

MEWUJUDKAN AKUNTABILITAS ORGANISASI SEKTOR PUBLIK MELALUI AUDIT KINERJA

Oleh : Yunni Susanty, SE¹

Abstract

During the time, public sector is often assessed as the den of inefficiency, extravagance and fund leakage. Therefore, an audital developmnetation is required to be conducted as on existing openness and accountability to society. One of them is by extending an audit coverage, not only in financial auditing but rather strengthen in an execution to make an audit of the performance . A public accountability sector can be existed if performance audit earn the implementation manifestly in governance management.

Keywords: *performance audit*

PENDAHULUAN

Dalam rangka membangun Pemerintahan Yang Baik (*Good Governance*), sektor publik harus selalu menjadi pelopor dalam penyelenggaraan pemerintahan dan dalam meningkatkan akuntabilitas penyelenggaraan pemerintahan. Perwujudan akuntabilitas sektor publik dengan adanya transparansi dan pemberian informasi kepada publik dalam rangka pemenuhan hak-hak publik, mensyaratkan fenomena demokrasi yang ditandai dengan semakin menguatnya tuntutan dan kontrol masyarakat terhadap pelaksanaan akuntabilitas publik yang dilakukan oleh organisasi sektor publik. Perkembangan sektor publik inilah yang pada akhirnya menuntut adanya perubahan tata cara dan sikap tindak dalam penyelenggaraan pemerintahan.

Penyelenggaraan pemerintahan untuk mewujudkan tata pemerintahan yang baik akan tercapai, jika lembaga pemeriksa berfungsi dan tertata dengan baik pula. Selama ini, sektor publik sering dinilai sebagai sarang inefisiensi, pemborosan, dan sumber kebocoran dana (Mardiasmo, 2002) . Oleh karena itu, perlu dilakukan pengembangan pengauditan sebagai wujud keterbukaan dan akuntabilitas terhadap masyarakat. Pengelolaan organisasi sektor publik dalam perwujudan akuntabilitas publik tersebut, diantaranya dengan memperluas cakupan *audit*, tidak hanya pada *audit* keuangan (*financial audit*) tetapi lebih memperkuat pada pelaksanaan konsep *value for money audit/performance audit* atau yang lebih dikenal dengan audit kinerja.

* Penulis adalah Staf pada Bidang Litbang Kajian Kinerja Kelembagaan dan Sumber Daya Aparatur, Pusat Kajian dan Pendidikan dan Pelatihan Aparatur I, Lembaga Administrasi Negara.

Tuntutan baru ini muncul agar organisasi sektor publik memperhatikan *value for money* yang mempertimbangkan *input, output, dan outcomes* secara bersama-sama. Pemerintah dituntut untuk melakukan terobosan-terobosan yang inovatif dalam rangka meningkatkan kualitas proses penyelenggaraan pemerintahan agar dapat menghasilkan kualitas *output* dan *outcomes* penyelenggaraan pemerintahan yang diharapkan. Akan tetapi pada kenyataannya sektor publik masih harus terus belajar, baik dari sektor swasta maupun dari pengalaman-pengalamannya yang baik dan buruk, mengenai pengelolaan bisnis dan sumber dayanya, terutama dalam hal peningkatan akuntabilitas penyelenggaraan pemerintahan.

Oleh karena itu, seiring dengan dinamisasi perubahan yang terjadi, seharusnya kebijakan-kebijakan yang ada telah mampu untuk menilai aparatur dari segi *performance*. Dalam Undang-Undang No. 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan negara disebutkan bahwa pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK terbagi ke dalam tiga jenis pemeriksaan yaitu: (1) audit keuangan (2) audit kinerja dan (3) audit dengan tujuan tertentu. Undang-Undang ini diperkuat dengan Undang-Undang No. 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan yang menyebutkan bahwa audit kinerja dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan sebagai auditor eksternal pemerintah dan/atau pemeriksa lain yang bekerja untuk dan atas nama BPK. Dengan demikian, audit kinerja merupakan salah satu tugas yang harus dilakