadi yang menyebabkan konsekuensi yang tidak diinginkan; potensi masalah;<sup>83</sup> efek dari ketidakpastian pencapaian tujuan.<sup>84</sup> (lihat gambar 6.2)

---

<sup>83</sup> BSI, 2004b. *BS ISO/IEC 16085: Information technology- software life cycle processes- risk management*, London: *British Standards Institution*.

<sup>84</sup> BSI, 2009. *BS ISO 31000: Risk management: principles and guidelines*, London: *British Standards Institution*.



Catatan  $P_1$  adalah probabilitas dari terjadinya situasi *hazardous*  
 $P_2$  adalah probabilitas dari situasi *hazardous* yang menyebabkan *harm*

### Gambar 6.2 Representasi Hubungan dari Hazard, Sequence of Event, situasi Hazardous dan Harm

Sumber: BSI (2012)

Seringkali ditemukan salah pemahaman mengenai risiko. Risiko berbeda dengan *Hazard*. *Hazard* adalah suatu yang dapat menyebabkan kerugian baik bersifat fisik, materi dan berpengaruh pada operasional. Risiko adalah pertimbangan probabilitas terjadinya bahaya dan mempunyai potensi besar terjadi (*severity*). Risiko adalah suatu keadaan yang mendekati bahaya (*rischiare*)<sup>85</sup>. Tenggelam adalah *hazard*, menyelam adalah risiko. Perumpamaan ini mungkin dapat membantu dalam pemahaman risiko.

Konsep mendasar dari manajemen risiko adalah risiko itu sendiri. Risiko adalah efek positif dan/atau negatif dari ketidakpastian pada tujuan yang dapat memiliki aspek yang berbeda (seperti tujuan keuangan, kesehatan, keselamatan, dan lingkungan) dan dapat diterapkan pada tingkat yang berbeda (seperti strategi, organisasi, proyek, produk dan proses). Risiko sering kali diekspresikan dengan mengacu pada 4 hal yaitu:

<sup>85</sup> *Rischiare* berasal dari bahasa itali yang berarti 'run into danger' dikenal pada abad ke 17 sumber: oxford dictionary

- Sumber risiko, yaitu elemen atau kombinasi yang memberikan potensi risiko;
- Peristiwa potensial, yaitu kejadian atau perubahan dari serangkaian keadaan tertentu, peristiwa dapat menjadi sumber risiko, selain itu peristiwa juga dapat terjadi karena satu atau lebih penyebab;
- Konsekuensi yaitu hasil dari suatu peristiwa yang mempengaruhi tujuan, konsekuensi dapat dipahami secara kualitatif dan kuantitatif dan dapat berdampak positif atau negatif. Konsekuensi juga dapat tumbuh secara kumulatif atau *cascading*;
- *Likelihood* yaitu kemungkinan terjadinya suatu peristiwa. Dalam terminolog manajemen risiko, *likelihood* merujuk pada kemungkinan sebuah kejadian dapat terjadi yang didefinisikan secara objektif atau subjektif, kuantitatif atau kualitatif, menggunakan bahasa umum atau matematis.

Risiko tidak dapat dihilangkan tapi dapat dipindahkan dan dikelola. Manajemen risiko dapat dipahami sebagai aktivitas terkoordinasi untuk mengarahkan dan mengendalikan organisasi terkait risiko. Manajemen risiko dapat dipergunakan untuk memberikan jaminan bagi para pemangku kepentingan terhadap pencapaian tujuan organisasi.

Perlu dipahami dalam manajemen risiko terdapat istilah pengendalian. Pengendalian adalah sebuah kegiatan yang menjaga dan/atau memodifikasi risiko dalam upaya pencapaian tujuan. Manajemen risiko dan pengendalian dapat berjalan beriringan untuk saling menguatkan. Kedua hal tersebut dapat digunakan untuk membentuk dan melindungi nilai, mengembangkan kinerja, inovasi, dan mendorong pencapaian tujuan.

Manajemen risiko memiliki beberapa prinsip yang perlu diterapkan antara lain:

- Integrasi, yaitu manajemen risiko merupakan bagian integral dari aktivitas organisasi.
- Terstruktur dan komprehensif, untuk menjamin hasil konsisten dan dapat diperbandingkan.
- *Costumized*, maksudnya kerangka kerja dan proses manajemen risiko organisasi harus dapat menyesuaikan konteks internal dan eksternal dalam mencapai tujuan organisasi.
- Inklusif, maksudnya menjamin para pemangku kepentingan untuk memberi masukan yang menumbuhkan kesadaran manajemen risiko.
- Dinamis, maksudnya pemahaman risiko harus dipahami sebagai sesuatu yang berubah-ubah ketika terjadi perubahan konteks eksternal dan internal.
- Informasi terbaik yang tersedia, maksudnya input manajemen risiko berdasarkan sejarah dan informasi yang ada, dan ekspektasi dimasa depan. Perlu dipahami manajemen risiko harus menggunakan informasi yang tersedia untuk menilai ketidakpastian dan limitasi informasi yang ada. Sehingga informasi yang disediakan harus jelas, berperiode, dan diberikan pada pemangku kepentingan.
- Manusia dan *cultural factor*, yaitu faktor yang mempengaruhi kegiatan manajemen risiko yang berasal dari budaya dan kebiasaan yang ada dalam organisasi.
- Pembelajaran berkelanjutan, yaitu pengembangan melalui pengalaman yang dimiliki.

### **6.1.2 Tahapan Penilaian Risiko**

Dalam tahapan penilaian risiko, penentuan konteks penilaian membantu dalam keseluruhan proses. Hal tersebut seperti: parameter internal (kebijakan dan persepsi stakeholder internal), parameter eksternal (seperti lingkungan,

trend dan sudut pandang stakeholder), tanggung jawab, metode penilaian dan kriteria risiko. Terdapat beberapa metode dalam penilaian risiko namun tidak semua tepat digunakan dalam penilaian.

Menurut BS En ISO 17776 mengkategorikan metode yang memungkinkan dalam penilaian risiko: (1) pengalaman, pengalaman adalah guru terbaik tapi harus dilengkapi dengan pengetahuan dan keahlian yang memadai, (2) daftar pemeriksaan, daftar yang memuat semua risiko yang sudah diketahui dan diidentifikasi, (3) standars, merujuk pada pelaksanaan SOP yang sesuai, dan (4) menggunakan teknik ulasan yang terstruktur, hal ini dapat dikembangkan untuk menilai *hazard* yang tak terduga dan atau kejadian yang tidak sengaja dinilai oleh metode lain. Namun tidak ada teknik tunggal untuk menilai risiko sehingga penilaian risiko harus dijalankan secara sistematis, kolaboratif, dan berulang.

Dalam penilaian risiko terdapat 3 tahapan yaitu identifikasi, analisis dan evaluasi risiko

## 1. Identifikasi Risiko

Identifikasi risiko adalah sebuah proses pencarian dan mendeskripsikan risiko yang dapat membantu atau mencegah organisasi dalam mencapai tujuannya. Organisasi harus mengidentifikasi risiko, apakah sumbernya berada di bawah kendalinya atau tidak. Pertimbangan harus diberikan bahwa mungkin ada lebih dari satu jenis hasil, yang dapat mengakibatkan berbagai konsekuensi yang berwujud atau tidak berwujud. Hal-hal yang harus diperhatikan dalam mengidentifikasi risiko adalah:

- Sumber risiko yang berwujud dan tidak berwujud;
- Penyebab dan peristiwa;
- Ancaman dan peluang;
- Kerentanan dan kemampuan;

- Perubahan dalam konteks eksternal dan internal;
- Indikator risiko yang muncul;
- Sifat dan nilai dari aset dan sumber daya;
- Konsekuensi dan dampaknya terhadap tujuan;
- Keterbatasan pengetahuan dan keandalan informasi;
- Faktor terkait waktu; dan
- Bias, asumsi dan keyakinan mereka yang terlibat.

Hal-hal tersebut memiliki potensi konsekuensi yang berdampak langsung maupun tidak langsung pada organisasi maupun lingkungan strategis.

## **2. Analisis Risiko**

Tujuan dari analisis risiko adalah untuk memahami sifat risiko dan termasuk karakteristiknya jika memungkinkan tingkat risikonya. Analisis risiko melibatkan pertimbangan rinci tentang ketidakpastian, sumber risiko, konsekuensi, kemungkinan (*likelihood*), peristiwa, skenario, pengendalian, dan keefektifannya. Suatu peristiwa dapat memiliki banyak penyebab dan konsekuensi dan dapat mempengaruhi berbagai tujuan. Analisis risiko dapat dilakukan dengan berbagai tingkat detail dan kompleks, tergantung pada tujuan analisis, ketersediaan dan keandalan informasi, serta sumber daya yang tersedia. Teknik analisis dapat bersifat kualitatif, kuantitatif atau kombinasi dari semuanya, tergantung pada keadaan dan tujuan penggunaan. Analisis risiko dapat dipengaruhi oleh perbedaan pendapat, bias, persepsi risiko dan penilaian. Hal yang dapat menambah penilaian risiko adalah kualitas informasi yang digunakan, asumsi dan pengecualian yang dibuat, segala batasan metode dan bagaimana hal tersebut dieksekusi. Pengaruh ini harus dipertimbangkan, didokumentasikan dan dikomunikasikan kepada pengambil keputusan.

Peristiwa yang sangat tidak pasti bisa sulit diukur. Ini bisa menjadi masalah saat menganalisis peristiwa dengan konsekuensi yang parah. Dalam kasus seperti itu, menggunakan kombinasi teknik umumnya memberikan wawasan yang lebih luas. Analisis risiko memberikan masukan untuk evaluasi risiko, untuk keputusan tentang apakah risiko perlu ditangani dan bagaimana konsep penanganannya, dan tentang strategi dan metode penanganan risiko yang paling tepat. Hasilnya memberikan wawasan untuk keputusan, di mana pilihan dibuat, dan pilihan melibatkan berbagai jenis dan tingkat risiko.

Analisis risiko harus mempertimbangkan faktor-faktor seperti:

- Kemungkinan kejadian dan konsekuensi;
- Sifat dan besarnya konsekuensi;
- Kompleksitas dan konektivitas;
- Faktor dan volatilitas terkait waktu;
- Efektivitas pengendalian yang ada;
- Tingkat sensitivitas dan kepercayaan diri.

### **3. Evaluasi Risiko**

Setelah analisis risiko adalah penentuan tingkat risiko berdasarkan kriteria-kriteria yang ditetapkan (evaluasi risiko) untuk mendukung pengambilan keputusan. Evaluasi risiko melibatkan perbandingan hasil analisis risiko dengan kriteria risiko yang ditetapkan untuk menentukan di mana tindakan tambahan diperlukan. Keputusan harus mempertimbangkan konteks yang lebih luas dan konsekuensi aktual serta yang dirasakan oleh pemangku kepentingan eksternal dan internal. Hasil evaluasi risiko harus dicatat, dikomunikasikan, dan kemudian divalidasi pada tingkat organisasi yang sesuai.

Tingkat risiko dapat ditentukan berdasarkan beberapa hal seperti, kemungkinan (*likelihood*), konsekuensi, kemampuan terdeteksi

(*detectability*), kerentanan (*vulnerability*) dan kecepatan efek (*velocity*). Kemungkinan dapat diartikan sebagai kesempatan sesuatu terjadi yang dapat diperkirakan dengan menggunakan probabilitas atau frekuensi. Catatan riwayat arsip, teknik prediksi dan pendapat ahli dapat digunakan untuk menilai tingkat kemungkinan. Catatan riwayat arsip digunakan untuk menentukan probabilitas dari pengulangan kejadian dalam hal ini risiko tentunya. Teknik prediksi dapat digunakan apabila catatan riwayat arsip atau data tidak memadai untuk memperkirakan kemungkinan. Pendapat ahli dalam konteks *human capital* memuat pengalaman, kemampuan dan kapasitas seorang ahli untuk menilai suatu kejadian.

Konsekuensi berhubungan dengan besaran dampak (*severity*) yang ditimbulkan dari risiko bersifat langsung maupun tidak langsung. Satu risiko dapat menyebabkan sejumlah konsekuensi yang berbeda dan banyak risiko pada satu titik dapat membebani pelaksana organisasi, apabila diambil keputusan untuk menghadapi risiko.

Kemampuan mendeteksi risiko berhubungan dengan penilaian risiko. Terdapat metode khusus untuk mengukur tingkat kritis dalam kemampuan deteksi yaitu *failure modes and effect analysis* (FMEA).

Kerentanan merupakan tingkat kemudahan terpengaruhnya sistem sehingga menyebabkan ketidakmampuan mengatasi risiko. Semakin tinggi risiko, semakin besar dampak risiko yang akan diterima. Kecepatan mengacu pada seberapa cepat risiko menyebabkan gangguan terhadap pencapaian tujuan organisasi.

Untuk memudahkan penilaian risiko dapat menggunakan skala lima tergantung dari tingkatannya. Tabel 6.1 dapat membantu dalam pemahaman tingkat risiko

**Tabel 6.1 Skala Pengukuran Penilaian Risiko**

Score	Kemungkinan Likelihood	Konsekuensi Consequence	Detectabilitas Detectability	Kerentanan Vulnerability	Kecepatan Velocity
1	Negligible	Rare	Sangat Tinggi	Sangat Rendah	Sangat Rendah
2	Minor	Unlikely	Tinggi	Rendah	Rendah
3	Moderate	Possible	Sedang	Sedang	Sedang
4	Major	Likely	Rendah	Tinggi	Tinggi
5	Extreme	Frequent	Sangat Rendah	Sangat Tinggi	Sangat Tinggi

Sumber: *Good risk assessment*, 2018

### 6.1.3 Penilaian Risiko Audit

Dalam melakukan penilaian risiko dapat melakukan analisis dengan pendekatan ekonomis, efisiensi dan efektivitas. Analisis faktor-faktor risiko sumber daya dari sudut pandang ekonomis memerlukan fokus pada sumber daya keuangan dan fisik. Indikasi risiko ekonomi memiliki kesimpulan bahwa biaya sumber daya (keuangan, manusia, material, dan lain-lain) yang digunakan untuk mencapai volume produk (layanan) dan tingkat kualitasnya serta hasil keseluruhan bisa jadi lebih sedikit daripada yang sebenarnya terjadi. Berikut faktor-faktor risiko audit yang ada dalam sudut pandang ekonomis:

**Tabel 6.2 Faktor-faktor risiko audit yang berkaitan dengan ekonomis**

Tujuan Ekonomis	Faktor-faktor risiko umum	Permasalahan yang harus dibahas dalam Audit
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Minimalisasi <i>cost</i></li> <li>2. Mendapatkan lebih banyak <i>output</i> dari batas <i>input</i> yang ada</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. <i>Waste</i> (buang-buang uang) penggunaan sumber daya yang tidak diperlukan untuk pencapaian hasil atau hasil yang diharapkan;</li> <li>2. <i>Overpayment</i> (pembayaran berlebih)- sumber daya diperoleh dengan mengabaikan prinsip ekonomi;</li> <li>3. <i>Luxury expenses</i> (pengeluaran mewah) - sumber daya yang</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Apakah lembaga memperoleh volume sumber daya yang diperlukan dengan kualitas yang dibutuhkan dengan harga terendah? (misalnya, pemeriksaan harus mencakup prosedur untuk menerbitkan panggilan pengadaan publik, pemilihan proposal, dan penilaian entitas kemungkinan untuk memperoleh sumber daya)</li> <li>2. Apakah sumber daya keuangan dan fisik digunakan secara efisien?</li> <li>3. Apakah kegiatan manajemen memenuhi prinsip-prinsip dan praktik administrasi yang baik?</li> </ol>

	diperoleh memiliki kualitas yang jauh lebih baik daripada yang dibutuhkan untuk pencapaian hasil atau hasil yang diharapkan.	4. Apakah lembaga mengelola sumber dayanya untuk meminimalkan biaya? 5. Apakah ada kemungkinan sebuah cara intervensi yang dapat dilakukan untuk mengurangi biaya? 6. Apakah sumber daya yang diperoleh digunakan daripada disimpan? 7. Apakah staf yang digunakan dalam semua kasus secara penuh? 8. Apakah organisasi menerapkan metode pengoptimalan?
--	--	--

Sumber : Dalia Daujotaitė, Insights On Risk Assessment In Performance Audit, 2013. Hal 225

Parameter utama efisiensi suatu produk adalah kualitas dan kuantitasnya. Kuantitas terkait dengan penilaian jumlah suatu produk (jumlah buku yang diterbitkan, jumlah audit yang dilakukan, dll.). Kualitas terkait dengan karakteristik suatu produk, misalnya, daya tahan atau penampilannya, konten program pelatihan yang telah diselesaikan, kepatutan produk atau persyaratan kualitas yang disetujui, dll. Berikut faktor-faktor risiko yang berkaitan dengan efisiensi:

**Tabel 6.3 Faktor-faktor risiko yang berkaitan dengan efisiensi**

<b>Tujuan Efisiensi</b>	<b>Faktor-faktor risiko umum</b>	<b>Permasalahan yang harus dibahas dalam Audit</b>
1. Hubungan antara keluaran dan sumber daya yang digunakan untuk memproduksinya 2. Apakah sumber daya dihabiskan untuk <i>output</i> yang menghasilkan sebagian besar hasil?	1. <i>Loss</i> (kerugian) - setelah menggunakan sumber daya, hasil yang diinginkan belum tercapai sehingga diperlukan tambahan sumberdaya; 2. Rasio antara input terhadap output kurang optimal - tingkat efisiensi tenaga kerja yang rendah; 3. Pelaksanaan yang lambat; 4. Faktor yang tidak teridentifikasi dan	1. Apakah program disiapkan dan direncanakan dengan benar? Apakah jelas dan konsisten? 2. Apakah tujuan dan tindakan yang disediakan (hukum, keuangan, dll.) Sesuai, konsisten dan relevan? 3. Apakah pekerjaan dilakukan dalam persyaratan yang sesuai untuk menghindari biaya yang tertunda atau tidak perlu? 4. Kegiatan yang direncanakan, diatur dan dilaksanakan dengan tepat? 5. Menilai efisiensi struktur organisasi, proses pengambilan keputusan dan sistem manajemen pelaksanaan program? 6. Apakah program melaksanakan atau menduplikasi program terkait lainnya,

	<p>tidak terkendali - biaya yang dikenakan yang tidak tercakup oleh intervensi subjek tersebut. (tidak terduga)</p>	<p>sebagian tumpang tindih dengan mereka, atau bertentangan sama?</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>7. Apakah kualitas pelayanan publik memenuhi harapan masyarakat dan tujuan yang ditetapkan?</li> <li>8. Menentukan kesesuaian sistem untuk penilaian dan pemantauan efisiensi program, dan pelaporan tentang program?</li> <li>9. Menilai efisiensi investasi publik dan program-program serta komponennya, misalnya, apakah tujuan telah tercapai?</li> <li>10. Mengidentifikasi tindakan mencegah pencapaian efisiensi atau tujuan yang memuaskan?</li> <li>11. Menganalisis alasan untuk hasil yang diterima dan masalah yang diidentifikasi dengan maksud untuk mengidentifikasi metode untuk meningkatkan efisiensi kinerja dan program negara?</li> <li>12. Menentukan relatif manfaat metode alternatif dalam memastikan hasil yang lebih baik atau menghilangkan faktor-faktor yang mengurangi efisiensi program?</li> </ol>
--	---	---

Sumber: Dalia Daujotaitė, *Insights On Risk Assessment In Performance Audit*, 2013. Hal 226.

Dalam memeriksa faktor-faktor risiko yang terkait dengan kuantitas *outcome*, pertanyaan pokok yang harus dijawab adalah apakah jasa (barang) memenuhi persyaratan dan kebutuhan (efektivitasnya). Salah satu metode yang digunakan dalam menentukan kecukupan hasil program adalah pemeriksaan tugas atau proses operasi yang tidak dilakukan. Metode lain menyarankan pengukuran rasio hasil terhadap standar spesifikasi. Kualitas hasil ditunjukkan dengan tidak adanya cacat pada unit yang diselesaikan, serta kecukupan layanan. Kualitas dapat dilihat sebagai atribut dari unit hasil. Berikut tabel faktor-faktor yang berkaitan dengan efektivitas:

**Tabel 6.4 Faktor-faktor risiko yang berkaitan dengan efektivitas**

<b>Tujuan efektivitas</b>	<b>Faktor-faktor risiko umum</b>	<b>Permasalahan yang harus dibahas dalam audit</b>
1. Sejauh mana tujuan telah dicapai dan hubungan antara dampak yang diinginkan dan dampak aktual dari suatu kegiatan. 2. Apakah dampak yang diinginkan benar-benar tercapai	1. Kebijakan yang dibuat secara salah - evaluasi kebutuhan yang tidak memadai, tujuan yang tidak jelas dan tidak konsisten, tindakan intervensi yang tidak memadai, atau tujuan yang tidak dapat dipraktikkan; 2. Kegagalan manajemen - tujuan tidak tercapai, karena pencapaian tujuan tidak dianggap sebagai prioritas oleh manajemen	1. Apakah tujuan dari program didefinisikan dengan tepat, disajikan menurut tingkat tertentu, dan sejauh mana pencapaiannya? Apakah tujuan program dapat dicapai dengan biaya yang dapat dibenarkan? 2. Apakah sumber daya manusia, keuangan dan lainnya yang digunakan secara efektif? 3. Apakah program, entitas dan kegiatan yang dikelola dilaksanakan secara efektif, teratur, terorganisir dan dilaksanakan, serta dipantau dan dinilai? 4. Apakah kinerja organisasi sesuai dengan tujuan dan persyaratan yang ditentukan? 5. Apakah layanan publik dengan kualitas yang sesuai, disesuaikan dengan kebutuhan pelanggan dan disediakan secara tepat waktu. 6. Apakah entitas menetapkan dampak sosial, ekonomi, lingkungan yang dipantau langsung atau tidak langsung muncul karena kegiatan atau alasan lain?

Sumber: Dalia Daujotaitė, *Insights On Risk Assessment In Performance Audit*, 2013. Hal. 227.

Dalam pelaksanaan pemeriksaan terdapat risiko audit yang berpotensi menghambat dalam pencapaian sasaran dan tujuan pemeriksaan. Beberapa hal berikut merupakan praktik yang dilaksanakan untuk memitigasi risiko audit kinerja pendahuluan atas penerapan regulasi/ kebijakan/ program, antara lain:

1. Mitigasi risiko atas kesulitan dalam menentukan kriteria yang tepat, antara lain:
  - Auditor dapat melibatkan ahli dan pemangku kepentingan yang kompeten apabila terdapat pertentangan antar kriteria dan/atau tidak tersedianya kriteria yang tepat.
  - Auditor melakukan diskusi intensif dengan entitas untuk meningkatkan persetujuan kriteria yang ditetapkan oleh auditor.

2. Mitigasi risiko atas ketidakmampuan untuk melakukan analisis yang cukup (kolektif), antara lain:
  - Auditor memiliki pengetahuan yang cukup atas hal pokok dan teknik audit yang akan dilakukan, sehingga mampu melakukan analisis yang cukup. Apabila dibutuhkan auditor dapat meminta bantuan ahli dan *stakeholder* yang memiliki kompetensi yang diperlukan untuk melakukan analisis.
  - Auditor harus memastikan bahwa topik audit kinerja dapat diperiksa (*auditable*) dengan mempertimbangkan ketersediaan pendekatan, metodologi, kriteria yang relevan, dan informasi atau bukti pemeriksaan yang dibutuhkan.
3. Mitigasi risiko atas ketidakmampuan untuk melakukan analisis yang cukup (individu), antara lain:
  - Auditor secara individu harus memiliki kompetensi profesional yang cukup untuk melakukan audit termasuk dalam merancang metodologi, perumusan kesimpulan yang tepat, dengan mempertimbangkan temuan signifikan yang memengaruhi pencapaian tujuan pemeriksaan.
  - Supervisi sangat diperlukan untuk memberikan keyakinan atas kualitas hasil pemeriksaan. Dengan menerapkan hal tersebut, akan mengurangi kemungkinan perumusan kesimpulan yang tidak tepat.

Pengelolaan risiko audit harus dilakukan oleh auditor di seluruh tahapan pemeriksaan kinerja. Adapun hal yang harus dilakukan oleh auditor, adalah sebagai berikut:

1. Mengidentifikasi risiko pemeriksaan beserta dampaknya;
2. Menilai risiko pemeriksaan tersebut;

3. Mengembangkan dan menerapkan strategi untuk mencegah dan memitigasi;
4. Risiko pemeriksaan;
5. Memantau risiko pemeriksaan dan melakukan penyesuaian atas prosedur;
6. Pemeriksaan apabila terdapat risiko yang baru; dan
7. Mendokumentasikan pengelolaan risiko pemeriksaan.

Beberapa hal dalam tabel 6.5 berikut merupakan hasil identifikasi risiko audit dan strategi auditor dalam memitigasi risiko tersebut.

**Tabel 6.5 Hasil identifikasi risiko dan strategi pemeriksa**

No	Risiko Pemeriksaan	Dampak	Penilaian Risiko	Mitigasi Risiko	Pihak yang Bertanggung Jawab
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
<b>A</b>	<b>Tahap Perencanaan</b>				
1	<p>Kompetensi profesional dan pemahaman setiap individu Pemeriksa atas hal pokok berbeda-beda</p>	<p>a. Terdapat kemungkinan Pemeriksa tidak mampu melakukan analisis yang cukup sehingga temuan pemeriksaan kurang mengidentifikasi sebab utama suatu permasalahan.                      b. Terdapat kemungkinan, Pemeriksa tidak dapat menjawab tujuan/pertanyaan pemeriksaan atau merumuskan kesimpulan yang tidak benar atau tidak lengkap.</p>	Tinggi	<p>Dalam pelaksanaan kinerja, perlu dipastikan secara individual setiap Pemeriksa memiliki kompetensi profesional yang cukup untuk melakukan pemeriksaan, dan secara kolektif dalam Tim Pemeriksa, memiliki pengetahuan yang cukup atas hal pokok, dan teknik pemeriksaan yang akan dilakukan. Beberapa hal yang dapat dilakukan untuk meningkatkan kompetensi Pemeriksa atas hal pokok antara lain:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. Melakukan <i>workshop</i>/ pelatihan terkait metodologi pemeriksaan kinerja memastikan Tim Pemeriksa memahami hal pokok yang diperiksa, antara lain melalui studi literatur, mengundang narasumber yang menguasai permasalahan, diskusi dengan entitas, dsb</li> <li>b. Memastikan QC berjalan dengan baik, adanya arahan secara berjenjang dalam Tim Pemeriksa, media diskusi dan konsultasi diperbanyak, AT harus menyusun laporan berkala sehingga KT dapat memantau dengan mudah dan memberi masukan</li> </ol>	<p>PFP (Pengendali Teknis/PT dan Ketua Tim/KT)</p>

2	Waktu pemeriksaan yang sempit sehingga kurang melakukan pemahaman hal pokok secara memadai	Desain rancangan desain pemeriksaan tidak menjawab harapan penugasan dan <i>stakeholder</i> terkait	Tinggi	a. Melakukan pemahaman awal atas hal pokok b. Membuat <i>timeframe</i> yang jelas	KT
3	Auditabilitas atas topik pemeriksaan yang akan diperiksa rendah	Lingkup pemeriksaan menjadi sempit	Tinggi	Melakukan riset awal sebelum dilakukan pemeriksaan pendahuluan, sehingga pada tahap awal dapat diidentifikasi; area kunci pemeriksaan yang lebih fokus ketersediaan metodologi, kriteria, bukti, dan sumber bukti	Level KT hingga PT
4	Akses dan kualitas informasi/ sumber bukti pemeriksaan kurang dan tidak tepat	Informasi/bukti yang memadai untuk membuat kesimpulan pemeriksaan tidak diperoleh	Tinggi	a. mengidentifikasi sumber data/bukti serta teknik untuk mengumpulkan bukti sehingga risiko tidak ada akses atas informasi tertentu dapat dihindari b. meningkatkan keahlian komunikasi yang efektif dalam perolehan data c. dst...	KT
5	Kriteria tidak tersedia	Terdapat kemungkinan Pemeriksa tidak mampu melakukan analisis yang cukup sehingga temuan pemeriksaan kurang mengidentifikasi sebab utama suatu permasalahan	Tinggi	Ketika tidak terdapat kriteria pemeriksaan atau kriteria tersebut masih diperdebatkan, Pemeriksa dapat melakukan diskusi dengan ahli di bidang hal pokok yang diperiksa, pemangku kepentingan, dan pengambil keputusan guna membangun kriteria	KT – PT
6	Waktu yang tersedia terbatas dan pola kerja WFH dan WFO yang bervariasi untuk setiap Unit Kerja Eselon I menghambat	Hasil pemahaman hal pokok/obyek yang diperiksa belum menyeluruh sehingga berpotensi pada kesalahan penetapan area potensial	Tinggi	Mengoptimalkan pelaksanaan prosedur secara virtual, pengiriman data dan dokumen via email dan media lainnya	KT – PT

		<b>Tahap Pelaksanaan</b>			
	pemerolehan data dan informasi yang cukup				
<b>B</b>					
1	Bukti pemeriksaan yang cukup dan tepat sulit diperoleh	Pemeriksa berisiko mengalami kesulitan dalam merumuskan temuan dan kesimpulan pemeriksaan.	Tinggi	a. Pada tahap perencanaan Pemeriksaan harus memastikan jenis, sumber, dan prosedur perolehan bukti yang dibutuhkan b. Pemeriksaan dapat mempertimbangkan untuk merevisi pertanyaan pemeriksaan apabila bukti yang cukup dan tepat masih sulit diperoleh dengan langkah mitigasi di atas	KT – PT
2	Bukti yang didapatkan kurang kuat	Temuan yang disusun tidak meyakinkan	Medium	Melakukan analisis data dengan metode statistik kuantitatif dan menggunakan perangkat lunak/tools yang ilmiah	KT
3	Prosedur pengumpulan bukti tidak dapat dilaksanakan	Pemeriksa berisiko tidak mampu mengumpulkan bukti yang cukup dan tepat	Tinggi	Perbanyak diskusi dengan para ahli untuk mendapatkan pandangan/arahan terkait prosedur pengumpulan bukti yang akan digunakan	KT
4	Teknik uji petik yang digunakan tidak tepat	Sampel yang digunakan tidak mewakili populasi sehingga kesimpulan pemeriksaan tidak tepat	Tinggi	a. Memastikan Pemeriksaan yang diberikan penugasan memiliki pemahaman yang cukup terkait teknik uji petik. b. Perbanyak diskusi dengan para ahli untuk mendapatkan arahan atas teknik sampling yang akan digunakan	KT
5	Kompetensi pemeriksa terkait telaah regulasi/ kebijakan terbatas	Temuan pemeriksaan tidak secara obyektif menggambarkan permasalahan yang sebenarnya	Sedang	Berkoordinasi dengan Ditama Binbangkum untuk memperoleh telaah/ kajian regulasi	Level KT hingga Penanggung Jawab (PJ)

<b>Tahap Pelaporan</b>			
<b>C</b>			
1	Rekomendasi tidak memberikan manfaat	Rekomendasi tidak dapat dilaksanakan dan hasil pemeriksaan tidak memberikan nilai tambah	Tinggi a. menyusun rekomendasi dengan cermat berdasarkan sebab yang menimbulkan permasalahan b. menunjuk pihak yang tepat untuk menindaklanjuti rekomendasi c. mempertimbangkan kemampuan entitas dalam melaksanakan rekomendasi
2	Kesimpulan yang dirumuskan tidak tepat atau tidak lengkap	LHP tidak dapat menjawab tujuan pemeriksaan dan memberikan kontribusi untuk perbaikan kinerja entitas	Tinggi Merancang prosedur pemeriksaan mulai dari tahap perencanaan hingga perumusan kesimpulan dalam pelaporan
<b>D</b>			
<b>Tahap Pemantauan Tindak Lanjut</b>			
1	Rekomendasi yang diberikan tidak dapat dijalankan	Hasil pemeriksaan BPK tidak memberikan nilai tambah bagi entitas	Tinggi Menjalankan fungsi QC dengan baik dan benar, serta memastikan tujuan pemeriksaan terjawab sehingga rekomendasi yang sesuai dapat diberikan untuk mengatasi penyebab permasalahan yang teridentifikasi
2	Rencana aksi yang telah disiapkan oleh entitas yang diperiksa, (dijalankan atau tidak) sesuai dengan konsep awalnya	Rencana perbaikan/ peningkatan kinerja tidak tercapai	Tinggi Merencanakan pemantauan atas tindak lanjut pemeriksaan yang telah dijalankan

Pada praktiknya, audit kinerja menggunakan pengelolaan risiko yang berbeda. Seperti yang kita ketahui bersama bahwa penilaian risiko merupakan bagian dari manajemen risiko. Dibutuhkanlah ukuran yang dapat dipakai bersama dalam kerangka penilaian risiko audit atau dapat disebut standar audit. Standar audit memuat acuan risiko, evaluasi faktor risiko, dan manajemen dalam perangkat audit kinerjanya.

Agar menciptakan *risk assessment* yang baik, seorang auditor harus mempertimbangkan risiko audit dari setiap area yang signifikan untuk dinilai.<sup>86</sup> Dengan hal tersebut diharapkan tidak terjadi risiko audit yang memungkinkan terjadinya temuan, kesimpulan, dan rekomendasi pemeriksa tidak benar atau tidak lengkap, tidak memberikan nilai tambah, atau tidak memberikan wawasan baru kepada entitas yang diperiksa sebagai akibat dari faktor-faktor seperti bukti yang tidak cukup dan/atau tidak tepat, prosedur pemeriksaan yang tidak memadai, atau kelalaian yang disengaja maupun informasi yang menyesatkan .

### Big Data dalam Analisis Resiko

(Kotak 6.1)

Pelaksanaan perkembangan teknologi dalam *Audit Universe* harus didukung oleh langkah *big data analytics*. *Big data analytics* adalah suatu proses untuk menelusuri, mentransformasi, dan melakukan modelling big data sehingga menjadi informasi yang berguna yang diperlukan dalam pengambilan keputusan. Terdapat istilah 6V dalam big data yaitu *volume*, *variety*, *velocity*, *value*, *veracity* dan *variability*. *Volume* adalah jumlah data dalam hubungan ukuran dan kapasitas pengolahan. *Variety* menggambarkan berbagai macam data yang disimpan dan masih harus diproses dan dianalisis untuk menghasilkan keputusan. *Velocity*, kecepatan pengambilan keputusan menjadi terhambat apabila terjadi perubahan yang cepat terhadap data, *big data analytics* dapat membantu dalam penentuan tren dan mengolah data real-time sebagai bahan pertimbangan. *Value* adalah nilai yang terkandung didalam data berhubungan dari data mana dan seberapa besar hasil yang didapat dari data yang telah

<sup>86</sup> Dalia Daujotaitė, Insights On Risk Assessment In Performance Audit, *Business System and Economics* Vol. 3(2), 2013. Hal 230.

disimpan. *Veracity* menunjukkan kualitas dan asal usul data, sehingga memungkinkan untuk mengambil tindakan pada saat kurangnya keyakinan. *Variability* berhubungan dengan bagaimana data berubah apabila terjadi perubahan pada variabel yang diajukan.

*Audit Universe* mempunyai tantangan tersendiri. Ditinjau dari aspek risiko yang terus berkembang setiap saat, terdapat keterbatasan dalam hal ini auditor sebagai unsur manusia untuk mengolah data dengan jumlah yang besar. Banyaknya variabel yang mempengaruhi risiko dan lingkungan yang terus berubah dikarenakan kecenderungan manusia yang dinamis adalah kesulitan tersendiri pada penilaian risiko. Disisi lain, jumlah entitas yang bermacam-macam, jumlah program yang banyak, wilayah yang sangat luas untuk diawasi dalam konteks pengendalian internal dan audit. *Audit Universe* erat kaitan dengan bagaimana pemeriksa mampu mengidentifikasi risiko kunci sehingga ditemukan *auditable area*. Big data analytics dapat membantu mengidentifikasi dan menilai risiko bisnis yang dapat diaudit dengan mengolah data-data yang tersedia melalui algoritma kecerdasan buatan.

Data mengenai akumulasi risiko yang sudah diidentifikasi dari setiap entitas dapat diintegrasikan. Tidak hanya entitas, internal auditor, eksternal auditor dan beberapa pihak terkait harus menumbuhkan kesepahaman bersama untuk mengelola risiko dan berintegrasi untuk menciptakan sebuah sistem *early warning*. Dari segi pelaporan hal tersebut berimplikasi pada bagaimana menyeragamkan pemahaman data atas laporan keuangan pemerintah provinsi, kabupaten dan kota untuk dapat diterjemahkan menjadi program terarah dan terukur antara internal auditor dan eksternal auditor. Kemudian diperlukan *capacity building* internal auditor dan eksternal auditor dari *traditional audit mindset* ke *digital audit mindset*. Untuk mendukung hal tersebut, terdapat tiga lapisan yang harus diperhatikan (1) sistem berbasis IT, (2) lapisan konsolidasi berbasis IT, dan (3) lapisan analisis. Berdasarkan hal tersebut diharapkan big data dapat menyelesaikan masalah yang kompleks pada *Audit Universe* terutama pada sektor publik.

## 6.2 *Four Line of Defense*

*Four line of defense* adalah pengembangan model *three line of defense* yang banyak diterapkan pada industri perbankan dan keuangan. *Three line of defense* menekankan pada sistem pengendalian internal yang merupakan proses yang dilakukan *Board of Direktor* (BOD) organisasi, dan anggota lainnya, yang didesain untuk menyediakan jaminan terkait pencapaian tujuan

menyangkut operasi, pelaporan dan kepatuhan.<sup>87</sup> Pada tahun 2015 dikembangkan suatu model baru karena *three line of defense* dinilai kurang cocok dengan industri perbankan dan asuransi yang disebut dengan *four line of defense*. Pelibatan pihak eksternal untuk melengkapi desain sistem pengendalian internal bertujuan untuk memberikan jaminan mutu tambahan agar tata kelola organisasi menjadi lebih baik. Lihat Gambar 6.3



**Gambar 6.3 Four Line of Defense**

Sumber: modifikasi dari Panduan Praktis Peningkatan Kapabilitas APIP Dalam Pencegahan Tindak Penyimpangan, 2018 dan Financial Stability Institut, 2015

Dapat kita lihat berdasarkan gambar diatas, lini pertahanan dibagi menjadi 4 yaitu lini pertama, lini kedua, lini ketiga, dan lini keempat pertahanan organisasi. Setiap lini mempunyai tugas, fungsi dan tanggung jawabnya masing-masing. Pembagian ini didasarkan pada cakupan kewenangan dalam organisasi dan kepemilikan mandat.

Sebelum membahas mengenai *four line of defense*, pimpinan organisasi menetapkan beberapa komitmen tentang penerapan *governance* pada organisasi yang dipimpinnya (*control environment*). Dibutuhkan komitmen yang tinggi penerapan pengelolaan sektor publik yang transparan dan akuntabel. Peran pemimpin tertinggi adalah penciptaan dan pengendalian

<sup>87</sup> COSO, *Internal Control- Integrated Framework*, 2<sup>nd</sup> ed, (AICPA, 2013). Hal. executives summary

lingkungan yang: (1) Menunjukkan komitmen untuk integritas nilai-nilai etis; (2) Tanggung jawab untuk menjaga organisasi dari perubahan (tidak dapat beradaptasi dengan lingkungan strategis) berpikir oversight; (3) Membuat struktur, pembagian kewenangan, dan tanggungjawab; (4) Menunjukkan komitmen untuk meningkatkan kompetensi; (5) prinsip akuntabilitas. Peran dan kesadaran pemimpin tertinggi untuk menerapkan budaya organisasi yang sesuai sehingga dapat menimbulkan kepercayaan publik terutama pada organisasi sektor publik. Peran pemimpin tertinggi tidak hanya sebatas satu lini pertahanan tetapi tiga lini pertahanan yaitu lini pertama, lini kedua dan lini ketiga.

### **6.2.1 Pertahanan Lini Pertama**

Pertahanan lini pertama diperankan oleh manajemen sebagai pemilik kegiatan khususnya dalam mengendalikan kegiatan sehari-hari. Kegiatan ini dapat berupa produksi fisik barang atau penyediaan jasa layanan yang berhubungan langsung dengan penerima layanan. Maksud dari model ini adalah untuk menetapkan kontrol dasar dan tanggungjawab manajemen risiko pada lini pertahanan pertama yaitu staf dan karyawan yang bekerja pada proses bisnis organisasi. Model ini mengasumsikan pengendalian pada pertahanan lini pertama sangat rinci berdasarkan transaksi atau kegiatan rutin sehari-hari (staf yang akrab dengan alur kerja sebagai pendeteksi dini). Apabila terdapat kejadian diluar standar yang ditetapkan, staf dapat memberitahukan langsung pada atasan dan memastikan penanganan tepat waktu apabila diperlukan tindakan-tindakan.

Beberapa aktivitas yang dapat dilakukan diantaranya termasuk, mengidentifikasi dan menilai risiko yang mungkin timbul, menjalankan kontrol, mengidentifikasi proses/koordinasi/pelaksanaan kontrol yang kurang baik, mengusulkan perbaikan design kontrol, serta menjalankan koordinasi dan

komunikasi kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Hal ini termasuk mengambil risiko yang tepat berdasarkan sistem pengendalian. Pertahanan lini pertama memungkinkan pengumpulan data yang komprehensif karena menangkap semua kejadian secara terperinci mengenai kejadian yang terjadi selama proses organisasi.

### **6.2.2 Pertahanan Lini Kedua**

Jika sistem kontrol pertahanan lini pertama menjadi tidak efektif, atau tidak hadir, pertahanan lini kedua menjadi penting. Pertahanan lini kedua merupakan pihak yang bertanggung jawab untuk mendampingi pertahanan lini pertama dalam mencapai tujuannya. Pendampingan ini berguna untuk mendukung manajemen dengan membawa keahlian, proses keunggulan, dan pemantauan bersama pertahanan lini pertama dalam memastikan pengendalian berjalan secara efektif. Pertahanan lini kedua memiliki fungsi terpisah dari baris pertama pertahanan tapi masih di bawah kontrol dan arah manajemen senior (hierarki struktur organisasi) dan biasanya melakukan beberapa fungsi manajemen.

Baris kedua pada dasarnya adalah memiliki tugas dan atau fungsi pengawasan dari manajemen. Secara spesifik membantu lini pertama dalam mengimplementasikan strategi, memberikan pandangan terhadap risiko, membantu mengelola risiko, menjalankan kontrol sesuai dengan kebijakan dan prosedur yang ada, serta memperoleh informasi dan memberikan pelaporan kepada pimpinan mengenai kondisi pengendalian aktivitas secara keseluruhan. Pertahanan lini kedua merupakan pihak yang tidak sepenuhnya independen, karena perannya yang dapat turut serta menentukan, menjalankan, dan mengembangkan proses manajemen dan pengendalian aktivitas.

Dengan demikian, pertahanan lini kedua mendefinisikan tindakan preventif dan detektif terhadap aktivitas untuk memenuhi syarat pengendalian serta memastikan persyaratan tersebut diimplementasikan dalam kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur pada pertahanan lini pertama. Pertahanan lini kedua terpisah dari pertahanan lini pertama dan menerapkan kontrol yang baik pada aktivitas yang sedang berlangsung (misalnya setiap hari) atau berkala dasar. Hal ini dilakukan berdasarkan penilaian kriteria risiko misalnya terjadi aktivitas yang diluar normal (dalam jumlah) atau tindakan koreksi dari aktivitas yang terjadi.

Pimpinan, pelaksana harian dan supervisi tergabung dalam manajemen organisasi dan memiliki tugas dan fungsi manajemen (sdm, keuangan, bagian umum dll). Menurut COSO terdapat lima komponen dasar pengendalian dalam aktivitas manajemen organisasi. Kewenangan dari kelima komponen tersebut dipisahkan berdasarkan kedudukan pada manajemen organisasi. Komponen tersebut adalah:

1. **Lingkungan pengendalian** (*control environment*) yaitu sekumpulan standar, proses, dan struktur yang memberikan dasar untuk melaksanakan pengendalian internal di seluruh organisasi. Lingkungan pengendalian terdiri dari integritas dan nilai-nilai etika organisasi; parameter yang memungkinkan manajemen dan pimpinan untuk melaksanakan tanggung jawab pengawasan tata kelola; struktur organisasi dan penugasan wewenang dan tanggung jawab; proses untuk menarik, mengembangkan, dan mempertahankan individu yang kompeten; dan ketelitian seputar ukuran kinerja, insentif, dan penghargaan untuk mendorong kinerja baik secara individu maupun organisasi. Lingkungan pengendalian yang dihasilkan memiliki dampak yang meluas pada sistem pengendalian internal secara keseluruhan. (Pimpinan atau pejabat publik);

2. **Penilaian risiko** (*risk assessment*). Perlu dipahami bahwa entitas menghadapi berbagai risiko dari sumber eksternal dan internal. Risiko didefinisikan sebagai kemungkinan bahwa suatu peristiwa akan terjadi dan berdampak terhadap pencapaian tujuan. Penilaian risiko melibatkan proses yang dinamis dan berulang untuk mengidentifikasi dan menilai risiko untuk pencapaian tujuan. Hasil penilaian risiko bersifat relative dan memiliki toleransi yang berbeda terhadap pencapaian tujuan. Dengan demikian, penilaian risiko menjadi dasar untuk menentukan bagaimana risiko akan dikelola. Manajemen menetapkan kategori yang berkaitan dengan operasi, pelaporan, dan kepatuhan dengan kejelasan yang memadai untuk dapat mengidentifikasi dan menganalisis risiko terhadap pencapaian tujuan. Manajemen juga mempertimbangkan kesesuaian tujuan entitas. Penilaian risiko juga mengharuskan manajemen untuk mempertimbangkan dampak dari kemungkinan perubahan dalam lingkungan eksternal (dalam model bisnisnya sendiri) yang dapat membuat pengendalian internal tidak efektif. (Pertahanan lini pertama);
3. **Aktivitas pengendalian** (*control activities*) adalah tindakan yang ditetapkan melalui kebijakan dan prosedur yang membantu memastikan bahwa arahan manajemen untuk memitigasi risiko terhadap pencapaian tujuan dilaksanakan. Aktivitas pengendalian dilakukan di semua tingkat entitas, di berbagai tahapan dalam proses bisnis, dan di dalam sistem yang berlaku. Aktivitas pengendalian mungkin bersifat preventif atau detektif dan dapat mencakup serangkaian aktivitas manual dan otomatis seperti otorisasi dan persetujuan, verifikasi, rekonsiliasi, dan tinjauan kinerja bisnis (Pertahanan lini pertama);

4. **Informasi dan komunikasi** (*information and communication*).

Informasi diperlukan bagi manajemen untuk melaksanakan tanggung jawab pengendalian internal dalam upaya pencapaian tujuannya. Manajemen memperoleh, menghasilkan dan menggunakan informasi yang relevan dan berkualitas baik dari sumber internal maupun eksternal untuk mendukung berfungsinya komponen lain dari pengendalian internal.

Komunikasi adalah proses yang terus-menerus dan berulang dalam menyediakan, berbagi, dan memperoleh informasi yang diperlukan. Komunikasi internal adalah cara informasi disebarluaskan ke seluruh organisasi, mengalir ke atas, ke bawah, dan ke seluruh entitas. Hal ini memungkinkan personel untuk menerima pesan yang jelas dari manajemen bahwa tanggung jawab pengendalian harus dilakukan dengan serius. Komunikasi eksternal memiliki dua arah jalur komunikasi yaitu penyerapan informasi yang relevan dari eksternal ke dalam manajemen organisasi, dan penyampaian informasi kepada pihak eksternal sebagai tanggapan terhadap persyaratan dan harapan. (pertahanan lini pertama);

5. **Pemantauan** (*monitoring*) dan **evaluasi**. Pemantauan adalah kondisi dimana sistem pengendalian organisasi harus dimonitor untuk menilai mutu dari sistem pengendalian tersebut. Setelah proses pemantauan dilakukanlah evaluasi. Evaluasi dapat dilakukan pada saat sedang berlangsung, evaluasi terpisah, atau beberapa kombinasi dari keduanya yang digunakan untuk memastikan apakah masing-masing dari lima komponen pengendalian internal, termasuk pengendalian untuk mempengaruhi prinsip-prinsip dalam setiap komponen, ada dan berfungsi. Evaluasi berkelanjutan, yang dibangun ke dalam proses bisnis di berbagai tingkat entitas, memberikan

informasi yang tepat waktu. Evaluasi terpisah, yang dilakukan secara berkala, akan bervariasi dalam ruang lingkup dan frekuensi tergantung pada penilaian risiko, efektivitas evaluasi yang sedang berlangsung, dan pertimbangan manajemen lainnya. Temuan dievaluasi berdasarkan kriteria yang ditetapkan dan kekurangannya dikomunikasikan kepada manajemen dan pimpinan sebagaimana mestinya (pertahanan lini pertama dan kedua);

### **6.2.3 Pertahanan Lini Ketiga**

Pertahanan lini ketiga merupakan level lanjutan dari pengendalian internal atau yang biasa dikenal dengan internal auditor. Internal auditor merupakan lembaga independen didalam organisasi yang memiliki tugas utama sebagai pelaksana fungsi audit internal. Internal auditor dikembangkan dengan tujuan memberikan jaminan independen kepada pimpinan maupun BOD. Jaminan independensi internal auditor memiliki berbagai tujuan yaitu meningkatkan kepercayaan terhadap pencapaian tujuan termasuk efisiensi dan efektivitas operasional, pengamanan asset, keandalan dan integritas proses pelaporan dan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.

Pengendalian internal dapat membantu organisasi mencapai tujuan dan mempertahankan serta meningkatkan kinerja. COSO menerbitkan buku panduan *Internal Control-Integrated Framework* dengan harapan pengendalian internal dapat berjalan dengan efektif dan efisien sehingga dapat beradaptasi terhadap perubahan lingkungan bisnis dan operasi, mengurangi risiko ke tingkat yang dapat diterima, dan mendukung pengambilan keputusan dan tata kelola organisasi yang baik. Framework tersebut memberikan panduan mengenai manfaat yang akan didapatkan oleh manajemen dan pimpinan antara lain dengan menyediakan:

1. Cara untuk menerapkan pengendalian internal ke semua jenis entitas, terlepas dari industri atau struktur hukumnya, pada tingkat entitas, unit operasi, atau fungsi;
2. Pendekatan berbasis prinsip yang memberikan fleksibilitas dan memungkinkan penilaian dalam merancang, menerapkan dan melaksanakan pengendalian internal, prinsip yang dapat diterapkan di tingkat entitas, operasi, dan fungsional;
3. Persyaratan sistem pengendalian internal yang efektif dengan mempertimbangkan bagaimana komponen dan prinsip ada dan berfungsi serta bagaimana komponen beroperasi bersama;
4. Cara untuk mengidentifikasi dan menganalisis risiko, dan untuk mengembangkan dan mengelola respons yang sesuai terhadap risiko dalam tingkat yang dapat diterima dan dengan fokus yang lebih besar pada tindakan anti-penipuan;
5. Peluang untuk memperluas penerapan pengendalian internal di luar pelaporan keuangan ke bentuk pelaporan, operasi, dan tujuan kepatuhan lainnya;
6. Peluang untuk menghilangkan kontrol yang tidak efektif, berlebihan, atau tidak efisien yang memberikan nilai minimal dalam mengurangi risiko untuk pencapaian tujuan entitas,

Pertanahan lini ketiga tidak terlibat dalam kegiatan operasional, pengambilan keputusan, serta men-design pengendalian internal, sehingga dapat dikatakan bahwa internal auditor merupakan pihak independen dalam organisasi. Internal auditor tidak dibatasi akses kepada pimpinan atau BOD sehingga dapat memberikan informasi yang valid dan realibel terhadap kondisi pengelolaan risiko dan pengendalian internal. Prinsip profesionalisme yang menjunjung tinggi independensi dan objektivitas tanpa terjebak

kepentingan individu sehingga dapat menindaklanjuti penyalahgunaan wewenang oleh pimpinan. Stakeholder eksternal yang berinteraksi dengan organisasi juga diakomodir dalam framework pengendalian internal. Dengan penerapan framework ini diharapkan dapat menyediakan dan memberikan:

1. Keyakinan yang lebih besar terhadap pengawasan internal, pimpinan, sistem pengendalian.
2. Keyakinan yang lebih besar tentang pencapaian tujuan entitas;
3. Keyakinan yang lebih besar pada kemampuan organisasi untuk mengidentifikasi, menganalisis, dan merespons risiko dan perubahan dalam lingkungan bisnis dan operasi;
4. Pemahaman yang lebih baik tentang persyaratan sistem yang efektif dalam pengendalian internal;
5. Sebagai bahan pertimbangan karena menyediakan pemahaman yang lebih baik tentang penghilangan sistem pengendalian yang tidak efektif, berlebihan, atau tidak efisien.

Pengertian komponen (lima komponen dasar pada pertahanan lini kedua) pada pengendalian internal pertahanan lini ketiga tidak berbeda dengan pertahanan lini pertama dan kedua. Yang membedakan komponen pengendalian internal tersebut adalah fungsi, peran dan cara pelaksanaan serta audit internal dilakukan oleh lembaga independen yang terpisah dengan bisnis proses organisasi sehingga nilai-nilai objektivitas dan independensi dapat dijaga. Rincian kelima komponen dasar tersebut terdiri dari tujuh belas prinsip yang dianggap penting oleh COSO yaitu:

## **1. Lingkungan Kontrol**

- a. Organisasi menunjukkan komitmen terhadap integritas dan nilai-nilai etika.
- b. Pimpinan menunjukkan independensi dari manajemen dalam melakukan pengawasan terhadap perkembangan dan kinerja pengendalian internal.
- c. Manajemen menetapkan struktur, garis pelaporan, dan wewenang dan tanggung jawab yang sesuai dalam mencapai tujuan.
- d. Organisasi menunjukkan komitmen untuk meningkatkan, mengembangkan, dan mempertahankan individu yang kompeten sesuai dengan tujuan.
- e. Organisasi meminta pertanggungjawaban individu atas tanggung jawab pengendalian internal mereka dalam mencapai tujuan (mendorong prinsip akuntabilitas pada setiap individu maupun organisasi).

## **2. Penilaian Risiko**

- a. Organisasi menetapkan tujuan dengan kejelasan yang cukup untuk memungkinkan identifikasi dan penilaian risiko yang berkaitan dengan tujuan.
- b. Organisasi mengidentifikasi risiko terhadap pencapaian tujuannya di seluruh entitas dan menganalisis risiko sebagai dasar dalam menentukan pengelolaan risiko.
- c. Organisasi mempertimbangkan potensi kecurangan dalam menilai risiko untuk pencapaian tujuan.
- d. Organisasi mengidentifikasi dan menilai perubahan yang dapat berdampak signifikan pada sistem pengendalian internal.

### **3. Pengendalian Aktivitas**

- a. Organisasi memilih dan mengembangkan pengendalian aktivitas sehingga berkontribusi pada mitigasi risiko sehingga dapat diterima dalam upaya pencapaian tujuan.
- b. Organisasi memilih dan mengembangkan pengendalian aktivitas berbasis teknologi untuk mendukung pencapaian tujuan.
- c. Organisasi menerapkan kebijakan pengendalian aktivitas untuk mencapai apa yang diharapkan sehingga kebijakan tersebut dapat dipraktekan sesuai prosedur.

### **4. Informasi dan Komunikasi**

- a. Organisasi memperoleh, menghasilkan, dan menggunakan informasi yang relevan dan berkualitas untuk mendukung fungsi pengendalian internal.
- b. Organisasi mengkomunikasikan informasi secara internal, termasuk tujuan dan tanggung jawab pengendalian internal, yang diperlukan untuk mendukung berfungsinya pengendalian internal.
- c. Organisasi berkomunikasi dengan pihak eksternal mengenai hal-hal yang mempengaruhi fungsi pengendalian internal.

### **5. Kegiatan Pemantauan**

- a. Organisasi memilih, mengembangkan, dan melakukan evaluasi yang sedang berlangsung dan / atau terpisah untuk memastikan apakah komponen pengendalian internal berfungsi.
- b. Organisasi mengevaluasi dan mengkomunikasikan pengurangan atau penghapusan pengendalian internal secara tepat waktu kepada pihak-pihak yang bertanggung jawab untuk mengambil tindakan korektif, termasuk manajemen dan pimpinan.

### Kelemahan Three Line of Defense

(Kotak 6.2)

Krisis global dunia tahun 2008 adalah kegagalan dalam penerapan *good governance*. Seperti kita ketahui bersama, industri perbankan dan pasar keuangan dapat memperkuat guncangan dan berpotensi menyebabkan runtuhnya sistem keuangan. Dikarenakan dampaknya tersebut, stabilitas dan kepercayaan publik harus dijaga dengan pengelolaan yang penuh integritas dari para pelaku pasar keuangan sehingga kasus *Société Générale* pada tahun 2008, UBS tahun 2011 dan lembaga keuangan global yang terkena *Libor rate rigging* dapat tidak terulang lagi.

Kasus *Société Générale* dan UBS terjadi karena pengendalian risiko dan pengendalian internal yang tidak efektif meskipun telah menerapkan *three line of defense*. Rangkaian kejadian penipuan membuktikan kegagalan peran sistem pengendalian internal sehingga terjadi kerugian keuangan yang besar dan berdampak sistemik pada sistem keuangan. Penyebab skandal penipuan tersebut merupakan masalah dan kekurangan dari model tiga garis pertahanan sebagai sistem yang di praktikan saat itu yaitu:

*Pertama*, pengambil keputusan yang beresiko tinggi (*risk taker*) di pertahanan lini pertama tidak mendapat insentif yang sesuai. Terjadi konflik antara fungsi pengendalian yang harus dilaksanakan dengan tanggung jawab untuk memperoleh keuntungan dan pendapatan yang besar bagi lembaganya, termasuk dengan pengambilan risiko yang besar. Pada saat itu sistem insentif didasarkan prestasi dalam menghasilkan keuntungan keuangan daripada berorientasi pada pengendalian. Kasus UBS pada *subprime mortgage* di Amerika adalah bukti lemahnya pengendalian internal dan pengelolaan risiko pada pertahanan lini pertama. Informasi pengambilan keputusan posisi perdagangan derivatif sekuritas berbasis perumahan di Amerika tidak mencapai top level manajemen dengan menyembunyikan dampak sebenarnya dari perdagangan tersebut.

*Kedua*, kurangnya independensi dalam menjalankan fungsi pertahanan lini kedua sehingga berpengaruh pada efektivitas pengendalian organisasi. Laporan manajemen risiko seharusnya kepada BOD tapi faktanya pelaporan dan komunikasi kepada BOD dilakukan oleh manager dan sudah menjadi budaya organisasi. Disisi lain, unit yang berhubungan dengan keuntungan perusahaan lebih mendapat perhatian daripada unit pengendalian internal.

*Ketiga*, kurangnya keahlian dan keterampilan pada pertahanan lini kedua dalam mendebat dan mempertanyakan keputusan pertahanan lini pertama terutama untuk memvalidasi model kompleks atau nilai valuasi aset dan lain sebagainya. Jérôme Kerviel seorang pria 31 tahun dengan penghasilan tahunan 100.000 euro, menyebabkan kerugian sebesar 4.9 miliar euro pada *Société Générale*. Transaksi fiktif terjadi selama lebih dari satu tahun tanpa terdeteksi pertahanan lini kedua dan lini ketiga. Investigasi dilakukan terkait hal tersebut

mengungkap *back office* dan unit pengelola risiko tidak menemukan kesalahan prosedur terkait transaksi tersebut. Terungkap fakta bahwa pertahanan lini kedua dan lini ketiga tidak memberikan *challenge* berarti terhadap keputusan pertahanan lini pertama.

*Keempat*, terjadi penilaian yang subjektif dan tidak memadai terkait penilaian risiko yang dilakukan oleh audit internal. Efektivitas internal auditor tergantung pada sistem penilaian risiko organisasi yang mampu menilai secara komprehensif dan obyektif dalam identifikasi risiko. Kapasitas, kapabilitas dan kompetensi auditor sangat berhubungan dengan pengalaman dan intensitas dalam mengambil keputusan risiko. Identifikasi area dari proses yang memiliki risiko tinggi akan menjadi fokus perhatian pengendalian dan audit internal. Kegagalan dalam identifikasi risiko akan melemahkan fungsi pertahanan tiga lini. Dalam kasus UBS, kelemahan yang terjadi di bagian pertama diperparah dengan efektivitas audit internal yaitu dengan terlambatnya melakukan validasi dan finalisasi laporan hasil audit yang memakan waktu beberapa bulan.

Model tiga garis pertahanan menunjukkan kelemahan terutama pada organisasi yang melakukan kegiatan operasional diluar sifat operasi utama organisasi. Kinerja pertahanan lini ketiga didasarkan pada penilaian risiko yang efektif tapi hal tersebut dilakukan secara periodik daripada granular dan pemantauan berkelanjutan seperti pertahanan lini pertama. Audit Eksternal ditambahkan untuk melengkapi *three line of defense*, beberapa aturan mewajibkan peran tambahan tersebut, meskipun bukan bagian dari organisasi peranannya penting dalam tata kelola keseluruhan.

Dimasukkannya peran eksternal auditor dalam struktur pertahanan bisa menutupi kekurangan dari *three line of defense* dan meningkatkan kesehatan serta keandalan kerangka manajemen risiko. Model *four line of defense* ini bermaksud untuk meningkatkan koordinasi antara pihak-pihak eksternal dan internal auditor sehingga memerlukan pengaturan dalam proses dan interaksi terutama dalam hal berbagi informasi. Aturan tersebut harus jelas mengenai informasi yang dibuat untuk siapa, memuat apa saja, dan pembatasan hal-hal rahasia dari informasi yang dimuat.

Menurut model empat garis pertahanan, auditor eksternal diberikan otonomi penilaian dari tiga garis pertama terkait audit keuangan, pelaporan, dan kepatuhan dengan persyaratan tertentu. Dengan begitu maka ada tambahan jaminan tentang proses transparansi dan akuntabilitas sebagai bagian dalam prinsip *good governance*.

#### 6.2.4 Pertahanan Lini Keempat

Kontrol eksternal adalah tambahan pada dari pengendalian internal. Eksternal auditor adalah lembaga paling umum karena terdapat beberapa aturan yang jelas mengenai pelibatan eksternal auditor. SAI menerima mandat oleh konstitusi untuk memeriksa keuangan organisasi sektor publik. Berdasarkan beberapa aturan memperbolehkan dilakukan audit kinerja yang bertujuan untuk memberikan nilai tambah bagi *auditee*. Kontrol eksternal dalam proses pengendalian banyak terdapat di industri keuangan perbankan yang memiliki banyak aturan dan regulasi. Selain legal mandat, eksternal auditor meskipun berada diluar organisasi karena memegang peranan penting dalam prinsip *good governance* pada keseluruhan pengelolaan organisasi.

Eksternal auditor dapat melakukan audit yang bebas nilai dikarenakan tidak ada intervensi dari organisasi. Eksternal auditor memiliki standar yang tinggi dan membuat beberapa aturan yang diimplementasikan dalam upaya merespon keinginan publik berdasarkan prinsip transparansi dan akuntabilitas. Pengaturan yang ditetapkan eksternal auditor menuntut lembaga tersebut untuk menilai apakah *auditee* sudah memenuhi prinsip-prinsip tersebut. Organisasi sektor publik mempunyai banyak aturan yang mengikat dalam proses pelaksanaan aktivitasnya. Kepatuhan merupakan aspek penting audit terutama SAI yang bertanggung jawab untuk memastikan pengelolaan uang negara sudah dilaksanakan sesuai dengan peruntukannya.

Walaupun mempunyai ruang lingkup yang berbeda antara organisasi keuangan seperti perbankan, asuransi dengan organisasi sektor publik, tapi mempunyai sifat yang sama dalam membangun image organisasi yaitu mendapatkan kepercayaan publik. Kepercayaan erat kaitannya dengan transparansi dan akuntabilitas yang merupakan tuntutan dari proses demokrasi. Pemegang mandat pengelola sektor publik merupakan individu terpilih dalam proses pemilihan umum yang diharapkan dapat memenuhi

kepentingan masyarakat. Hal tersebut, walaupun tidak sama, dapat dikatakan dekat dengan aspek kepercayaan yang dimiliki oleh perbankan dikarenakan fungsi dari bank adalah lembaga yang mengumpulkan dana masyarakat dalam bentuk simpanan. Aspek kepercayaan merupakan daya tarik perbankan. Perbankan mempunyai aturan yang sangat rigid terutama pada aspek kesehatan perbankan karena dapat menyebabkan efek domino pada perekonomian negara. Kepatuhan terhadap peraturan yang berlaku juga merupakan ciri organisasi sektor publik. Jadi terdapat dua kesamaan antara industri perbankan dan organisasi sektor publik yaitu kepercayaan dan kepatuhan terhadap peraturan yang berlaku.

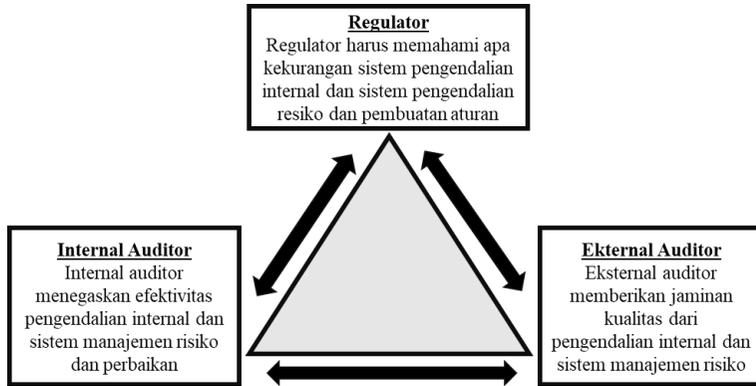
Dari segi supervisi, perbankan diawasi dengan ketat oleh lembaga pengawas dan regulator. Jika ditinjau dari hubungan *principal* dan *agent* pada organisasi sektor publik, *principal* melakukan fungsi pengawasan dan pengaturan yang ketat tentang bagaimana layanan publik dihasilkan terutama pada negara-negara *state centered*. Untuk negara demokrasi, tingkat keterpilihan kembali pejabat publik didasarkan dari kinerjanya dalam memimpin dengan salah satu indikator yang dapat dirasakan oleh masyarakat yaitu layanan publik pada periode kepemimpinannya.

Pelibatan eksternal control dari lembaga pengawas atau regulator dan SAI sebagai pemegang mandat audit eksternal merupakan penguatan dari sistem pengendalian internal dan pengelolaan risiko organisasi. Didasarkan pada kompleksitas, tujuan pemenuhan kebutuhan masyarakat, demokrasi, *good governance*, pemegang mandat eksekutif dalam pengelolaan keuangan negara melalui organisasi sektor publik, membutuhkan partisipasi pihak luar untuk pengelolaan risiko dalam konteks tercapainya tujuan organisasi sektor publik. Hal tersebut bukan dalam arti mencampuri proses organisasi tapi memberikan pandangan, informasi atau data lain tentang pengelolaan risiko. Pihak regulator dapat membuat diskresi aturan untuk organisasi sektor publik

dalam pemenuhan layanan masyarakat terkait prinsip kepatuhan. Regulator juga dapat membuat aturan mengenai informasi mana saja yang dapat dibagikan atau tidak dapat dibagikan sehingga jelas bagian yang menjadi kewenangan dan batasan.

Mengingat kembali tujuan audit universe yaitu untuk mengurangi risiko audit, meningkatkan efisiensi pelaksanaan audit, dan memastikan pencapaian tujuan dan sasaran organisasi. Terdapat dua poin penting dalam tujuan audit universe yaitu pengendalian dan peningkatan. Pengendalian berkaitan dengan mengurangi risiko audit sehingga diperlukan informasi yang akurat mengenai proses bisnis organisasi. Tidak bermaksud mengecilkan kapasitas dan kapabilitas auditor tapi dengan interaksi antara auditor internal, regulator, dan eksternal auditor membuat perbendaharaan faktor risiko menjadi lebih lengkap sehingga memudahkan pengambilan keputusan.

Ketimpangan informasi antarpihak (asimetri) dapat dikurangi. Regulator dan eksternal auditor dapat memberikan peningkatan pengendalian internal dari internal auditor dalam hal metode atau cara dengan tujuan memberikan tindakan preventif bukan reaktif hasil pengawasan. Internal auditor mempunyai tugas dan fungsi untuk memperhatikan organisasinya. Kejadian atau risiko yang dialami oleh organisasi lain terutama yang tidak dipublikasikan karena dapat berupa keburukan. Informasi tersebut terdapat pada regulator dan eksternal auditor karena memiliki tanggungjawabnya dengan banyak organisasi terutama SAI yang merupakan eksternal auditor penerima mandat. Dapat dilihat hubungan internal auditor, regulator dan eksternal auditor pada gambar Gambar 6.4



**Gambar 6.4 Hubungan Internal Auditor, Eksternal Auditor dan Regulator**

Sumber: modifikasi Financial Stability Institute 2015

### 1. Hubungan antara Eksternal Auditor dan Regulator

Sebelum mengelaborasi hubungan antara auditor eksternal dengan regulator terlebih dahulu akan diulas singkat mengenai tanggung jawab auditor eksternal dengan regulator.

Peran eksternal auditor terutama dalam meninjau laporan keuangan untuk memastikan bahwa materi yang disajikan pada laporan keuangan telah sesuai dengan standar pelaporan laporan keuangan organisasi sektor publik. Opini dari auditor eksternal merupakan salah satu cara mengukur kredibilitas, transparansi dan akuntabilitas organisasi sektor publik. Eksternal auditor memberikan jaminan independensi dan professional kepada manajemen, pimpinan, regulator dan stakeholder lainnya termasuk masyarakat. Seperti mandat yang diterima SAI yaitu melakukan pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan kinerja, opini eksternal auditor memberikan refleksi yang adil dari posisi laporan hasil pemeriksaan dan kinerja organisasi.

Eksternal auditor diikat dengan aturan-aturan dalam hubungan tatakelola organisasi. Dalam sektor perbankan, pengangkatan auditor eksternal harus disetujui oleh komite audit dimana kriteria-kriteria tentang syarat sangat

tinggi. Terdapat batasan wajib jabatan dan rotasi yang berguna untuk menghindari kehilangan objektivitas dan independensi eksternal auditor karena intensitas hubungan dari waktu ke waktu antara auditee dan eksternal auditor. Terdapat beberapa pengaturan yang membatasi lembaga audit dalam melakukan pekerjaan jasa non-audit untuk mencegah eksternal auditor mengaudit diri mereka sendiri. Dan pelarangan kepemilikan saham dari lembaga / organisasi yang diaudit.

Regulator perbankan dapat dijadikan contoh dalam pengawasan dan pembuat aturan mengenai pengelolaan sektor perbankan, untuk lebih menekankan organisasi sektor publik, perbankan yang dimaksudkan adalah yang dimiliki negara. Tanggung jawab pengawas perbankan adalah melakukan pengawasan berkelanjutan, kepatuhan akan hukum dan melakukan tindakan koreksi tepat waktu terutama untuk menjaga keselamatan dan kesehatan perbankan menyangkut potensi risiko terhadap kestabilan ekonomi. Pada tempat berbeda terkadang terdapat lebih dari satu regulator dan pengawas terutama pada bank yang sudah batas wilayah negara (internasionalisasi). Hal tersebut tentu menambah kompleksitas dari segi bisnis organisasi maupun dari audit.

Setelah mengetahui peran dan tanggung jawab eksternal auditor dan regulator terdapat berbagai hubungan yang terjadi antara kedua kontrol eksternal. Eksternal auditor dapat mengetahui risiko operasional dan praktek-praktek secara tidak langsung melalui regulator atau supervisor. Regulator atau pengawas mungkin tertarik dengan hasil review pengendalian internal organisasi yang diaudit karena keterbatasan sumberdaya pengawas dalam menilai pengendalian internal organisasi yang dinaunginya. Hal tersebut dapat meningkatkan efektivitas tugas dan tanggungjawab sebagai pengawas.

Pengawas dan regulator memiliki informasi sesuai fokus tinjauan mereka dalam pengendalian internal organisasi terutama pada peraturan

terkait yuridiksi dari pengawasannya. Informasi ini menarik menurut eksternal auditor karena kemungkinan tidak memiliki akses ke informasi secara terperinci. Informasi ini dapat membuat eksternal auditor membentuk pendapat tentang pemeriksaan menjadi lebih baik.

Kerjasama dan pertukaran informasi dapat terjadi pada hubungan eksternal auditor dan pengawas, tapi harus menjadi catatan penting kewenangan tidak boleh saling terganggu dan masing-masing pihak secara mandiri melaksanakan tugas masing-masing sesuai dengan peraturan dan tanggungjawabnya.

## **2. Hubungan antara Internal Auditor dan Pengawas (Regulator)**

Struktur organisasi sektor publik saat ini sangat beragam. Hal tersebut hal tersebut dimaksudkan dalam proses pengelolaan sektor publik menjadi lebih ekonomis, efisien dan efektif. Seperti diterangkan pada bab-bab sebelumnya, pelibatan sektor privat dalam pemenuhan layanan masyarakat menuntut proses pengawasan dalam penyediaan layanan masyarakat. Untuk memudahkan dalam melihat hubungan antara internal auditor dan regulator, sebaiknya kita mengetahui dasar pembentukan kelembagaan yang ada.

Di Indonesia pada pemerintahan pusat terdapat empat tingkatan lembaga berdasarkan dasar pembentukannya yaitu:

- (1) Lembaga yang dibentuk berdasarkan Undang-Undang Dasar (UUD) yang diatur dan ditentukan lebih lanjut dalam atau dengan UU, Peraturan Pemerintahan, Peraturan Presiden, dan keputusan presiden;
- (2) Lembaga yang dibentuk berdasarkan Undang-Undang (UU) yang diatur atau ditentukan lebih lanjut dalam atau dengan peraturan pemerintahan, peraturan presiden, dan keputusan presiden;

- (3) Lembaga yang dibentuk berdasarkan peraturan pemerintahan atau peraturan presiden yang ditentukan lebih lanjut dengan keputusan presiden;
- (4) Lembaga yang dibentuk berdasarkan peraturan menteri yang ditentukan lebih lanjut dengan keputusan menteri atau keputusan pejabat dibawah menteri.

Tujuan dibentuknya lembaga-lembaga negara adalah selain untuk menjalankan fungsi negara, juga untuk menjalankan fungsi pemerintahan secara actual dimana lembaga-lembaga itu harus membentuk suatu kesatuan proses yang satu sama lain saling berhubungan dalam rangka menyelenggarakan fungsi negara.

Berikut ini adalah lembaga negara di Indonesia setingkat pemerintah atau pemegang keputusan terkait kebijakan peraturan dan pengaturan negara, dengan hak dan wewenang khususnya yaitu: (1) Presiden dan Wakil Presiden; (2) Majelis Permusyawaratan Rakyat (MPR); (3) Dewan Perwakilan Rakyat (DPR); (4) Dewan Perwakilan Daerah (DPD); (5) Mahkamah Konstitusi (MK); (6) Mahkamah Agung (MA); (7) Badan Pemeriksa Keuangan (BPK); dan beberapa lembaga lain yang diberikan amanat oleh Undang-Undang untuk melaksanakan fungsi tertentu seperti Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), Komisi Pemilihan Umum (KPU), Komisi Ombusman dan lain-lain.

Disamping itu terdapat kementerian dan lembaga pemerintah nonkementerian (LPNK) yang berperan untuk membantu Presiden dalam menjalankan pemerintahannya. Kementerian adalah perangkat pemerintah yang membidangi urusan tertentu dalam pemerintahan Lembaga pemerintah nonkementerian (LPNK) merupakan lembaga pemerintah yang dibentuk untuk melaksanakan tugas pemerintahan tertentu dari presiden sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Kementerian

koordinator mempunyai tugas berbeda dengan kementerian yaitu menyelenggarakan koordinasi, sinkronisasi, dan pengendalian urusan Kementerian dalam penyelenggaraan pemerintahan di bidang masing-masing yang ditentukan.

Hubungan internal auditor dengan pengawas (regulator) adalah hubungan, diluar entitas utama, yang mempunyai peran terkait bidangnya masing-masing. Setiap organisasi mempunyai hierarki masing-masing yang berbeda dan tidak ada satu pola umum untuk mengeneralisasi hubungan internal auditor dan pengawas. Fungsi koordinasi, sinkronisasi dan pengendalian pada kementerian koordinator adalah salah satu contoh hubungan tersebut. Hal tersebut berbeda dengan fungsi pengawasan DPR untuk pemerintah pusat dan DPRD untuk pemerintah daerah.

Pertahanan lini keempat disini menekankan pada peningkatan kerjasama dan interaksi dengan kontrol eksternal (pengawas dan eksternal auditor) dalam hal peningkatan fungsi audit internal. Interaksi ini memungkinkan pengawas (regulator) untuk memperkenalkan *best practice* pada organisasi yang dibawah tentang pengendalian risiko sehingga internal auditor dapat mengambil manfaat atau mengadaptasinya dalam sistem pengendalian internal. Perlu ditekankan sekali lagi, internal auditor harus mengedepankan independensi dan profesionalisme dalam menjalankan fungsi pengendalian internal.

Pada industri perbankan, *Basel Committee on Banking Supervision* (BCBS) memperkenalkan *26 Core Principles for Effective Banking Supervision*. Prinsip tersebut memuat tugas pengawas (regulator) untuk memastikan bahwa bank memiliki framework pengendalian internal yang memadai untuk memperhitungkan risiko secara spesifik. Penilaian ini dimaksudkan untuk menjamin fungsi audit internal yang independen terhadap keseluruhan pengendalian internal. Dokumen lain dari BCBS, *The Internal*

*Audit Function in Banks*, juga menyebutkan faktor komunikasi dan interaksi merupakan hal yang krusial. Mengutip prinsip ke 16 *The Internal Audit Function in Banks*: Pengawas harus memiliki komunikasi yang rutin dengan internal auditor perbankan untuk (1) membahas risk area yang diidentifikasi oleh kedua belah pihak, (2) memahami langkah-langkah mitigasi risiko yang diambil oleh bank, dan (3) memahami kelemahan dalam indentifikasi dan pengawasan bank dan bagaimana tindakan terkait hal tersebut.

Hubungan tersebut seolah-olah pengawas merupakan bagian dari struktur organisasi internal dalam hal efektivitas pengendalian risiko sehingga dapat menghimpun informasi yang relevan. Untuk menjadi catatan, pertukaran informasi yang relevan hanya sebatas upaya peningkatan efektivitas pengendalian internal. Posisi hierarki dan interaksi yang dihasilkan dari internal auditor dan pengawas membentuk dua arah hubungan, yaitu

- Hubungan vertikal, dikarenakan tugas dan tanggungjawab pengawas untuk memantau proses bisnis, hasil penilaian kualitas fungsi audit internal sesuatu yang memungkinkan. Reviu adalah salah satu cara penilaian tersebut.
- Hubungan horizontal, dikarenakan pengawas mengambil peran sebagai bagian dari proses kolaborasi sistem pengendalian internal dan berbagi informasi mengenai risiko dan langkah-langkah mitigasi risiko. Pertukaran informasi dapat mengurangi asimetri informasi sehingga terjadi persamaan persepsi tentang tujuan hubungan internal auditor dengan pengawas yaitu penguatan dan peningkatan efektivitas pengelolaan risiko. Kualitas informasi dan dasar pembagian informasi patut dicermati. Dasar pembagian informasi diharapkan secara sukarela bukan didasarkan pada tekanan.

Untuk mengatur hubungan internal auditor dengan pengawas aturan dan pengaturan yang baru untuk melindungi dari terjadinya penyalahgunaan wewenang. Aturan tersebut diharapkan memuat hal-hal sebagai berikut:

- Aturan yang jelas antara informasi yang dapat dibagikan dan pihak-pihak yang berhak dalam pengungkapan informasi tersebut.
- Aturan yang memuat perlindungan kerahasiaan dokumen-dokumen yang dibagikan.
- Aturan yang memuat waktu proses interaksi dan dokumentasi untuk memantau proses interaksi dan topik yang dibahas. Aturan tersebut memuat fleksibilitas apabila ditemukan kejadian-kejadian luar biasa yang memerlukan penanganan yang cepat.
- Memisahkan hubungan vertikal (peran penilai) dengan hubungan horizontal (peran kolaborator)

### **3. Hubungan antara Eksternal Auditor dan Internal Auditor**

Terdapat banyak aturan yang memuat hubungan antara eksternal auditor dan internal auditor. Intosai Gov 9150, ISA 610, ECIIA, BCBS dan masih ada beberapa aturan serta penelitian lain yang mengulas hubungan tersebut. Objektivitas, independensi dan profesionalisme merupakan hal yang penting dalam proses audit karena kedua auditor baik eksternal maupun internal merupakan lembaga yang mandiri sesuai dengan standarnya masing masing. Internal auditor menggunakan *International Professional Practices Framework (IPPF)* dari *the Institute of Internal Auditor (IIA)* termasuk definisi audit internal, kode etik, dan standar internasional untuk praktik profesional audit internal dan *position papers*, praktik *advisories*, dan panduan praktik. SAI menggunakan ISSAI 10 - Deklarasi Mexico tentang independensi SAI; ISSAI 11 - INTOSAI pedoman dan praktik-praktik yang baik yang berkaitan dengan independensi SAI; ISSAI 30 - INTOSAI kode etik; dan

ISSAI - 200 INTOSAI standar umum. Auditor eksternal menggunakan *International Federation of Accountants* (IFAC) kode etik untuk akuntan profesional.

Eksternal auditor sektor publik dalam hal ini SAI mempunyai peran dan fungsi yang berbeda dengan internal auditor, tapi tujuannya adalah pengelolaan sektor publik yang lebih baik dengan menjunjung prinsip transparansi dan akuntabilitas penggunaan sumber daya publik. Internal auditor berfungsi memastikan laporan audit organisasi secara administratif untuk manajemen dan secara fungsi untuk tata kelola organisasi yang lebih baik kepada seperti pimpinan, komite audit, atasan, atau eksternal *oversight body* dengan cara meminimalkan kemungkinan terjadinya kesalahan, praktik tidak efisien dan tidak ekonomis, atau *fraud*. Seperti kita ketahui bersama audit internal bersifat independen di dalam organisasi, mempunyai tujuan untuk memberikan jaminan dan konsultasi yang dirancang memberikan nilai tambah dengan meningkatkan kinerja organisasi. Audit internal diharapkan memberikan pendekatan sistematis untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko, pengendalian internal dan proses tata kelola untuk mencapai tujuan organisasi.

SAI mempunyai fungsi sebagai auditor eksternal dan proses pelaporan mereka ke badan legislatif atau parlemen sesuai mandat (tidak langsung masyarakat). Beberapa aturan ditempat lain mungkin mengharuskan auditor internal untuk melaporkan kepada SAI. SAI memiliki memiliki tanggungjawab tambahan untuk mengevaluasi efektivitas dari fungsi audit internal. Koordinasi dan kerjasama antara SAI dan internal auditor harus mempertimbangkan peraturan yang berlaku dan kesepakatan kedua belah pihak dalam pandangan sebagai sebuah kesempatan untuk meningkatkan efektivitas audit.

Manfaat hubungan SAI dan internal auditor antara lain:

- Pertukaran ide dan pengetahuan;
- Penguatan kemampuan bersama mereka untuk mempromosikan tata kelola pemerintahan yang baik dan praktik akuntabilitas, dan meningkatkan pemahaman tentang pentingnya pengendalian internal;
- Lebih efektif audit didasarkan pada:
  - Memperkenalkan pemahaman pedoman dan persyaratan audit masing-masing pihak.
  - Pertukaran informasi mengenai risiko audit yang dihadapi pada organisasi sehingga audit lebih fokus dan pada akhirnya memberikan rekomendasi yang sesuai.
  - Proses pembelajaran bersama dalam menghadapi suatu kejadian sehingga dimungkinkan memiliki dampak dimasa depan terutapam pada rencana kerja dan program audit.
- Lebih efisien audit didasarkan pada:
  - Terkoordinasinya kegiatan audit internal dan eksternal yang dihasilkan dari koordinasi perencanaan dan komunikasi,
  - Penentuan lingkup audit yang lebih pas untuk SAIs dan internal auditor;
- Mengurangi kemungkinan duplikasi yang tidak perlu dari proses audit (ekonomi);
- Meminimalkan gangguan dari auditee;
- Meningkatkan dan memaksimalkan cakupan audit secara signifikan yang didasarkan pada penilaian risiko dan identifikasi risiko; dan
- Saling mendukung pada rekomendasi audit yang dapat meningkatkan efektivitas pelayanan audit.

Untuk menjaga independensi, objektivitas dan profesionalisme auditor, terdapat beberapa topik yang bertujuan pada peningkatan dan perbaikan proses audit antara lain:

- Mengevaluasi audit yang dilakukan pada auditee (INTOSAI GOV 9100):
  - Framework pengendalian internal;
  - Laporan keuangan, kepatuhan terhadap Hukum dan peraturan yang berlaku;
  - Indikator kinerja dan kinerja proses audit;
  - *Public Governance*; dan
  - Manajemen risiko (INTOSAI GOV 9130).
- Dokumentasi sistem audit entitas dan proses operasional;
- Mengembangkan prosedur audit;
- Melakukan prosedur audit; dan
- Menyelidiki *fraud* dan tindakan korupsi.

Hubungan berkesinambungan dapat terjadi dengan harmonis apabila kedua belah pihak yaitu eksternal auditor (SAI) dan internal auditor memiliki kesepemahaman yang dilandasi dengan:

1. Komitmen
  - a. Kerjasama yang efektif antara auditor internal dan SAIs hanya dapat dicapai jika kedua belah pihak bersedia dan berkomitmen untuk mengembangkan terkoordinasi dan efektifitas proses audit.
  - b. Dorongan dari komite audit untuk menyukseskan koordinasi dan kerjasama antara auditor internal dan SAIs.
2. Komunikasi
  - a. Komunikasi adalah dua arah proses.

- b. Keteraturan dan komunikasi yang terbuka antara SAIs dan auditor internal adalah penting untuk keberhasilan koordinasi dan kerjasama. Auditor harus membangun satu pemahaman yang sama tentang waktu dan tujuan komunikasi.
  - c. Komunikasi dapat mencakup:
    - pertukaran laporan audit dan administrasi surat menyurat;
    - dalam beberapa keadaan, pemberian akses untuk masing-masing program audit dan dokumentasi audit terutama pada hal yang bersifat rahasia membutuhkan diskresi selama hal tersebut benar-benar dibutuhkan untuk mencapai tujuan audit.
3. Satu pemahaman dan pengertian yang sama
    - a. Auditor harus memahami masing-masing tujuan, ruang lingkup, teknik, metode, dan terminologi untuk mengurangi ketergantungan kedua belah pihak
    - b. Memungkinkan pemakaian teknik, metode, dan terminologi yang sama yang berguna bagi SAI dan internal auditor yang merupakan salah satu efektivitas kerjasama dan koordinasi.
  4. Kepercayaan
    - a. Saling percaya kedua belah pihak melakukan proses audit berdasarkan standar profesionalismenya masing-masing
    - b. Saling percaya bahwa informasi yang dipertukarkan didasarkan pada profesionalisme, integritas, dan dilandaskan pada etika profesi. Dalam pertukaran harus memuat diskresi yang sesuai dengan tujuan audit.

Dalam *four line of defences* pada *audit universe* ditekankan pada tujuan audit sektor publik yaitu penerapan prinsip transparansi dan akuntabel dengan melakukan kolaborasi antara internal auditor, regulator, dan eksternal auditor

terutama pada pengelolaan manajemen risiko sehingga proses audit menjadi lebih ekonomis, efisien dan efektif dalam upaya peningkatan pelayanan sektor publik menjadi lebih baik.

### 6.3 Kolaborasi dan Dampak

Pelaksanaan *Audit Universe* pada sektor publik memerlukan kolaborasi pihak terkait sehingga pelaksanaan audit kinerja sektor publik memberikan dampak berupa nilai tambah bagi pengelolaan sektor publik yang selaras dengan tujuan kebijakan atau program dari sektor publik yang menekankan pada pemenuhan kebutuhan dan kesejahteraan masyarakat. Kolaborasi antara eksternal auditor dan internal auditor dalam pengelolaan risiko, yang menjadi dasar dari *Audit Universe*, diharapkan dapat membuat proses audit kinerja menjadi lebih efektif. Internal auditor yang dekat dengan proses bisnis organisasi sektor publik lebih menguasai organisasi dari segi operasional dan memiliki kumpulan risiko yang telah didata selama proses organisasi. Tujuan utama internal auditor adalah untuk memastikan proses organisasi berjalan sebagaimana mestinya sesuai dengan standar dan peraturan yang berlaku untuk tercapainya tujuan organisasi. Sedangkan auditor eksternal yang mengemban mandat untuk memastikan prinsip transparansi dan akuntabilitas pada organisasi sektor publik memiliki peran tersendiri.

Dalam bagian ini akan diulas mengenai kolaborasi dalam proses audit sektor publik dan dampak dari audit. Pembahasan masih seputar tema besar bab ini yaitu *Audit Universe* yang menekankan pada *risk-based* audit. Pendekatan risiko seperti bagaimana penentuan topik risiko, penilaian risiko dan pengelolaan risiko dalam konsep manajemen risiko merupakan landasan yang digunakan dalam kolaborasi dan dampak dari audit kinerja.

### 6.3.1 Kolaborasi

Aspek ekonomi, efisiensi, dan efektivitas memberikan batasan dan tuntutan pada lembaga audit untuk melaksanakan audit sebaik mungkin. Kebutuhan dikarenakan keterbatasan sumberdaya dihadapkan pada kompleksitas dan luasnya ruang lingkup organisasi sektor publik ditambahkan banyaknya kebijakan atau program yang bertujuan untuk memenuhi kebutuhan dan mensejahterakan masyarakat menjadi beban (*overload*) pada auditor. Tuntutan melaksanakan audit tepat waktu, memberikan nilai tambah sehingga program organisasi sektor publik dapat tercapai merupakan salah satu tujuan audit kinerja. kolaborasi adalah salah satu solusi dalam pemecahan permasalahan ini.

Kolaborasi *Audit Universe* antara internal auditor dan eksternal auditor akan meningkatkan transparansi sehingga memungkinkan adanya pertukaran informasi peta risiko dan area-area kunci sehingga penentuan objek audit lebih transparan dan objektif. Internal auditor dan eksternal auditor dapat menjelaskan kepada masyarakat proses dan hasil verifikasi pilar-pilar *governance* secara komprehensif sehingga keterbukaan informasi suatu organisasi atau program kegiatan atas hasil pengawasan dan pemeriksaan dapat diakses dan dimanfaatkan oleh publik secara komprehensif, tidak hanya parsial di area-area tertentu.

Secara umum kolaborasi adalah hubungan kerja sama yang dilakukan oleh beberapa pihak yang menghasilkan tujuan yang sama. Kolaborasi dimaknai sebagai kebersamaan, kerja sama, berbagi tugas, kesetaraan, dan tanggung jawab. Pihak-pihak yang berkolaborasi memiliki tujuan yang sama, kesamaan persepsi, kemauan untuk berproses, saling memberikan manfaat, kejujuran, kasih sayang serta berbasis masyarakat.<sup>88</sup> Menurut Abdulsyani

---

<sup>88</sup> Haryono. 2012. Jejaring untuk Membangun Kolaborasi Sektor Pulik. Jejaring Administrasi Publik. Th IV. Nomor 1, Januari – Juni 2012

kolaborasi adalah suatu bentuk proses social dengan aktivitas tertentu yang ditujukan untuk mencapai tujuan bersama dengan saling membantu dan saling memahami aktivitas masing-masing.<sup>89</sup> Sedangkan menurut Edward M Marshal, kolaborasi adalah proses yang mendasar dari bentuk kerja sama yang melahirkan kepercayaan, integritas, dan terobosan melalui pencapaian konsensus, kepemilikan, dan keterpaduan pada semua aspek organisasi.<sup>90</sup>

Tantangan kolaborasi antara internal auditor dan eksternal auditor dalam audit universe adalah membuka diri untuk berkolaborasi dan mencocokkan misi keduanya untuk menuju tercapainya tujuan yaitu kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, serta ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Kolaborasi merupakan suatu metode yang berguna namun kadang terjadi kegagalan untuk mencapai potensinya. Kegagalan tersebut adalah keenganan membuka diri atau ego sectoral. Untuk itu tujuan kolaborasi harus disepakati bersama yaitu tercapainya tujuan dengan hasil lebih baik (*more outcomes*), atau sumberdaya lebih banyak (*more resources*), atau keduanya.

Kebijakan bersama adalah ciri khas dari kolaborasi. Jika satu pihak membuat semua keputusan dan aturan tidak dapat disebut kolaborasi. Harus terjadi keseimbangan dalam proses kolaborasi yang didasarkan pada potensi dasar dari masing-masing pihak atau fungsi utama dari lembaga yang melaksanakan kolaborasi. Hasil kolaborasi harus menunjukkan nilai manfaat yang didapatkan lebih besar dibandingkan dengan apa yang dicapai apabila dilaksanakan sendiri maupun akumulasi

Terdapat beberapa jenis kolaborasi yang didasarkan pada tujuan yaitu:

1. Kolaborasi untuk Produktivitas

---

<sup>89</sup> Abdulsyani. 2007. Sosiologi Skematika, Teori dan Terapan. Jakarta: PT Bumi Aksara

<sup>90</sup> Edward M Marshal. 1992. *The Collaborative Workplace. Management Review*, 84(6)

Kolaborasi dilakukan dengan harapan dalam proses pelaksanaan atau produksi hasil yang didapatkan menjadi lebih banyak, lebih luas, lebih cepat.

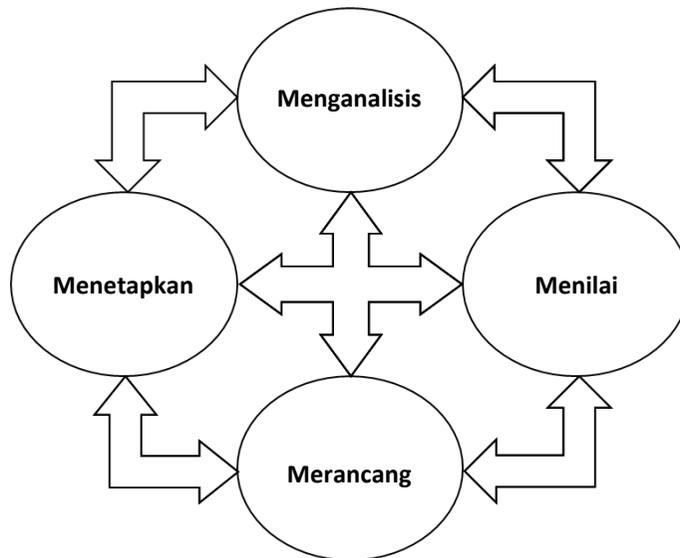
## 2. Kolaborasi untuk informasi.

Kolaborasi dilakukan karena keterbatasan informasi tentang suatu hal. Informasi menjadi penting dalam proses audit karena dasar audit adalah penelusuran berdasarkan bukti-bukti. Apabila informasi terbatas maka proses audit menjadi terkendala. Dalam konteks risiko, akumulasi proses operasional organisasi merupakan keunggulan dari internal auditor. Sedangkan keunggulan eksternal auditor adalah sudut pandang yang luas karena tidak fokus pada satu organisasi sehingga membuat prepektif menjadi beragam dalam pengelolaan risiko. (Intosai Gov 9150 memuat aturan dan etika pertukaran informasi antara eksternal auditor (SAI) dengan internal auditor)

## 3. Kolaborasi untuk Sumberdaya

Keterbatasan merupakan dasar dari ekonomi. Tindakan perilaku dibatasi oleh sumberdaya sehingga terjadilah pilihan untuk memaksimalkan manfaat yang diterima dihadapkan pada pemenuhan kebutuhan lainnya. Internal auditor dan eksternal auditor dihadapkan pada keterbatasan masing-masing baik itu sumberdaya keuangan, manusia, sistem ataupun sarana dan prasarana (*4M man, machine, method, money*) bahkan waktu pelaksanaan audit atau waktu reaksi (*velocity*) dari risiko. Disisi lain efektivitas dari pelayanan dalam hal ini adalah audit merupakan kewajiban yang harus dituntaskan. Pertimbangan kompleksitas dan ruang lingkup organisasi sektor publik yang luas serta penggunaan dana publik pilihan pemanfaatan kolaborasi untuk mengatasi kendala sumberdaya.

Kolaborasi adalah seni. Setiap individu yang berkolaborasi menghasilkan cara dan pola yang berbeda-beda. Kemampuan analitik dan manajerial yang handal diperlukan agar kolaborasi dapat berjalan dengan efektif. Kemampuan menganalisa situasi diperlukan untuk menentukan posisi awal dalam kolaborasi. Keberanian menetapkan keputusan untuk memulai kolaborasi didasarkan pada kondisi lingkungan juga dibutuhkan. Kemampuan merancang keseimbangan peran berdasarkan kemampuan anggota kolaborasi proses operasional baru untuk memaksimalkan potensi juga dibutuhkan. Penilaian yang handal terhadap proses kolaborasi yang sedang dilakukan adalah fungsi pengendalian dalam kolaborasi yang terjadi. Berdasarkan kemampuan tersebut, maka siklus kolaborasi dapat digambarkan pada gambar 6.5 berikut ini:



**Gambar 6.5 Siklus Kolaborasi**

Sumber: modifikasi Donahue, J. D., & Zeckhauser, R. J. (2011). Collaborative governance. Hal: 224

Siklus tersebut tidak dapat disusun satu kali, urutan tidak harus linear, melainkan siklus yang terus berkelanjutan dengan memperhatikan empat jenis tugas kemampuan yang bervariasi dari waktu ke waktu dari satu kondisi ke

kondisi yang lain. Ada beberapa pertimbangan untuk terus melakukan putaran berulang pada siklus kolaborasi. Hal tersebut didasarkan pada:

1. kondisi eksternal yang berubah
2. perubahan skala prioritas
3. struktur statis mengundang oportunisme (mengambil keuntungan)
4. kolaborasi bertujuan kedepan tentang apa yang berhasil dengan baik dan apa yang gagal dicapai dengan kolaborasi.

Siklus harus terus berputar dan setiap putaran membutuhkan penyesuaian dari setiap anggota kolaborasi.

Kolaborasi audit dalam proses *Audit Universe* organisasi sektor publik antara internal auditor dan eksternal auditor dalam mitigasi risiko baik berupa risiko strategi, risiko operasional dan risiko integritas. Aspek risiko yang semakin kompleks saat ini membutuhkan kerjasama bersama pada lembaga terkait terutama untuk tujuan bersama organisasi sektor publik yang diharapkan dapat mengupayakan sistem koordinasi yang transparan dan akuntabel, tepat sasaran dan mengurangi asimetri informasi. Koordinasi yang memudahkan auditor untuk menentukan sikap, waktu dan lingkup audit agar memberikan nilai tambah yang optimal berlandaskan pada prinsip setiap keuangan negara harus dipertanggungjawabkan. Komunikasi terstruktur, pembahasan isu terkait audit kinerja sektor publik dalam konteks Audit Universe diharapkan dapat menciptakan suatu early warning system dalam upaya penjaminan kesalahan dapat dideteksi dari perencanaan, penganggaran, pelaksanaan, penatausahaan sampai dengan pertanggungjawaban.

### **6.3.2 Dampak**

Salah satu aspek capaian kerja lembaga audit kinerja adalah dampak audit kinerja yang dihasilkan. Hal ini dikarenakan setelah melakukan kegiatan audit kinerja, maka langkah selanjutnya yang dapat dilakukan (walaupun

opsional) adalah menilai dampak dari audit kinerja itu sendiri. Pentingnya dampak audit kinerja diukur adalah untuk memastikan bahwa audit kinerja memiliki efektivitas dalam pengembangan kinerja sektor publik. Dampak adalah berbagai pengaruh langsung atau tidak langsung, diinginkan atau tidak diinginkan, yang dapat digunakan sebagai evaluasi sehingga terjadi perbaikan kedepannya. Bentuk dampak dalam audit kinerja dapat dibedakan sebagai berikut:<sup>91</sup>

- 1) Dampak instrumental, yaitu dampak yang menyangkut proses dan hasil audit kinerja yang mengarah kepada kebijakan entitas.
- 2) Dampak konseptual, yaitu pengembangan pengetahuan dan konseptual tentang kinerja secara bertahap dan meresap ke dalam entitas dalam membuat kebijakan.
- 3) Dampak interaktif, yaitu dampak yang membuat terjadinya interaksi proses pengambilan keputusan di antara banyak kelompok (*Stakeholder*).
- 4) Dampak Legitimasi Politik: yaitu dampak legitimasi masyarakat terhadap suatu kebijakan.
- 5) Dampak Taktis, yaitu dampak audit kinerja yang mempengaruhi proses pengambilan keputusan suatu kebijakan. Misalnya, keputusan kebijakan dapat ditunda menunggu evaluasi lebih lanjut.

Dampak tersebut memiliki perbedaan dari bentuk efeknya, dimensi waktu dan tingkat pengukuran. Untuk lebih jelas dapat melihat tabel 6.6:

---

<sup>91</sup> Eddie Van Locke dan Vital Put, *The Impact of Performance Audit* dalam buku Jeremy Lonsdale, Peter Wilkins dan Tom Ling, *Performance Auditing Contributing to Accountability in Democratic Government*, Ed, (Cheltenham: UK, 2011), hal. 196

Tabel 6.6 Framework Penelitian Dampak Audit Kinerja

Bentuk Dampak (1)	Dampak dari Audit Kinerja (2)	Dimensi Waktu (3)	Tingkat kemudahan Pengukuran (Measurability) (4)
Instrumental	<p>Dampak audit kinerja terhadap antisipasi entitas menghadapi temuan audit kinerja.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Selama proses audit kinerja akan membuat entitas berusaha terlihat baik dalam kinerjanya dan melakukan penyesuaian mengantisipasi temuan audit.</li> </ul>	Selama proses audit kinerja	Mudah
	Tingkat penerimaan rekomendasi terhadap entitas	Jangka pendek	Mudah
	Tingkat audit kinerja terhadap implementasi rekomendasi LHP entitas.	Jangka pendek, menengah, panjang	Reasonable
	<p>Dampak audit kinerja kepada perubahan entitas secara tidak langsung yang menjalankan rekomendasi dan tingkat efek samping dari implementasi rekomendasi yang dijalankan entitas.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Tingkat perubahan entitas bisa sangat bervariasi. <i>Auditee</i> misalnya tidak mengikuti saran rekomendasi LHP untuk memperbaiki kinerjanya. LHP dapat digunakan atau disalahgunakan dalam proses evaluasi pejabat publik. LHP dapat digunakan oleh selain <i>auditee</i> karena LHP terkadang berisi kerangka standar <i>best practice</i> yang dapat digeneralisasikan.</li> </ul>	Jangka pendek, menengah, panjang	Sulit
Konseptual	<p>Dampak audit kinerja pada proses pembelajaran dan perubahan kerangka berpikir entitas terkait kinerja.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Dampak konseptual dapat tumbuh dari proses sampai publikasi LHP</li> </ul>	Dari proses sampai jangka panjang	Sulit

Interaktif	<p>Dampak audit kinerja pada kegiatan konsultasi dan negosiasi antar entitas dan stakeholder</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Dampak ini dapat terkait dengan konsultasi antara pemerintah dan aktor masyarakat sipil, kelompok sasaran, kementerian, kelompok kepentingan lainnya atau kelompok sasaran program itu sendiri.</li> </ul> <p>Dampak audit kinerja pada universitas, akademisi dan lembaga penelitian</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>LHP dapat melengkapi informasi yang dimiliki oleh lembaga <i>think tank</i>, universitas, layanan studi dan lain sebagainya.</li> </ul> <p>Dampak ketertarikan media terhadap LHP</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Media dapat digunakan untuk menilai dampak audit kinerja terhadap legitimasi karena dua alasan. (1) Minat dari parlemen kemungkinan besar didorong dari pemberitaan media. (2) Media sering digunakan untuk melegitimasi atau mengkritik suatu kebijakan setelah audit selesai.</li> </ul> <p>Dampak ketertarikan parlemen terhadap LHP</p> <p>Dampak audit kinerja terhadap perubahan atau proses pembuatan kebijakan</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Penggunaan taktis suatu audit dapat memiliki berbagai bentuk. Misalnya, audit yang direncanakan oleh SAI dapat menjadi pemicu bagi entitas untuk menunda keputusannya.</li> </ul>	<p>Dari proses sampai jangka panjang</p> <p>Dari jangka pendek sampai panjang</p> <p>Jangka pendek</p> <p>Jangka pendek</p> <p>Jangka pendek</p> <p>Selama proses</p>	<p>Sulit</p> <p>Sulit</p> <p>Mudah</p> <p>Mudah</p> <p><i>Reasonable</i></p>
Legitimasi Politik			
Taktis			

Keterangan: Kolom (1) mengkategorikan jenis dampak.

Kolom (2) jenis dampak dibagi menjadi bentuk-bentuk dampak spesifik yang timbul dari audit kinerja sehingga dapat diukur.

Kolom (3) menunjukkan dimensi waktu kapan dampak terjadi yang dapat menjadi pertimbangan penelitian dampak.

Kolom (4) berisi penilaian keseluruhan dari keterukuran, termasuk kemungkinan membangun hubungan sebab akibat dari dampak

Sumber: Eddie Van Locke dan Vital Put, dalam buku Jeremy Lonsdale, Peter Wilkins dan Tom Ling, *Performance Auditing Contributing to Accountability in Democratic Government*, Ed, (Cheltenham: UK, 2011), hal. 182-183.

### Long Form Audit Report

(Kotak 6.3)

*Long Form Audit Report* (LFAR) merupakan pendekatan pemeriksaan yang menggabungkan pemeriksaan keuangan dengan pemeriksaan kinerja agar para pemangku kepentingan dapat memiliki pemahaman komprehensif terkait dengan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara (Akbar,2018). Pemahaman komprehensif ini tidak hanya memberikan pendapat atas kewajaran laporan keuangan saja tetapi juga penilaian atas tingkat keberhasilan pemerintah dalam melaksanakan program-program pembangunan yang berdampak pada kesejahteraan rakyat yang dilihat dari aspek ekonomis, efisiensi, dan efektivitasnya, maupun indikator kinerja lain.

Istilah LFAR ini sendiri merupakan istilah praktik pelaporan keuangan yang maknanya bisa berbeda-beda antar yurisdiksi. Ada pihak yang memaknainya sebagai penggabungan antara hasil pemeriksaan keuangan dan kinerja. Di lain pihak, ada yang memaknainya sebagai penggunaan *Key Audit Matters* (KAM) dalam lembar opini auditor, oleh karena format laporan auditor independen versi baru ini dinilai menjadi lebih panjang dari format sebelumnya. LFAR yang diharapkan Pimpinan lebih mengarah kepada LFAR dengan makna penggabungan LHP Keuangan dan Kinerja.

Direktorat Litbang BPK RI (2018), istilah LFAR belum didefinisikan secara eksplisit di dalam standar pemeriksaan keuangan baik di Indonesia maupun pada lingkup internasional. Namun, istilah *long* atau *short form report* telah disinggung dalam standar pemeriksaan kepatuhan yang tertera dalam *the International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI) 400: *Fundamental Principles of Compliance Auditing*. ISSAI 400 memberikan gambaran umum tentang sifat, unsur, dan prinsip-prinsip yang terdapat dalam pemeriksaan kepatuhan yang dilakukan oleh *Supreme Audit Institutions* (SAI).

Berdasarkan ISSAI 400, pelaporan untuk pemeriksaan kepatuhan dapat berbentuk singkat (*short form*) berupa satu pernyataan tertulis tentang pendapat atas level kepatuhan entitas, atau berbentuk panjang (*long form*) berupa penjelasan yang rinci dan menyeluruh atas beberapa pertanyaan audit kepatuhan yang spesifik. Dalam praktik, konsep LFAR telah diimplementasikan dalam pemeriksaan yang dilakukan oleh Auditor Eksternal terhadap beberapa lembaga PBB. Salah satu contohnya adalah pemeriksaan atas Badan Atom Dunia atau *International Atomic Energy Agency* (IAEA) yang dilakukan oleh BPK.

Selain melakukan pemeriksaan keuangan, pada periode yang bersamaan, ada Tim lain yang melakukan Pemeriksaan Kinerja, sehingga laporan yang dihasilkan adalah gabungan dari Laporan Pemeriksaan Keuangan dan Laporan Pemeriksaan Kinerja. Pada tahun 2020 BPK telah melaksanakan LFAR pada 5 (lima) perwakilan di Indonesia bagian barat sebagai *pilot project* dengan beragam tema pemeriksaan kinerja, antara lain; Infrastruktur, Otonomi Khusus, Pencegahan Bencana dan Pencemaran udara. LFAR yang telah dilaksanakan oleh BPK pada tahun 2020 menghasilkan laporan yang terdiri dari 4 (empat)

buku, yang terdiri dari Buku I Laporan Hasil Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah/LHP LKPD tentang Opini; Buku II LHP Sistem Pengendalian Intern; Buku III LHP Kepatuhan, dan ditambah satu Buku IV tentang LHP Kinerja hasil pemeriksaan yang merupakan pelaksanaan pilot proyek di 5 (lima) Propinsi.

Beberapa jenis dampak sulit untuk diukur dan dibuktikan karena satuan waktu (dalam jangka panjang) dan hubungan sebab akibat (*casuality*) antara perubahan dampak yang terjadi dan kegiatan audit kinerja. rumusan Londsdae yang berisi tiga tingkatan faktor dapat digunakan untuk menganalisa dampak audit kinerja,yaitu:

- 1) Faktor Tingkat Mikro, yaitu, faktor-faktor yang berkaitan secara spesifik tentang kegiatan audit kinerja itu sendiri. Faktor ini dapat dibagi menjadi lima (5) kelompok faktor yang terdiri dari: faktor pelaporan audit kinerja, faktor proses audit kinerja, faktor komunikasi audit kinerja, faktor temuan audit, faktor yang menyangkut reaksi aktor ketiga;
- 2) Faktor Tingkat Meso, yaitu faktor-faktor yang berkaitan dengan karakteristik SAI dan karakteristik entitas yang diaudit. Hal ini menyangkut kepercayaan (*trust*) yang dimiliki lembaga audit terhadap *auditee*, sehingga faktor ini berkaitan erat dengan dengan reputasi lembaga yang melaksanakan audit kinerja. Pengaruh kekuasaan dan kelembagaan juga termasuk dalam faktor-faktor kelompok ini;
- 3) Faktor Tingkat Makro, yaitu faktor-faktor yang menyangkut karakteristik sektor publik itu sendiri. Nilai faktor tingkat makro terdiri dari sistem kebijakan-institusional dan nilai-nilai yang menyangkut manajemen dan evaluasi.

Untuk lebih jelas pengaruh faktor-faktor tersebut diatas terhadap audit kinerja dapat meliha tabel 6.7

**Tabel 6.7 Framework penelitian faktor-faktor penyebab dampak audit kinerja**

Tingkat	Jenis-Jenis Faktor	Faktor-faktor yang mempengaruhi Dampak Kinerja
Mikro	Pelaporan	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) LHP dapat diakses oleh semua <i>stakeholder</i></li> <li>2) Ringkasan LHP dengan rekomendasinya</li> </ol>
	Proses	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Perencanaan audit mempertimbangkan konteks sosial dan administrasi di mana audit akan dilakukan</li> <li>2) Komunikasi yang baik selama proses: mulai dari persiapan - wawasan tentang model budaya entitas yang diaudit - hingga pelaporan</li> <li>3) Kontak pribadi antara auditor dan <i>auditee</i></li> <li>4) Metodologi yang bagus</li> <li>5) Objektif</li> <li>6) Sumber temuan yang andal</li> <li>7) Kontrol kualitas (misalnya, <i>peer review</i>)</li> </ol>
	Difusi dan komunikasi	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Penggunaan berbagai alat komunikasi seperti siaran pers, presentasi, lokakarya, pengarahan, dan kontak tatap muka</li> <li>2) Difusi dan komunikasi hasil tidak hanya untuk <i>auditee</i>, tetapi juga untuk semua pihak terkait lainnya</li> <li>3) Komunikasi yang disesuaikan dengan penerima hasil audit kinerja</li> </ol>
	Hasil Audit (temuan, kesimpulan dan rekomendasi)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Hasil yang sesuai dan dapat diterima</li> <li>2) Hasil-hasil audit kinerja tidak ambigu dan memiliki dampak</li> <li>3) Ketepatan pengujian asumsi topik audit pada <i>auditee</i></li> <li>4) Hasil audit sesuai konteks</li> <li>5) Hasil tepat waktu untuk menghasilkan atau mempengaruhi keputusan</li> <li>6) Relevan dengan kebijakan dan manajemen</li> <li>7) Hasil sesuai dengan perhatian dan aktivitas saat ini</li> <li>8) Rekomendasi yang jelas, dapat digunakan dan memenuhi unsur kelayakan</li> </ol>
	Reaksi dari kelompok Ketiga	Kehadiran koalisi advokasi (antara lain peran parlemen sebagai <i>Stakeholder SAI</i> )
Meso	SAI	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Menikmati kepercayaan <i>auditee</i></li> <li>2) Reputasi SAI</li> <li>3) Memilih topik yang relevan</li> <li>4) Kebijakan publikasi - pengembangan saluran penyebaran dan metode komunikasi</li> </ol>

		5) Kekuasaan SAI (mandat)
	<i>Auditee</i>	1) Penggunaan prosedur dan manajemen berdasarkan konsep kinerja yang tertanam secara struktural 2) Sifat domain kebijakan misalnya, pengetahuan tentang evaluasi dan audit, karakter teknis dari domain kebijakan, otonomi <i>auditee</i> 3) Sikap dan cara pandang terhadap audit kinerja
Makro	Sistem Kebijakan-Institusional	1) Dasar evaluasi kelembagaan (misalnya, kewajiban menilai kebijakan secara teratur) 2) Karakteristik sistem politik (misalnya, posisi parlemen terhadap pemerintah, proses politik (partai), proses pengambilan keputusan)
	Nilai-nilai yang menyangkut manajemen dan evaluasi	Sikap terhadap budaya evaluasi.

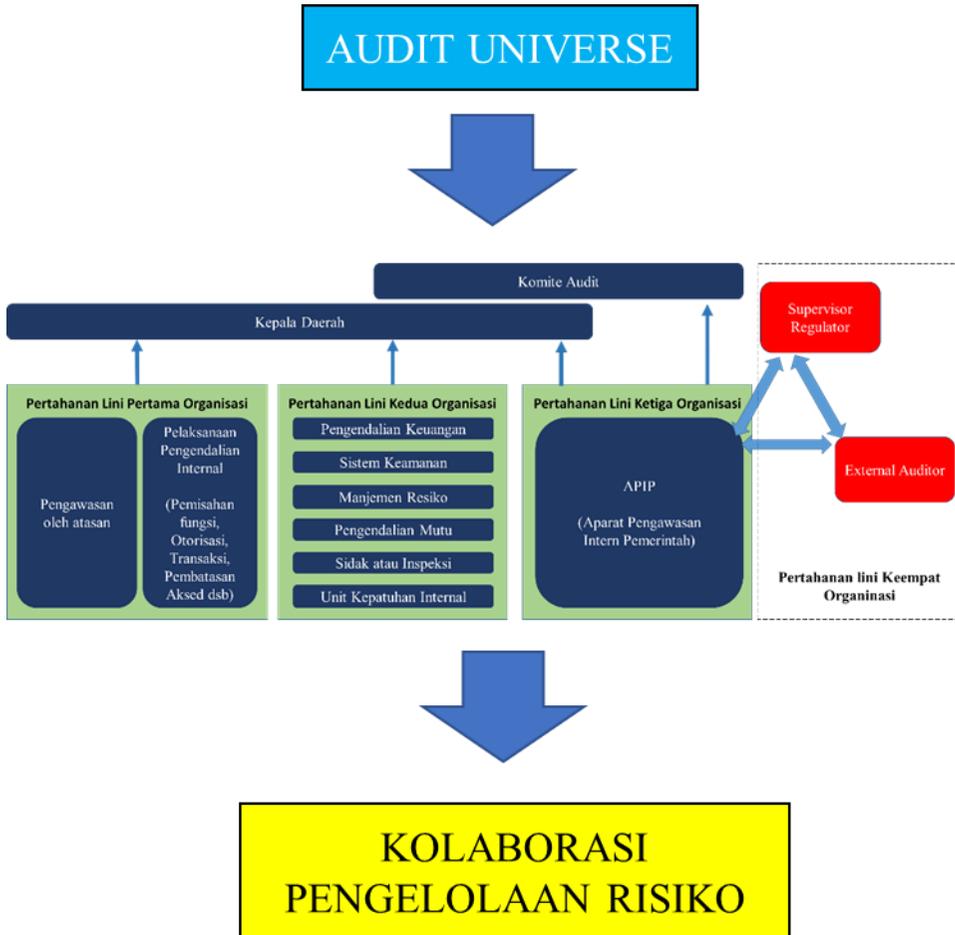
Sumber: Eddie Van Locke dan Vital Put, dalam buku Jeremy Lonsdale, Peter Wilkins dan Tom Ling, *Performance Auditing Contributing to Accountability in Democratic Government*, (2011), hal. 185-186

Pengetahuan mengenai dampak audit kinerja sangat berguna. Mengetahui dampak audit kinerja pada proses perencanaan (*ex ante*) berguna untuk meningkatkan dampak audit kinerja. Peningkatan dampak audit kinerja dapat dimulai dari proses identifikasi potensi dampak audit kinerja dengan pemilihan topik dan area audit kinerja. Sedangkan untuk tahap pasca audit kinerja (*post ante*), mengetahui dampak audit kinerja akan berguna, sebagai bahan evaluasi badan yang melakukan audit kinerja, untuk meningkatkan kegiatan mencapai tujuan organisasi.

"*Making a difference to the lives of citizens*" adalah tujuan tertinggi yang dapat dicapai oleh lembaga audit tertinggi melalui mandat audit sektor publiknya. Tujuan tersebut dianut dalam *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI) 12, yang menguraikan nilai dan manfaat dari sebuah lembaga audit tertinggi (INTOSAI, n.d.). Penerapan *Audit Universe* pada organisasi sektor publik sebaiknya tidak hanya menekankan pada *risk-based* audit tetapi dampak pemenuhan kebutuhan dan peningkatan kesejahteraan masyarakat.

## Ringkasan Bab 6

### Peningkatan Efektivitas Pemeriksaan





## Daftar Pustaka

- Abdulsyani. (2007). *Sosiologi Skematika, Teori, dan Terapan*. Jakarta: PT Bumi Aksara
- Afonso, A., Schuknecht, L., & Tanzi, V. (2005). Public Sector Efficiency: An International Comparison. *Public Choice*, 123(3-4), 321-347.
- Afonso, A., Schuknecht, L., & Tanzi, V. (2010.) Public Sector Efficiency: Evidence for New EU Member States and Emerging Markets. *Applied Economics*, 42(17), 2147-2164.
- Akbar, B. (2013). *Akuntansi Sektor Publik: Konsep dan Teori*. Jakarta: Bumi Metro Raya.
- Akbar, B. (2015). *BUMN dan Kesejahteraan Rakyat, Cetakan Kedua*. Jakarta : Prenada Media.
- Akbar, B. (2015). *Sistem Pengawasan Keuangan Negara di Indonesia*. Jakarta: Pusat Kajian Keuangan Negara
- Akbar, B., & Djazuli, A. (2014). Comparison Study on Regional Development Bank Efficiency in the Period of Before and After Fiscal Decentralization Policy, *dipresentasikan dalam IFABS International Seminar, Lisbon Portugal., 6 – 7 Juni 2014*.
- Akbar, Bahrullah. (2013). *Akuntansi Pemerintahan*. Bumi Metro Raya, Jakarta.
- Auditing Standards Established by the GAO. (1973). *Their Meaning and Significance for CPAs* . New York: American Institute of CPAs
- Boardman, A. E., Greenberg, D. H., Vining, A. R., & Weimer, D. L. (2017). *Cost-Benefit Analysis: Concepts and Practice*. Cambridge University Press.

- Borenstein, M., Hedges, L. V., Higgins, J. P., & Rothstein, H. R. (2011). *Introduction to Meta-Analysis*. John Wiley & Sons.
- Bouckaert, G. & Mikeladze, M. (2009). *Introduction, The NISPAcee Journal of Public Administration and Policy Special Issue: A Distinctive European Model? The Neo – Weberian State Vol 1, Number. Manojlović, R. 2008/2009*. Hrvatska I Komparativna Javna Uprava: Časopis Za Teoriju I Praksu Javne Uprave, 9(3.), 797-806.
- Bovens, M. A. (2005). *From Financial Accounting to Public Accountability*.
- BPK, RI. (2017). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) II Tahun 2017 (Summary of Semester Audit Results II Year 2017)*.
- BPK, RI. (2018). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) II Tahun 2018 (Summary of Semester Audit Results II Year 2018)*.
- BPK, RI. (2019). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) II Tahun 2018 (Summary of Semester Audit Results II Year 2019)*.
- BPK. (2019). *Peer Review Report on the Audit Board of the Republic of Indonesia, Agustus 2019*.
- BPKP. (2018). *Panduan Praktis Peningkatan Kapabilitas APIP Dalam Pencegahan Tindak Penyimpangan. Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan: Jakarta*
- Brink, V. Z. (1977). *Foundations for Unlimited Horizons: The Institute of Internal Auditors, 1941-1976*. Institute of Internal Auditors.
- Brown, C. V., & Jackson, P. M. (1991). *Public Sector Economics, 4th, Ed. Blackwell*
- Brown, R. (1974). *Operational Audit. Lester Witte Report, (4), 1*.
- BSI. (2004b). *BS ISO/IEC 16085: Information technology- software life cycle processes- risk management, London: British Standards Institution*.
- BSI. (2009). *BS ISO 31000: Risk management: principles and guidelines, London: British Standards Institution*.

- Cadmus, Bradford. (1963). Internal Auditing in The World of Today and The Future. *Accountants Journal, February, 1963: 43–45. March, 1963: 86–89*
- Chorafas, D. N. (2001). *Implementing and Auditing The Internal Control System*. Palgrave.
- Christensen, T., & Lægreid, P. (2007). *The Whole of Government Approach to Public Sector Reform. Public administration review, 67(6), 1059-1066.*
- Christensen, T., Lægreid, P., & Rovik, K. A. (2020). *Organization Theory and The Public Sector: Instrument, Culture And Myth*. Routledge.
- Christopher Hood. (1991). “A Public Management for All Seasons?” *Public Administration Vol.69.*
- Christopher Pollitt dan Geert Bouckaert. (2011). *Public Management Reform: a Comparative Analysis New Publik Management, Governance, and Neo-Weberian State, 3rd.ed. Oxford University Press: New York.*
- Christopher Pollitt. (2009). An Overview of The Papers and Propositions of the First Trans-European Dialogue (TED1), *The NISPAcee Journal of Public Administration and Policy Special Issue: a Distinctive European Model? The Neo – Weberian State*
- Colgan, A., Kennedy, L. A., & Doherty, N. (2014). *A Primer on Implementing Whole of Government Approaches. Dublin: Centre for Effective Services.*
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). *Internal Control-Integrated Framework.*
- Cooper, C. J., Cooper, S. P., Del Junco, D. J., Shipp, E. M., Whitworth, R., & Cooper, S. R. (2006). *Web-Based Data Collection: Detailed Methods of A Questionnaire and Data Gathering Tool. Epidemiologic Perspectives & Innovations, 3(1), 1.*

- Crier, E. (1934). *Accounting in the Zenon Puxri*. New York: Columbia University Press.
- Dale L. Flesher dan Marilyn Taylor Zarzeski. (2002). *The Roots of Operational (Value for-Money) Auditing in English-Speaking Nations, Accounting and Business Research*.
- Dalia Daujotaitė. (2013). *Insights on Risk Assessment in Performance Audit, Business System and Economics Vol. 3(2)*.
- David, O., & Ted, G. (1992). *Reinventing Government: How The Entrepreneurial Spirit is Transforming The Public Sector*.
- Denhardt, J. V., & Denhardt, R. B. (2015). *The New Public Service Revisited. Public Administration Review, 75(5), 664-672*.
- Dewar, D. (1985). *Value for Money Audit: The First 800 Years. Public Finance and Accountancy, 30, 10-12*.
- Donahue, J. D., & Zeckhauser, R. J. (2011). *Collaborative Governance. Princeton University Press*.
- Fisher, E. (2004). *The European Union in The Age of Accountability*.
- Glendinning, R. (1988). *The Concept of Value for Money. International Journal of Public Sector Management*.
- Glynn, John J. (1985). *Value-for-Money Auditing in the Public Sector. London: Prentice-Hall International*.
- Graham, L. (2015). *Internal Control Audit and Compliance: Documentation and Testing Under The New COSO Framework. John Wiley & Sons*.
- Haimes, Y. Y. (2009). *Risk Modelling, Assessment, and Management, A John Wiley & Sons Inc*.
- Henk Addink. (2019). *Good Governance Concept and Context. New York: Oxford University Press*
- I Gusti Agung Rai. (2008). *Audit Kinerja pada Sektor Publik Konsep, Praktik, dan Studi Kasus. Salemba Empat: Jakarta*

- INTOSAI, C. (2007). *Building Capacity in Supreme Audit Institutions: A Guide*. INTOSAI Capacity Building Committee.
- INTOSAI, *The INTOSAI Auditing Standards*.
- INTOSAI. (2016). Central Concept for Performance Auditing GUID 3910.
- INTOSAI. (2019). *INTOSAI-P 20: Principles of Transparency and Accountability*.
- Ishizaka, A., & Nemery, P. (2013). *Multi-Criteria Decision Analysis: Methods And Software*. John Wiley & Sons.
- Islam, M. T. (2015). *Social Audit for Raising CSR Performance of Banking Corporations in Bangladesh*. In *Social Audit Regulation* (pp. 107-130). Springer, Cham.
- ISO 31000. (2009). *Risk Management -Principles and Guidelines*. Swiss
- James A. Cashin. (1965). *Careers and Opportunities in Accounting*. New York: E.: Dutton and Co.
- Jan Erik Lane. (2000). *New Public Management: An Introduction*, Routledge: New York.
- Jeremy Lonsdale, Peter Wilkins dan Tom Ling. (2011). *Performance Auditing Contributing to Accountability in Democratic Government*, Ed. Cheltenham: UK
- John Bourn. (2007). *Public Sector Auditing: Is it Value for Money?* Wiley Sons: Sussex
- Joseph E. Stiglitz dan Jay K. Rosengard. (2015). *Economics of Public Sector*, 4th ed. Norton: New York
- Kaufmann, D., Kraay, A., & Mastruzzi, M. (2009). *Governance Matters VIII: Aggregate and Individual Governance Indicators 1996-2008*. The World Bank.
- Kaya, G. K. (2018). *Good Risk Assessment Practice in Hospitals* (Doctoral dissertation, University of Cambridge).

- Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 9 /K/I-XIII.2/12/2011 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Kinerja Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia.
- Ling, T. (2002). *Delivering Joined-Up Government in The UK: Dimensions, Issues And Problems*. *Public administration*, 80(4), 615-642.
- Lonsdale, J. (2000). *Developments in Value-for-Money Audit Methods: Impacts and Implications*. *International Review of Administrative Sciences*, 66(1), 73-89.
- Lynn, L. (2008). *What is a Neo-Weberian State? Reflections on a Concept and Its Implications*. *NISPAcee Journal of Public Administration and Policy*, 1(2), 17-30.
- Malesys, P. (2019). *A New Edition of The IAEA Transport Regulations: Which Consequences and Lessons for The Industry?*
- Marshall, E. M. (1995). *The Collaborative Workplace*. *Management Review*, 84(6), 13+.  
<https://link.gale.com/apps/doc/A17004417/AONE?u=anon~f41ba29a&sid=googleScholar&id=2d51aed8>
- Mihaiu, D. M., Opreana, A., & Cristescu, M. P. (2010). *Efficiency, Effectiveness and Performance of The Public Sector*. *Romanian Journal of Economic Forecasting*, 4(1), 132-147
- Milana Otrusinoval dan Eliska Pastuszkova. (2012). *Concept of 3E's and Public Administration Performance International Journal of Systems Applications, Engineering & Development, Issue 2, Volume 6*
- Minto, A., & Arndorfer, I. (2015). *The Four-Line-of-Defence Model for Financial Institutions. Taking The Three-Line-Of-Defence Model Further to Reflect Specific Governance Features of Regulated Financial Institutions*. *Financial Stability Institute Working Paper-BIS*, 11, 1-26.

- Monte Wynder dan Kirsty Dunbar. (2016). *Ethical Values in The Evaluation of Corporate Social Performance*, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 31.
- Mukthadir, U. (2015). *Performance Audit in Supreme Audit Institution of Indonesia: A Capacity Building Analysis in The Implementation of The Audit A Research Paper Presented (Indonesia)*. The Hague, The Netherlands.
- Nanang Haryono. (2012). *Jejaring Untuk Membangun Kolaborasi Sektor Publik. Jejaring Administrasi Publik. Th IV. Nomor 1, Januari-Juni 2012*
- NAO United Kingdom. *Value for Money Handbook*
- Negara, L. A. (2017). *Modul Pelatihan Dasar Calon PNS Whole of Government*. Lembaga Administrasi Negara, Jakarta.
- Osborne, David T. (1993). *Reinventing Government*. This issue is abstracted front the article "Government That Means Business," which was published in the *New York Times Magazine*, March 1, 1992. The article was adapted from *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit Is Transforming the Public Sector* by David Osborne and Ted Gaebler, published by Addison-Wesley Publishing Company in February 1992.
- Osborne, S. P., Radnor, Z., & Nasi, G. (2013). *A New Theory for Public Service Management? Toward A (Public) Service-Dominant Approach*. *The American Review of Public Administration*, 43(2), 135-158.
- Otrusanova, M., & Pastuszkova, E. (2012). *Concept of 3 E's and Public Administration Performance*. *International Journal of Systems Applications, Engineering, & Development*, 2(6), 171-178.

- Parker, Lee D. (1986). *Value-For-Money Auditing: Conceptual, Development and Operational Issues*. Caulfield, Victoria, Australia: Australian Accounting Research Foundation.
- Peraturan BPK RI Nomor 1 Tahun 2007 Tentang SPKN
- Peraturan BPK RI Nomor 1 Tahun 2017 Tentang SPKN
- Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 23 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Badan Layanan Umum
- Peraturan Presiden Nomor 29 Tahun 2014 tentang Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah.
- Peter Eichhorn dan Ian Towers. (2018). *Principles of Management Efficiency and Effectiveness in the Private and Public Sector*. Springer International Publishing AG 2018
- PMI. (2015). *Panduan orientasi kepalangmerahan*. Palang Merah Indonesia: Jakarta
- Podger, A., Su, T. T., Wanna, J., S Chan, H., & Niu, M. (2018). *Value for Money: Budget and Financial Management Reform in The People's Republic of China, Taiwan And Australia*. ANU Press.
- Pollitt, C., Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Summa, H., & Waerness, M. (1999). *Performance Or Compliance? Performance Audit Public Management in Five Countries*. OUP catalogue.
- Pramono, A. J. (2017). Analisis Faktor-Faktor yang Memengaruhi Transformasi Kapabilitas Organisasi dan Peran Badan Pemeriksa Keuangan RiI *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, 2(2), 175–193. <https://doi.org/10.28986/jtaken.v2i2.63>
- Pramono, A. J., & Hendharto, H. (2017). Model Transformasi Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, 3(2), 91–111. <https://doi.org/10.28986/jtaken.v3i2.105>

- Pramono, A. J., & Hendharto, H. (2018). Asumsi Kegiatan Strategis Untuk Roadmap Transformasi Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, 4(1), 1–21. <https://doi.org/10.28986/jtaken.v4i1.155>
- R. A. W. Rhodes. (1996). *The New Governance: Governitowersng without Government, Political Studies, Vol. XLIV.*
- Ramanathan, R. (2003). *Introduction to Data Envelopment Analysis: A Tool for Performance Measurement. Sage An.*
- Randma-Liiv, T. (2008). *New Public Management Versus Neo-Weberian State in Central and Eastern Europe. The NISPAcee Journal of Public Administration and Policy*, 1(2), 69-81.
- Roger L. Burritt. (2012). *Environmental Performance Accountability: Planet, People, Profits, Accounting, Auditing & Accountability Journal Vol. 25 No. 2.*
- Rowan Jones dan Maurice Pendlebury. (2010). *Public Sector Accounting 6th ed. Pearson: London*
- Secretariat of the ISO. (2009a). ISO 31000: Risk Management – Principles and Guidelines. Geneva, Switzerland: International Organization for Standardization.
- Secretariat of the ISO. (2009b). ISO 73: Risk Management – Vocabulary. Geneva, Switzerland: International Organization for Standardization.
- Secretariat of the ISO. (2009c). IEC/ISO 31010 – Risk Management – Risk Assessment Techniques. Geneva, Switzerland: International Organization for Standardization.
- Shah, A. (Ed.). (2007). *Performance Accountability and Combating Corruption. The World Bank.*
- Shinji Yamashige. (2001). *Performance Auditing from the Viewpoints of Equity, Government Auditing Review Volume 8, 2001.*

- Statistics Department Staff. (2001). *Government Finance Statistics Manual 2001. International Monetary Fund.*
- Thanassoulis, E. (2001). *Introduction to The Theory and Application of Data Envelopment Analysis. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers.*
- The Internal Auditing. (1963). *Studies in Business Policy. No.III. New York: National Industrial Conference Board.*
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2018 Tentang  
Kepalangmerahan
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004 Tentang  
Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Unsur-  
Unsur Pokok Bagi Keuangan Negara.
- Van Thiel, S., & Leeuw, F. L. (2002). *The Performance Paradox In The Public Sector. Public performance & management review, 25(3), 267-281.*
- Walker, D. M. (2007). *Transparent Government and Access to Information: A Role for Supreme Audit Institutions. In presentation at the Seventh Global Forum on Reinventing Government (Vol. 26).*
- Walther Ch. Zimmerli, Klaus Richter, Markus Holzinger. (2007). *Corporate Ethics and Corporate Governance Introduction to The Scope of Public Sector. Springer: Berlin*
- Wilson, A. M. (1998). *The Role of Mystery Shopping in The Measurement of Service Performance. Managing Service Quality: An International Journal.*

## Glosarium

Accountability	Perihal bertanggung jawab; keadaan dapat dimintai pertanggungjawaban
Ad Hoc	Kata serapan dari Bahasa Inggris yang artinya khusus untuk suatu maksud atau <i>panitia khusus</i>
Administrasi Publik	Ilmu sosial yang mempelajari tiga elemen penting kehidupan bernegara yang meliputi lembaga legislatif, yudikatif dan eksekutif serta hal-hal yang berkaitan dengan publik yang meliputi kebijakan publik, manajemen publik, administrasi pembangunan, tujuan negara, dan etika yang mengatur penyelenggara negara
Agent	Orang atau perusahaan perantara yang mengusahakan penjualan bagi perusahaan lain atas nama pengusaha; perwakilan
Aktor	Orang yang berperan dalam suatu kejadian atau kejadian penting
Akuntan Publik	Ahli akuntansi yang bertugas menyusun, membimbing, mengawasi, menginspeksi, dan memperbaiki tata buku serta administrasi perusahaan atau instansi pemerintah
Akuntansi Manajemen	Proses mempersiapkan laporan operasional bisnis yang membantu manajer atau pimpinan membuat keputusan jangka pendek dan jangka panjang.
Akuntansi Tradisional	Sistem kalkulasi biaya yang menghitung biaya overhead pabrik berdasarkan jumlah unit yang dihasilkan dan diukur dalam jumlah yang langsung
Aliansi	Ikatan antara dua negara atau lebih dengan tujuan politik
Alokasi	Penentuan banyaknya barang yang disediakan untuk suatu tempat (pembeli dan sebagainya); penjatahan
Alokasi Dana	Penentuan banyaknya uang yang penentuan banyaknya barang yang disediakan untuk suatu tempat

Analysis	Penyelidikan terhadap suatu (peristiwa) untuk mengetahui keadaan yang sebenarnya
Anggaran	Taksiran mengenai penerimaan dan pengeluaran kas yang diharapkan untuk periode yang akan datang
Area Kunci	Bidang atau kegiatan yang merupakan fokus audit dalam entitas.
Area Potensial	Bidang atau kegiatan yang membantu atau memiliki fokus audit dalam suatu entitas.
Asas Inkrementalisme	Sebuah dasar yang berkembang sedikit demi sedikit secara teratur
Asas Tahunan	Pembatasan masa berlakunya atau periode anggaran untuk suatu tahun tertentu
Assertion	Sesuatu yang dituntut (seperti permintaan keras); gugatan; dakwaan
Audit Investigasi	Proses mencari, menemukan, mengumpulkan, dan menganalisis serta mengevaluasi bukti-bukti secara sistematis oleh pihak yang kompeten dan independen untuk mengungkapkan fakta atau kejadian yang sebenarnya tentang indikasi tindak pidana korupsi dan/atau tujuan spesifik lainnya
Audit Kepatutan	Program kerja yang menentukan apakah pihak yang diaudit telah mengikuti prosedur, standar, dan aturan tertentu yang ditetapkan oleh yang berwenang.
Audit Keuangan	Penilaian atau evaluasi atas suatu entitas sehingga menghasilkan pendapat atau opini yang independen dari pihak ketiga tentang laporan keuangan
Audit Kinerja	Penilaian kinerja suatu organisasi, program, atau kegiatan yang meliputi audit atas aspek ekonomis, efisiensi, dan efektivitas (3E).
Audit Objective	Sebuah kerangka kerja bagi auditor dalam mengumpulkan bukti kompeten yang cukup yang dibutuhkan oleh standar auditing-standar pekerjaan lapangan.
Audit Scope	Sebuah sistem, fungsi, dan bagian dari organisasi yang secara spesifik/khusus yang akan diaudit

Auditabilitas	Kemampuan tim audit untuk melaksanakan audit sesuai dengan standar profesi
Auditee	Entitas yang diaudit
Auditor Eksternal	Pihak ketiga (akuntan) bukan bagian dari organisasi yang bersertifikat
Auditor Independen	Akuntan publik yang bersertifikat yang melakukan audit atas entitas keuangan komersial maupun non komersial
Auditor Internal	Akuntan yang melakukan audit yang merupakan bagian dari organisasi.
Auditor Pajak	Auditor di bawah Direktorat Jenderal Pajak (DJP) Kementerian Keuangan Republik Indonesia.
Badan Hukum	Badan (perkumpulan dan sebagainya) yang dalam hukum diakui sebagai subjek hukum
Belanja	Uang yang dikeluarkan untuk suatu keperluan; ongkos; biaya
Benefit	Manfaat ; guna; faedah
Berkelanjutan	Berlangsung terus-menerus ; berkesinambungan
Birokrasi	Siistem pemerintahan yang dijalankan oleh pegawai pemerintah yang berpegang pada hierarki dan jenjang jabatan
Blueprint	Rencana yang terperinci; program tindakan; rencana program
Bounded Rationality	Individu manusia bukanlah makhluk yang rasional sempurna seperti yang diasumsi- kan di dalam teori ekonomika mainstream.
Bruto	Kotor (tentang berat, gaji, hasil keuntungan, pendapatan)
Budgetting	Proses mengikhtisarkan rancangan pengeluaran dan penerimaan keuangan selama jangka (waktu) tertentu
Centrally Economies	Planned Sistem ekonomi yang mengatur investasi dan alokasi modal sesuai dengan rencana-rencana ekonomi dan produksi yang telah dicanangkan
Choice Problem	cara-cara menentukan penggunaan sumber-sumber daya produksi untuk berbagai alternative

Cognitive Mapping	Suatu peta yang terdapat dalam proses mental seseorang tentang ciri-ciri geografis fisik suatu lingkungan.
Comprehensive Audit	Suatu pendekatan audit dengan menetapkan berbagai tipe audit, seperti audit atas laporan keuangan, audit kinerja, dan atau audit lainnya, atas berbagai aspek yang menjadi lingkup audit dalam suatu penugasan audit.
Concerned Decision Making	Pengambilan keputusan yang terkait dengan sesuatu
Contestability	Kontestasi
Cost	Uang yang dikeluarkan untuk mengadakan (mendirikan, melakukan, dan sebagainya)
Cost Benefit	Identifikasi, pengukuran dan perbandingan sosial manfaat dan biaya proyek atau program investasi dalam mengevaluasi penggunaan sumber daya ekonomi yang langka agar dapat digunakan secara efisien.
Cost Consciousness	Kesadaran bahwa setiap tindakan yang kita lakukan selalu mempunyai dampak berupa munculnya biaya yang harus ditanggung oleh perusahaan.
Cross Government	Lintas Pemerintahan
Cross-Cutting Policymaking	Pembuatan kebijakan lintas sektor
Culture	Pikiran; akal budi
Dampak Pemeriksaan	Pengaruh kuat yang mendatangkan akibat (baik negatif maupun positif) yang dapat dipakai untuk melakukan pemeriksaan
Decision Packages	Gambaran komprehensif mengenai bagian dari aktivitas organisasi atau fungsi yang dapat dievaluasi secara individual
Decision Unit	Unit pembuat keputusan dalam menyiapkan anggaran
Demand	Perbuatan (hal dan sebagainya) meminta
Demokrasi	Gagasan atau pandangan hidup yang mengutamakan persamaan hak dan kewajiban serta perlakuan yang sama bagi semua warga negara
Deregulasi	Kegiatan atau proses menghapuskan pembatasan dan peraturan
Description Problem	Deskripsi Masalah

Desentralisasi	Sistem pemerintahan yang lebih banyak memberikan kekuasaan kepada pemerintah daerah
Development Management	Proses pengembangan secara proaktif di daerah setempat untuk mencapai visi perencanaan dan tujuan local
Diffusion	Transimisi elemen atau fitur dari satu budaya ke budaya yang lain
Diskresi	Kebebasan mengambil keputusan sendiri dalam setiap situasi yang dihadapi
Doktrin	Pendirian segolongan ahli ilmu pengetahuan, keagamaan, ketatanegaraan) secara bersistem, khususnya dalam penyusunan kebijakan negara
Efek Silo	mekanisme kerja sama lintas sektoral, koordinasi dan resolusi konflik yang tidak memadai di dalam sektor publik dan pada partisipasi luar sektor publik
Efektivitas	Keefektifan
Effectiveness	Kemampuan dalam mencapai tujuan
Efisiensi	Kemampuan menjalankan tugas dengan baik dan tepat (dengan tidak membuang waktu, tenaga, biaya)
Efisiensi Alokatif	Kemampuan suatu perusahaan untuk menggunakan input pada proporsi yang optimal pada harga dan teknologi produksi tertentu
Efisiensi Teknis	Kemampuan suatu perusahaan untuk mendapatkan output maksimum dari penggunaan suatu set input
Efisiensi Total	Gabungan dari kedua efiseinsi antara efisiensi teknis dan efisiensi alokatif
Ekonomi Makro	Sebuah ilmu ekonomi yang mempelajari perekonomian sebuah negara secara komprehensif
Ekonomis	Bersifat hati-hati dalam pengeluaran uang, penggunaan barang, bahasa, waktu
Eksekutif	Berkenaan dengan pengurusan (pengelolaan, pemerintahan) atau penyelenggaraan sesuatu
Equity	Sifat (perbuatan, perlakuan, dan sebagainya) yang adil:

Evaluasi	Penilaian ; proses untuk menemukan nilai layanan informasi atau produk sesuai dengan kebutuhan konsumen atau pengguna
Ex Ante	Prediksi dan rekomendasi digunakan sebelum tindakan diambil atau untuk masa dating
Ex Post	Deskripsi dan evaluasi digunakan setelah tindakan terjadi atau dari masa lalu
Extended Decision Making	Sebuah tipe yang terjadi ketika seorang konsumen menggunakan semua tahapan proses keputusan pembelian, namun konsumen dapat berhenti pada tahap manapun dari proses keputusan pembelian
Fasilitator	Orang yang menyediakan fasilitas; penyedia
Fiskal	Berkenaan dengan urusan pajak atau pendapatan negara
Flexibility	Penyesuaian diri secara mudah dan cepat; keluwesan; ketakcanggungan
Formal	Sesuai dengan peraturan yang sah ; resmi
Fungsi Administrasi	Peran ; kegunaan dari administrasi
Fungsi Penganggaran	Peran ; kegunaan dari penganggaran
Fungsi Pengawasan	Peran ; kegunaan dari pengawasan
Fungsi Pengelolaan	Peran ; kegunaan dari pengelolaan
Fungsi Perbendaharaan	Peran ; kegunaan dari perbendaharaan
Goals	Yang dituju; maksud; tuntutan (yang dituntut)
Good Governance	Peyelenggaraan manajemen pembangunan yang solid dan bertanggung jawab yang sejalan dengan prinsip demokrasi dan pasar yang efisien
Good Management Practice	Sebuah kriteria untuk mengidentifikasi topik dan pemilihan dalam metode teknik analisis
Good Policy	Kebijakan pemerintah yang memengaruhi setiap orang di suatu negara atau negara bagian atau kebijakan secara umum.
Hibrid	Kata kompleks yang bagian-bagiannya berasal dari bahasa berbeda, seperti dwifungsi
Hm Treasury	Ekonomi dan keuangan pemerintah, mempertahankan kontrol atas pengeluaran publik, menetapkan arah kebijakan ekonomi

	inggris dan bekerja untuk mencapai pertumbuhan ekonomi yang kuat dan berkelanjutan
Horizontal Equity	teori ekonomi yang menyatakan bahwa individu dengan pendapatan yang sama dan aset harus membayar jumlah yang sama dalam pajak
Hukum	Peraturan atau adat yang secara resmi dianggap mengikat, yang dikukuhkan oleh penguasa atau pemerintah
Human Right	Hak yang dilindungi secara internasional seperti hak untuk hidup, hak kemerdekaan, hak untuk memiliki, hak untuk mengeluarkan pendapat
Independen	Tidak terikat; merdeka; bebas
Inefisiensi	Pemborosan; pemubaziran; ketidakefisienan
Informal	Tidak resmi
Inisiator	Yang mempunyai inisiatif ; yang memprakarsai
Input	Masukan
Institusional	Mengenai lembaga atau bersifat kelembagaan
Integrasi	Penggabungan aktivitas, program, atau komponen perangkat keras yang berbeda ke dalam satu unit fungsional
Integritas	Mutu, sifat, atau keadaan yang menunjukkan kesatuan yang utuh sehingga memiliki potensi dan kemampuan yang memancarkan kewibawaan; kejujuran
Internal Cost Awareness	Kesadaran biaya internal
Investor	Penanam uang atau modal
Joined-Up Government	Sebuah frase yang menggambarkan aspirasi untuk mencapai tujuan secara horizontal dan vertical serta terkordinasi secara pemikiran maupun tindakan
Kapasitas	Ruang yang tersedia; daya tampung
Kapitalisme	Sistem ekonomi yang dikendalikan pemilik swasta dengan tujuan memperoleh keuntungan
Kebijakan	Rangkaian konsep dan asas yang menjadi garis besar dan dasar rencana dalam

	pelaksanaan suatu pekerjaan, kepemimpinan, dan cara bertindak
Kecermatan	Ketelitian ; kesaksamaan
Kekuasaan	Kuasa ; kemampuan (untuk mengurus, memerintah, dan sebagainya)
Kemandirian	Hal atau keadaan dapat berdiri sendiri tanpa bergantung pada orang lain
Kemitraan	Perihal hubungan (jalanan kerja sama dan sebagainya) sebagai mitra
Kepentingan Publik	Kepentingan yang menyangkut kepentingan dari Negara, Bangsa serta sebagian besar warga masyarakat.
Kerangka Kerja	Garis besar atau sebuah rancangan dalam melakukan sesuatu kegiatan yang akan dilakukan
Kesamaan Pelayanan	Keseimbangan pada kebutuhan seseorang dengan cara melayani
Kesatuan	Perihal satu
Kesejahteraan	Hal atau keadaan sejahtera; keamanan, keselamatan, ketenteraman
Keterbukaan	Hal terbuka
Keterwakilan	Hal atau keadaan terwakili
Kuangan	Keadaan uang
Kuangan Tradisional	Pemberlakuan sebelum adanya pemerintahan, dan sebelum adanya
Keutuhan Anggaran	Semua pendapatan dan belanja pemerintah harus terhimpun dalam dana umum.
Kompetisi	Persaingan
Komprehensif	Luas dan lengkap (tentang ruang lingkup atau isi)
Koordinasi	Perihal mengatur suatu organisasi atau kegiatan sehingga peraturan dan tindakan yang akan dilaksanakan tidak saling bertentangan atau simpang siur
Korupsi	Penyelewengan atau penyalahgunaan uang negara (perusahaan, organisasi, yayasan, dan sebagainya) untuk keuntungan pribadi atau orang lain
Kredibilitas	Perihal dapat dipercaya
Kreditor	Yang Berpiutang ; yang memberikan kredit

Kriteria	Ukuran yang menjadi dasar penilaian atau penetapan sesuatu
Kualitatif	Berdasarkan mutu
Kuantitatif	Berdasarkan jumlah atau banyaknya
Legal Mandate	Ketentuan Undang-undang
Legalitas	Perihal (keadaan) sah ; keabsahan
Legislatif	Berwenang membuat undang-undang
Legitimasi	Keternagan yang mengesahkan atau membenarkan bahwa pemegang keterangan adalah benar-benar orang yang dimaksud
Likuiditas	Perihal posisi uang kas suatu perusahaan dan kemampuannya untuk memenuhi kewajiban yang jatuh tempo tepat pada waktunya
Logic Of Appropriateness	Logika tentang kepantasan
Logic Of Consequence	Logika tentang konsekuensi
Machinery Of Government	Hubungan kekuasaan dalam sistem administratif dan penggunaan instrumen pemerintahan.
Manageable	Mudah diatur
Manajemen Keuangan	Kegiatan perencanaan, pengelolaan, penyimpanan serta pengendalian dana dan asset yang dimiliki suatu perusahaan.
Manajemen Mutu	Tindakan mengawasi semua kegiatan dan tugas-tugas yang diperlukan untuk mempertahankan tingkat mutu yang diinginkan
Mandat	Perintah atau arahan yang diberikan oleh orang banyak kepada seseorang untuk dilaksanakan sesuai kehendak orang banyak itu
Market	Tempat orang berjual beli
Measurability Outcome	Ukuran dampak atau manfaat
Merit Goods	Kumpulan lingkup barang dan jasa publik
Metode Non-Parametrik	Sebuah metode yang tidak menghipotesiskan bentuk fungsional yang menghubungkan <i>input</i> ke <i>output</i> . Sebaliknya, metode ini membangun satu set kemungkinan produksi dari korespondensi input-output yang diamati pada unit of assessment

Metode Parametrik	Metode yang diilustrasikan dalam konteks di mana satu input atau alternatif satu output terkait
Minimal State	Suatu yang menghadirkan negara dalam kehidupan masyarakatnya yang berlawanan dengan prinsip demokrasi liberal
Misspending	Salah belanja
Mitigasi	Tindakan mengurangi dampak bencana
Moneter	Mengenai, berhubungan dengan uang atau keuangan
Multivariate Analysis	Sebuah Teknik yang digunakan dengan melakukan pengujian faktor-faktor yang dapat berdampak pada output dan outcome yang teramati/hasil. Teknik ini dapat dipahami dengan menilai efek dari perubahan dalam satu variabel independen pada variabel dependen.
Mutual Adjustment	Penyesuaian para pelaku
Mutually Exclusive	Saling terpisah dengan yang lain
Mystery Shopping	Sebuah teknik yang dilakukan dengan menjadikan diri berperan sebagai pengguna layanan secara diam-diam untuk mengalami dan menilai layanan secara langsung
Myth	Cerita yang mengandung penafsiran tentang asal-usul alam, manusia, bangsa dsb
Narrative Review	Metode yang tidak berpatokan pada strategi, atau protokol apapun hanya berpegang pada topik yang diajukan
Negotiation-Based	Varian lainnya dalam pengarahannya atau penentu kebijakan dengan pendekatan instrumental
Nirlaba	Bersifat tidak mengutamakan keuntungan
Non-Discretionary Appropriation	Jumlah yang disetujui oleh legislatif harus termanfaatkan secara ekonomis, efisien dan efektif
Nota Keuangan	Nota yang menjelaskan rancangan anggaran pendapatan dan belanja negara
Objektif	Mengenai keadaan yang sebenarnya tanpa dipengaruhi pendapat atau pandangan pribadi
Obligasi	Surat pinjaman dengan bunga tertentu dari pemerintah yang dapat diperjualbelikan

Ombudsman	Lembaga negara yang mempunyai kewenangan mengawasi penyelenggaraan pelayanan publik
Opinion Forming	proses mencari tujuan, identitas, afiliasi dan mencari alat terbaik untuk mencapai tujuannya berdasarkan pembentukan opini dari nilai-nilai dan norma yang berlaku
Opportunity Cost	Biaya yang dikeluarkan seseorang atau institusi ketika memilih suatu kegiatan
Organisational Mapping	Sebuah teknik menggunakan diagram hubungan formal dan informal serta garis interaksi organisasi
Otoritas	Kekuasaan ; wewenang
Outcomes	Dampak atau manfaat
Output	Hasil mengeluarkan
Output Delivery	Pengiriman Keluaran kebijakan publik
Overspending	Kelebihan Pengeluaran
Pagu	Batas tertinggi yang dapat dipinjamkan oleh bank kepada nasabah
Pagu Indikatif	Ancar-ancur pagu nggaran yang diberikan kepada lembaga sebagai pedoman dalam penyusunan rencana kerja
Pajak	Pungutan wajib
Parlemen	Badan yang terdiri atas wakil-wakil yang dipilih dan bertanggung jawab atas perundang-undangan
Parsimony	Kesederhanaan dalam pemaparan masalah dan metode penelitiannya.
Participation	Perihal turut berperan serta dalam suatu kegiatan
Pasar	Tempat orang berjual beli
Pelaporan Keuangan	Pemberian informasi keuangan yang penting dalam membuat keputusan ekonomi
Pelayanan Publik	Proses, cara perbuatan melayang orang banyak (umum)
Pemeriksaan Keuangan	Pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah, pemeriksaan keuangan ini dilakukan BPKdalam rangka memberikan pernyataan opini tentang tingkat kewajaran informasi

	yang disajikan dalam poran keuangan pemerintah
Pemerintahan Daerah	Pemerintah yang mewakili pemerintah pusat di daerah dalam wilayah suatu negara
Pemerintahan Pusat	Penguasa yang bertugas di pusat, melingkupi seluruh pemerintah daerah
Pendapatan	Hasil kerja ; pencarian
Pendapatan Negara	Pendapatan yang diterima oleh negara
Pendekatan Instrumental	Pendekatan melalui pemimpin negara
Pendekatan Struktural	Pendekatan melalui organisasi sektor publik
Penganggaran	Proses mengikhtisarkan rancangan pengeluaran dan penerimaan keuangan selama jangka tertentu
Pengeluaran	Hasil mengeluarkan
Pengendalian	Proses, cara, perbuatan mengendalikan; pengekangan
Perbendaharaan Negara	Kas negara
Perencanaan	Proses, perbuatan merencanakan
Perencanaan Operasional	Proses merencanakan sebuah operasi
Perencanaan Strategis	Proses merencanakan yang bertalian atau berdasarkan strategi
Performance Audit Risk	Resiko audit kinerja atau adalah yang dipahami sebagai ketidakpastian yang terkait dengan kemungkinan-kemungkinan dari manifestasi situasi yang tidak terduga dan dengan konsekuensi lainnya
Performance Budgeting	Sistem anggaran kinerja
Periodik	Menurut periode tertentu ; muncul atau terjadi dalam selang waktu yang tetap
Policy Coherence	Kebijakan yang berkaitan satu sama lain.
Policy Coordination	Koordinasi Kebijakan agar tidak betentangan satu sama lain
Policy Development	Pengembangan Kebijakan
Policy Integration	Integrasi Kebijakan
Political Neutrality	Netralitas politik
Posisi Konsentrasi	Sebuah penyatuan antar posisi yang bekerjasama secara erat dalam menyelesaikan tugas program.
Prediktabilitas	Perihal yang mungkin ; perihal yang memungkinkan sesuatu terjadi

Principal	Asas (kebenaran yang menjadi pokok dasar berpikir, bertindak, dsb)
Principle-Based Standards	Prinsip yang berlandaskan standar yang berlaku atau acuan atau dasar yang dimuat dalam SPKN Badan Pemeriksa Keuangan
Private Interest	Kepentingan pribadi
Private Right	Hak kepemilikan atau hak untuk memiliki
Privatisasi	Penjualan sebagian atau semua saham sebuah perusahaan milik pemerintah kepada publik, baik melalui penjualan langsung ke perusahaan swasta nasional dan asing maupun melalui bursa efek
Problem-Oriented Approach	Pendekatan yang berorientasi pada suatu masalah
Process Syntesis	Rangkaian kejadian untuk penentuan hukum yang umum berdasarkan hukum yang khusus
Process Based Approach	Pendekatan berbasis proses
Profesional	Bersangkutan dengan profesi ; memerlukan kepandaian khusus untuk menjalankannya
Profesionalitas	Kemampuan untuk bertindak secara profesional
Proper Administration	Prinsip-prinsip administrasi yang tepat
Proper Judicial Review	Penilaian hukum yang patut atau sesuai
Properness	Perihal yang dapat (pantas, patut) dikerjakan
Proporsionalitas	Sesuai dengan proporsi, sebanding ; seimbang; berimbang
Prosedur	Tahap kegiatan untuk menyelesaikan suatu aktivitas
Proses Analisis	Rangkaian tindakan penyelidikan terhadap suatu peristiwa untuk mengetahui keadaan yang sebenarnya
Process Controllershship	Pengendalian proses
Publik Interest	Kepentingan khalayak umum
Publik Service Organization	Agensi; Divisi Bisnis Pemerintah; badan usaha milik pemerintah; LSM; seseorang atau badan yang memiliki regulasi untuk menjadi sebuah organisasi pelayanan publik
Pure Non-Profit Organization	Kelompok kerja sama antara orang-orang yang diadakan untuk mencapai tujuan bersama

Pure Private Goods	barang-barang atau jasa kebutuhan masyarakat dimana manfaat barang atau jasa tersebut hanya dinikmati secara individual oleh yang membelinya, dan yang tidak membelinya tidak dapat menikmati barang atau jasa tersebut
Pure Profit Organization	menyediakan atau menjual barang dan/atau jasa dengan maksud utama untuk memperoleh laba sebanyak-banyaknya sehingga bisa dinikmati oleh para pemilik
Pure Public Goods	Barang-barang atau jasa kebutuhan masyarakat yang manfaat barang atau jasa tersebut dinikmati oleh seluruh masyarakat secara bersama-sama
Purpose	Arah; haluan
Quasi Non Profit Organization	Menyediakan atau menjual barang dan/atau jasa dengan maksud untuk melayani masyarakat dan memperoleh keuntungan
Quasi Profit Organization	Menyediakan atau menjual barang dan/atau jasa dengan maksud untuk memperoleh laba dan mencapai sasaran atau tujuan lainnya sebagaimana yang dikehendaki para pemilik
Quasi Public Goods	Barang-barang atau jasa kebutuhan masyarakat yang manfaat barang atau jasa tersebut dinikmati oleh seluruh masyarakat, namun apabila dikonsumsi oleh individu tertentu akan mengurangi konsumsi orang lain akan barang tersebut
Rangking Problem	Peringkat permasalahan
Regulasi	Pengaturan
Regulatory Agencies	Badan regulasi atau badan pemerintah independen yang dibentuk oleh undang-undang untuk menetapkan standar dalam bidang kegiatan tertentu, atau operasi, di sektor swasta ekonomi dan kemudian untuk menegakkan standar tersebut
Rekomendasi	Saran yang menganjurkan (membenarkan, menguatkan)

Representative Democracy	Perwakilan dalam demokrasi atau sebuah sistem warga negara memilih perwakilan pemerintahan untuk menjalankan negara
Responsibility Center	Pusat pertanggungjawaban atau suatu unit organisasi yang dipimpin oleh seorang manajer yang bertanggung jawab terhadap berbagai kegiatannya
Result-Oriented Approach	Audit dapat mengambil pendekatan berorientasi hasil, yang menilai apakah tujuan yang ditentukan sebelumnya telah mencapai tujuan yang diinginkan
Retribusi	Pungutan uang oleh pemerintah sebagai balas jasa
Return On Investment	Laba atas investasi
Risk Assessment	Teknik ini digunakan untuk untuk menguji kualitas manajemen risiko sebuah entitas dengan mengidentifikasi area-area dalam organisasi yang memiliki risiko.
Rule of Games	Aturan main
Rule-Based Standards	Standar pengaturan detail
School Of Thought	Aliran pemikiran
Sektor Komersial	Lingkungan suatu usaha atau perdagangan
Selection Factors	Faktor-faktor dalam pemilihan
Sentralisasi	Penyatuan segala sesuatu ke suatu tempat yang dianggap sebagai pusat; pemusatan
Service Delivery	Pelayanan masyarakat
Service Performance	Kinerja pelayanan
Service Producing Agencies	Lembaga penghasil layanan
Service-Dominant Logic	Evaluasi pelayanan publik atau konsep yang terkait dibidang pemasaran dengan sudut pandangnya bahwa pelayanan atau jasa merupakan suatu fundamental dalam kegiatan ekonomi
Signifikansi	Keadaan yang signifikan
Sintesis	Paduan berbagai pengertian atau hal sehingga merupakan kesatuan yang selaras
Sistem Pemantauan	Susunan yang teratur mengenai cara atau perbuatan memantau; pengamatan; pencatatan

Sistem Pengendalian Internal	Suatu perencanaan yang meliputi struktur organisasi dan semua metode dan alat-alat yang dikoordinasikan yang digunakan di dalam perusahaan dengan tujuan untuk menjaga keamanan harta milik perusahaan, memeriksa ketelitian dan kebenaran data akuntansi, mendorong efisiensi, dan membantu mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen yang telah ditetapkan
Sistematis	Teratur menurut sistem; memakai sistem; dengan cara yang diatur baik-baik
Social Benefit	Manfaat sosial
Social Cost	Biaya sosial
Social Security	Keamanan sosial
Sorting Problem	Pemilahan permasalahan
Span of Control	Jumlah bawahan langsung yang dapat dipimpin dan dikendalikan secara efektif oleh seorang manajer.
Spending Correctly	Pengeluaran dengan tujuan yang benar
Spending Less	Meyedikitkan pengeluaran
Spending Wisely	Pengeluaran dengan bijak
Spesialitas	Bersifat keahlian dalam keterampilan atau suatu cabang ilmu
Stability	Kemantapan; keseimbangan
Stakeholder	Pihak pemangku kepentingan atau beberapa kelompok orang yang memiliki kepentingan di dalam perusahaan yang dapat mempengaruhi atau dipengaruhi oleh tindakan dari bisnis secara keseluruhan
State-Centered	Metode pendekatan relasional yang berpusat pada negara yang didasarkan pada asumsi bahwa kontrol hierarkis negara sangat kuat
Steering	Proses, cara, perbuatan mengendalikan; pengendalian
Stochastic Frontier	Metode yang digunakan dalam mengestimasi batas produksi (frontier) dan juga mengukur tingkat efisiensi produksi. Analisis ini menggunakan pendekatan parametrik dan meliputi penggunaan metode ekonometrika dalam menghitung efisiensi.

Strong State	Negara yang mampu mendapatkan loyalitas dari warganya untuk mendapatkan sumber daya yang diperlukan untuk memberikan pelayanan bagi warganya dan sebagai mempertahankan kedaulatan
Struktural-Instrumental	Menjadikan organisasi sektor publik sebagai alat para pemimpin negara dalam mencapai tujuannya
Struktur Formal	Susunan dengan pola tertentu yang sah atau resmi
Struktur Komite	Susunan dengan pola tertentu yang merujuk kepada sejumlah orang untuk melaksanakan tugas tertentu
Sunk Cost	Biaya yang terjadi di masa lalu dan tidak dapat diubah sekarang maupun dimasa mendatang
Supply	Yang dipasokan
System Oriented Approach	Pendekatan audit yang tidak difokuskan pada tujuan kebijakan akan tetapi pada sistem manajemen telah berfungsi dengan baik untuk mendukung kebijakan yang dilakukan
Systematic Review	Proses pengumpulan berbagai studi dalam bidang tertentu dengan seperangkat aturan yang jelas digunakan untuk mencari studi atau penelitian
Task Analysis	Metode untuk menganalisis pekerjaan manusia
Task Synthesis	Proses penggabungan masing-masing bagian dalam organisasi menjadi sebuah kesatuan yang memiliki pembagian kerja
Tendering	Perbuatan tawaran untuk mengajukan harga, memborong pekerjaan, atau menyediakan barang
Teori Perubahan	Pendapat yang didasarkan pada penelitian dan penemuan mengenai peralihan yang didukung oleh data dan argumentasi
Topik Pemeriksaan	Pokok pembicaraan mengenai proses atau cara memeriksa
Topik Potensial	Pokok pembicaraan (hal) yang mempunyai potensi
Transparency	Keadaan nyata, jelas, jernih

Trust	Anggapan atau keyakinan bahwa sesuatu yang dipercayai itu benar atau nyata
Tunnel Vision	Penekanan yang kuat dalam penentuan audit kinerja dalam hal mekanisme kerja sama lintas sektoral, koordinasi dan resolusi konflik
Uang Publik	Kekayaan orang banyak (umum)
Unintended Effect	Konsekuensi yang tidak diinginkan
Unit Of Assessment	Entitas yang diajukan untuk diperbandingkan kinerjanya dengan entitas lainnya yang homogen
Universalitas	Keuniversalan
User Choice	Pilihan pengguna
Vertical Equity	Prinsip bahwa kebijakan harus diambil sehingga individu yang memiliki peluang yang berbeda, harus sebisa mungkin memiliki peluang yang sama
Voluntary Sector	Wilayah yang dikelola oleh organisasi non-profit yang menyediakan pelayanan publik, namun tetap membutuhkan kontribusi dari penerima manfaatnya secara sukarela
Voluntary Tariff	Tarif sukarela
Warga Negara	Penduduk sebuah negara atau bangsa berdasarkan keturunan, tempat kelahiran, dsb yang mempunyai kewajiban dan hak penuh sebagai warga dari negara itu
Web Based Data Collection Tools	Benda yang dipakai untuk mengerjakan sesuatu
Wewenang	Hak dan kekuasaan untuk bertindak; kewenangan

# Indeks

## A

accountability, 68, 94, 95, 96, 142, 149  
ad hoc, 118  
administrasi publik, 94, 141  
agent, 20, 48, 49, 71, 289  
aktor, xix, 2, 17, 21, 37, 64, 70, 74, 83, 86, 94, 98, 310, 312  
akuntan publik, 105, 107, 151  
akuntansi manajemen, 30  
alokasi, 23, 67, 69, 71, 72, 77, 110, 137, 176, 213, 329  
alokasi dana, 213  
anggaran, xxiii, 24, 26, 28, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 46, 47, 67, 68, 110, 118, 120, 121, 130, 132, 134, 135, 154, 155, 165, 175, 176, 205, 209, 219, 223, 226, 229, 230, 328, 330, 336, 338  
APBD, xv, 23, 25, 26, 28, 43, 47, 48, 52, 154  
APBN, xv, 23, 25, 26, 28, 32, 33, 43, 46, 47, 48, 52, 154, 197  
APFP, xv, 151  
APIP, xv, 44, 155, 275  
area kunci, xxv, 168, 169, 170, 171, 270, 303  
audit keuangan, xxiii, 94, 95, 96, 105, 107, 109, 112, 118  
audit kinerja, iv, v, vi, xix, xxii, xxiii, xxiv, xxv, xxvi, xxvii, 16, 18, 72, 95, 103, 106, 108, 109, 113, 117, 118, 127, 136, 137, 138, 141, 143, 147, 148, 149, 150, 153, 155, 157, 158, 159, 160, 161, 162, 163, 164, 166, 172, 173, 176, 182, 186, 188, 190, 195, 212, 248, 250, 266, 267, 273, 288, 302, 303, 307, 308, 309, 310, 312, 313, 314, 330, 338, 344  
audit scope, xxvii, 171, 250  
auditee, xxv, 127, 128, 135, 149, 150, 158, 159, 160, 161, 162, 163, 164, 171, 172, 175, 177, 182, 187, 188, 248, 288, 292, 299, 300, 309, 312, 313, 314  
auditor eksternal, 143, 291, 298, 302  
auditor internal, 104, 106, 107, 109, 143, 171, 290, 298, 300, 301  
auditor pajak, 151

## B

badan hukum, 14  
BAKN, xv, 44  
Bappeda, xv, 42  
Bappenas, xv, 42, 198, 201  
belanja, 27, 30, 34, 46, 47, 59, 206, 207, 208, 334, 336  
benefit, 113, 124, 135  
berkelanjutan, 8, 52, 83, 96, 109, 143, 236, 258, 280, 292, 306, 333  
BI, xv, 27  
birokrasi, xxii, 34, 59, 67, 69, 70, 71, 74, 81, 82, 85, 110, 111, 112, 113, 130  
blueprint, 31  
bounded rationality, 36  
BPK, v, xv, xxiv, xxv, xxvi, 27, 33, 43, 44, 45, 151, 155, 156, 157, 158, 195, 197, 201, 202, 203, 205, 206, 210, 211, 213, 215, 216, 219, 222, 224, 225, 226, 227, 229, 231, 233, 234, 236, 237, 238, 241, 272, 294, 353, 354, 355, 356  
BPKP, xv, 44, 151  
BUMD, xv, xxi, 8, 13, 14, 25, 26, 27, 28, 48, 50, 355  
BUMN, xv, xxi, xxvi, 8, 13, 14, 25, 26, 27, 28, 48, 49, 50, 51, 354, 355

## C

CBA, xv, 113  
CEA, xv, 113  
CEO, xv, 71  
CFO, xv, 26  
Cognitive Mapping, 330  
contestability, 65  
COO, xv, 26  
COSO, xv, 275, 278, 281, 283  
COSO ERM, xv  
cost, 113, 124, 127, 135, 263  
culture, 17, 22, 217  
CV, xv, 8, 52

## D

DBS, xv, 34  
demokrasi, 2, 15, 48, 60, 61, 80, 82, 83, 84,  
85, 91, 95, 97, 288, 289, 332, 336, 341  
deregulasi, 71, 72  
desentralisasi, 68, 73, 85  
diskresi, 65, 289, 301  
doktrin, 65  
DPD, xv, xviii, 44, 294  
DPR, xv, xviii, 32, 33, 44, 68, 151, 158, 294,  
295

## E

efektivitas, xxii, xxiii, xxiv, 65, 72, 73, 85, 90,  
93, 103, 106, 109, 117, 118, 120, 125, 126,  
127, 128, 129, 130, 131, 132, 136, 147,  
148, 149, 156, 164, 168, 170, 171, 173,  
197, 200, 201, 202, 204, 213, 216, 219,  
227, 234, 238, 248, 253, 254, 263, 265,  
266, 281, 292, 296, 298, 299, 301, 303,  
305, 308, 328  
effectiveness, 127  
efisiensi, xxii, xxiii, xxiv, 16, 23, 41, 44, 47, 59,  
65, 72, 73, 81, 85, 93, 94, 97, 98, 103, 106,  
107, 109, 117, 118, 120, 122, 123, 124,  
125, 127, 130, 131, 132, 136, 138, 139,  
140, 147, 148, 149, 156, 159, 163, 164,  
168, 170, 171, 173, 248, 253, 254, 263,  
264, 265, 281, 290, 303, 328, 331, 342  
efisiensi alokatif, 123, 124, 331  
efisiensi teknis, 123, 331  
efisiensi total, 124  
ekonomis, v, xxii, xxiii, xxiv, 16, 24, 44, 58, 93,  
103, 107, 109, 117, 118, 120, 121, 130,  
136, 147, 148, 156, 171, 263, 293, 298,  
302, 328, 336  
eksekutif, 2, 6, 20, 21, 22, 34, 68, 108, 111,  
289, 327  
equity, xxiii, 73, 136, 137, 138, 139, 140  
evaluasi, 37, 39, 41, 43, 44, 95, 103, 113, 127,  
149, 150, 154, 155, 161, 162, 164, 166,  
169, 184, 187, 197, 198, 202, 203, 204,  
205, 215, 227, 230, 232, 239, 240, 241,  
250, 252, 259, 261, 266, 273, 280, 285,  
308, 309, 312, 314, 328, 332  
evaluatif, xxiv, 30, 97  
ex ante, 95, 314  
ex post, 95  
extended decision making, 29

## F

fasilitator, 81, 83  
fiskal, 26, 31, 32, 132  
formal, 36, 40, 157, 337

## G

GAGAS, xv, 45  
GAO, xv, 107  
GIGO, 184  
goals, 7, 22, 95  
good governance, 90, 91, 94, 96, 97, 288, 289  
Good Management Practice, 332  
Good Policy, 332

## H

HAM, xvi, 90  
horizontal equity, 137, 138  
hukum, xx, xxiii, 17, 19, 20, 22, 24, 30, 53, 70,  
71, 72, 73, 81, 82, 84, 90, 91, 92, 98, 107,  
136, 141, 142, 143, 152, 197, 203, 228,  
252, 254, 264, 281, 292, 329, 339

## I

IAI, xvi, 355  
independen, 16, 44, 107, 116, 149, 151, 153,  
157, 161, 172, 181, 184, 277, 281, 282,  
283, 295, 298, 328, 336, 340  
inefisiensi, 92, 107, 110, 140, 149  
informal, 337  
inisiator, 61, 107  
input, xxiii, 7, 22, 33, 37, 40, 72, 95, 117, 118,  
119, 120, 121, 122, 123, 124, 126, 128,  
131, 134, 135, 158, 166, 169, 184, 186,  
258, 263, 264, 331, 335, 336  
institusional, 17, 18, 21, 22, 37, 164, 312  
integrasi, 154, 232  
integritas, 93, 97, 276, 278, 281, 284, 301,  
304, 307  
INTOSAI, xvi, 91, 118, 148, 159, 161, 167, 190,  
297, 300, 314, 356  
investor, 7, 8, 13, 14, 23  
ISA, xvi, 45, 297  
ISO, xvi, 251, 252, 255, 259  
ISSAI, xvi, 45, 161, 297, 314

## J

JUG, xvi, 60

## K

kapasitas, 4, 37, 233, 262, 290  
kapitalisme, 72  
kebijakan, xxiii, 1, 4, 15, 16, 17, 18, 21, 22, 26, 29, 30, 31, 32, 33, 36, 37, 39, 44, 45, 48, 58, 59, 64, 65, 72, 73, 76, 78, 79, 80, 92, 94, 95, 98, 104, 109, 110, 111, 113, 118, 119, 121, 124, 125, 126, 127, 135, 137, 138, 139, 140, 143, 147, 148, 149, 150, 160, 164, 166, 169, 171, 175, 184, 188, 195, 197, 214, 226, 230, 241, 248, 253, 255, 258, 266, 271, 277, 278, 279, 285, 294, 302, 303, 308, 310, 312, 313, 314, 327, 330, 331, 332, 336, 337, 342, 343, 344  
kecermatan, 44, 160  
kekuasaan, 2, 3, 4, 5, 24, 46, 65, 90, 91, 253, 312, 331, 335, 344  
kemitraan, 50, 60  
kepentingan publik, 6, 30, 81  
kerangka kerja, xxv, 79, 91, 161, 258, 328  
kesatuan, 25, 35, 36, 294, 333, 341, 343  
kesejahteraan, xx, 7, 8, 15, 22, 23, 24, 49, 50, 57, 59, 110, 111, 142, 302, 314  
Keterbukaan, 334  
keterwakilan, 81, 82  
keuangan, v, xx, xxi, xxiv, 5, 6, 13, 14, 19, 20, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 32, 34, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 46, 47, 48, 51, 59, 70, 90, 93, 94, 95, 97, 98, 103, 106, 107, 112, 118, 119, 141, 142, 147, 148, 150, 151, 152, 153, 154, 156, 158, 195, 204, 205, 207, 208, 209, 210, 211, 214, 248, 255, 256, 263, 264, 266, 274, 278, 288, 289, 291, 300, 305, 307, 328, 329, 330, 332, 336, 337, 338  
keuangan tradisional, 94  
keutuhan anggaran, 31  
KKN, xvi, 93  
kompetisi, 47, 66, 71, 73  
komprehensif, xxvi, 31, 57, 103, 105, 108, 109, 166, 232, 233, 241, 249, 258, 277, 303, 330, 331  
koordinasi, 35, 75, 76, 167, 200, 201, 215, 216, 229, 232, 233, 249, 276, 295, 299, 300, 301, 307, 331, 344

korupsi, 92, 93, 157, 300, 328  
KPI, xvi, 166  
kredibilitas, 16, 44, 159, 177, 179, 180, 291  
kreditor, 7, 8, 13, 14  
Kriteria, 164, 166, 172, 176, 238, 270, 335  
KT, xvi, 269, 270, 271, 272  
kualitatif, 94, 127, 173, 180, 184, 257, 260  
kuantitatif, 154, 173, 180, 257, 260, 271

## L

LAKIP, xvi, xxiv, 43, 154, 155  
LAN, xvi, 42  
legal mandate, 166  
legalitas, 94, 98  
legislatif, 2, 3, 4, 6, 20, 21, 31, 34, 43, 68, 108, 111, 150, 167, 172, 179, 298, 327, 336  
legitimasi, xxi, 44, 85, 91, 141, 203, 308, 310  
LFAR, xvi  
LHP, xvi, 44, 186, 188, 189, 190, 191, 272, 309, 310, 313  
likuiditas, 40  
LK, xvi, 33  
logic of appropriateness, 18  
logic of consequence, 18  
LPND, xvi, 151  
LSM, xvi, 66, 339

## M

manajemen keuangan, 20, 34, 40, 47, 91, 169  
manajemen mutu, 38  
mandat, 2, 3, 4, 21, 58, 91, 111, 128, 164, 172, 195, 275, 288, 289, 290, 291, 298, 302, 314  
market, 63, 64, 65, 70, 100, 139  
MCDA, 171  
minimal state, 83  
misspending, 31  
mitigasi, 271, 285, 296  
moneter, 26, 27, 113, 131  
MPR, xvi, xviii, 44, 294  
mutual adjustment, 75  
myth, 17, 22

## N

NAO, xvi, 94, 108, 118, 128, 354  
negotiation-based, 21  
NGGA, xvi, 30

nirlaba, xxi, 14, 51, 52, 149  
non-discretionary appropriation, 31  
NPG, xvi, 60, 63, 64, 74, 77, 80  
NPM, xi, xvi, xxi, 21, 59, 60, 63, 64, 65, 69, 70,  
71, 72, 73, 74, 77, 80, 83  
NPS, xvi, 60, 64, 74, 80, 81  
NWS, xvi, xxi, 60, 63, 64, 81, 83, 84, 85

## O

objektif, 44, 78, 103, 149, 179, 184, 186, 190,  
191, 257, 303  
obligasi, 5, 8, 139  
ombudsman, 164  
opinion forming, 29  
Organisational Mapping, 337  
otoritas, 18, 36, 84, 92, 116  
outcomes, 16, 113, 195, 304  
output, xxiii, 7, 16, 17, 22, 37, 40, 65, 72, 94,  
108, 113, 117, 118, 119, 121, 122, 123,  
124, 125, 126, 128, 130, 131, 134, 135,  
158, 166, 169, 186, 263, 264, 331, 335,  
336  
Output Delivery, 337  
overspending, 31

## P

P2, xvi, 165, 175, 176, 177, 256  
PABU, xvi, 152  
pagu, 32, 337  
pagu indikatif, 32  
pajak, 4, 6, 8, 13, 14, 22, 23, 25, 41, 59, 66,  
68, 70, 138, 139, 151, 208, 209, 210, 211,  
255, 332, 333  
PAP, xvi, 44  
parlemen, 108, 109, 164, 298, 310, 313, 314  
Participation, 90, 337  
pasar, 4, 5, 6, 11, 20, 23, 53, 54, 64, 65, 68,  
70, 73, 75, 77, 81, 82, 84, 110, 111, 117,  
119, 124, 136, 137, 139, 332  
PBA, xvii, 168  
PDTT, xi, xvii, 187, 196, 197, 198, 199, 200,  
201, 206, 211, 212  
pelaporan keuangan, 106, 153, 156, 282, 304  
pelayanan publik, xix, xx, xxii, xxiii, 2, 7, 16,  
17, 18, 19, 20, 22, 23, 24, 30, 31, 36, 40,  
41, 42, 43, 57, 64, 66, 68, 70, 72, 73, 77,  
78, 79, 80, 83, 90, 110, 111, 117, 119, 125,  
128, 176, 265, 337, 339, 341, 344  
pemeriksaan keuangan, 25, 27, 156, 291, 337

pemerintahan daerah, 9, 46, 110, 121, 353  
pemerintahan pusat, 28, 46, 48, 110, 121,  
293  
pendapatan, 7, 23, 27, 39, 40, 46, 47, 68, 137,  
138, 207, 329, 332, 333, 334  
pendapatan negara, 27, 46, 332  
pendekatan instrumental, 21, 22, 37, 336  
pendekatan struktural, 17  
penganggaran, xx, 13, 16, 19, 20, 21, 24, 28,  
30, 31, 32, 33, 40, 41, 43, 70, 72, 134, 154,  
210, 214, 215, 307, 332  
pengeluaran, 4, 16, 24, 39, 40, 83, 94, 121,  
122, 132, 134, 135, 210, 263, 328, 331,  
332, 338, 342  
pengendalian, xx, xxvii, 19, 20, 30, 34, 37, 38,  
40, 42, 64, 69, 75, 105, 160, 170, 206, 211,  
214, 219, 232, 249, 250, 257, 260, 261,  
275, 276, 277, 278, 279, 280, 281, 282,  
283, 284, 285, 288, 290, 292, 295, 296,  
298, 299, 300, 306, 335  
perencanaan, xx, xxv, 16, 19, 20, 24, 28, 29,  
30, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 39, 40, 42, 43,  
48, 58, 134, 154, 162, 165, 166, 168, 170,  
172, 180, 197, 198, 202, 203, 206, 210,  
214, 215, 216, 222, 224, 225, 226, 230,  
233, 247, 253, 254, 271, 272, 299, 307,  
314, 331, 335, 342  
perencanaan operasional, 28, 134, 165, 168  
perencanaan strategis, xx, 19, 24, 28, 43, 134  
periodik, 24, 31  
PFP, xvii, 269  
PJ, xvii, 271, 272  
PMN, xvii, 27  
policy development, 73  
posisi konsentrasi, 36  
prediktabilitas, 92  
principal, 20, 71, 289  
principle-based standards, 45, 157  
privatisasi, 72, 73  
Process Based Approach, xvii, 339  
profesional, 16, 44, 47, 64, 65, 81, 82, 83, 98,  
106, 149, 159, 160, 167, 168, 180, 267,  
269, 297, 339  
Program Logic Model, 168  
Properness, 90, 339  
proporsionalitas, 25  
prosedur, 53, 68, 82, 84, 85, 92, 94, 98, 107,  
108, 117, 118, 124, 127, 148, 153, 156,  
160, 165, 166, 176, 178, 205, 248, 249,  
263, 268, 270, 271, 272, 273, 277, 278,  
279, 285, 300, 314, 328  
proses analisis, 94, 150  
PSO, xvii, 24, 41, 79

PT, xvii, 8, 52, 269, 270, 271, 272  
publik interest, 6  
Pure Private Goods, 10, 340  
pure profit, 7  
Pure Profit Organization, 53, 340  
Pure Public Goods, 340

## Q

QC, 269, 272  
Quasi Profit Organization, 52, 340  
Quasi Public Goods, 10, 340

## R

RAPBN, xvii, 32, 33  
RBA, xvii, 167  
regulasi, xxii, 5, 11, 23, 24, 51, 53, 70, 71, 72,  
76, 84, 109, 110, 139, 149, 150, 197, 198,  
214, 228, 252, 266, 271, 288, 339, 340  
rekomendasi, 109, 113, 114, 118, 128, 143,  
150, 156, 158, 159, 160, 161, 162, 170,  
173, 179, 180, 182, 184, 186, 189, 190,  
211, 239, 241, 248, 272, 273, 299, 309,  
313, 332  
Renja-KL, xvii, 29  
Renstra, xvii, 29, 214, 215  
Renstra-KL, xvii, 29  
retribusi, 8, 13, 14, 66  
return on investment, 13  
RKA, xvii, 32  
RKP, xvii, 29, 32, 175, 209  
Romawi, 104  
RPJMN, xvii, 28  
RPJPN, xvii, 28  
rule-based standards, 45, 157  
RUU, xvii, 32

## S

SAI, xvii, 98, 157, 173, 288, 289, 290, 291,  
297, 298, 299, 300, 301, 305, 310, 312,  
313, 314, 356  
SAKIP, xvii, xxiv, 153, 154, 155  
SDM, xvii, 39, 164, 176, 203, 204, 228  
service delivery, 73, 75  
service performance, 78  
service-dominant logic, 77, 78  
sintesis, 35

sistem pengendalian internal, 169, 274, 278,  
282, 284, 289, 295, 296  
sistematis, 17, 45, 58, 59, 99, 103, 184, 259,  
298, 328  
SKPD, xvii, 46, 47, 155  
SPAP, xvii, 45  
spending correctly, 117  
spending less, 117  
spending wisely, 117  
SPI, xvii, 171, 207, 208  
SPKN, xvii, xxiv, 45, 157, 339  
SPM, xvii, 41, 227, 229  
SPPN, xviii, 28  
stakeholder, xx, 1, 13, 19, 20, 22, 42, 91, 93,  
95, 97, 98, 109, 111, 112, 113, 128, 135,  
155, 156, 158, 191, 248, 252, 258, 267,  
270, 291, 310, 313  
steering, 76  
strong state, 83

## T

task analysis, 35  
task synthesis, 35  
tendering, 71  
teori perubahan, 127  
topik pemeriksaan, 176, 270  
topik potensial, xxv, 163, 164, 165  
TP, xviii, 186, 188, 189  
transparansi, xxi, 57, 60, 85, 90, 91, 92, 93,  
95, 97, 100, 195, 249, 288, 291, 298, 302,  
303  
transparency, 60, 65  
trust, 60, 75, 254, 312  
Tunnel Vision, 344

## U

uang publik, 130, 163  
UBS, xviii, 34  
unintended effect, 127  
universalitas, 25  
user choice, 65  
UU, xviii, 26, 44, 198, 293  
UU MD3, xviii, 44

## V

vertical equity, 137, 138

VfM, xviii, xxii, xxiii, xxiv, 64, 94, 103, 104,  
105, 107, 108, 109, 113, 116, 117, 118,  
119, 120, 121, 125, 127, 129, 132, 136,  
137, 141, 142, 143, 147, 156, 170, 171,  
182, 188, 248  
voluntary sector, 6  
voluntary tariff, 7

## W

warga negara, 2, 4, 80, 83, 92, 97, 112, 131,  
330, 341  
Web Based Data Collection Tools, 344  
wewenang, 35, 37, 66, 69, 190, 248, 278, 283,  
284, 294, 297, 337  
WFH, 270  
WFO, 270  
WoG, xviii, 60

## PROFIL PENULIS

### **Prof. Dr. Bahrullah Akbar, MBA., CIPM., CA., CPA., CSFA., CFrA., CGCAE., QGIA.**



Lahir di Jakarta pada tanggal 23 Maret 1959, NIP 240001879 / 195903231986011002, NIDN 0323035901 dan No Register Akuntan 21943. Lulus S2 dari Hull University, England dan S3 di Universitas Padjadjaran. Mengawali karier sebagai guru SMA, Auditor, dan menjadi Guru Besar IPDN pada tahun 2015, Anggota BPK (periode 2011 – 2021), dan menjadi Wakil Ketua BPK pada tahun 2017 s.d. 2019, serta Ketua Institut Pemeriksa Keuangan Negara (IPKN) (2020 – 2023).

### **Dr. Agus Joko Pramono, M.Acc., Ak., CA., CSFA., CPA., CFrA, QGIA.**



Lahir di Palembang pada tanggal 1 Agustus 1972. Lulus D3 dan D4 STAN, Magister Akuntansi di Universitas Gadjah Mada serta Doktoral di Universitas Padjajaran. Anggota BPK (periode 2013 - 2023) saat ini sebagai Wakil Ketua BPK (periode 2019 - 2021), Dewan Penasihat Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI) periode 2018 - 2022, Wakil Ketua Majelis Wali Amanat Institut Pertanian Bogor Periode 2019 - 2024, *Member of Nation Independent Audit Advisory Committee* 2020 -2022









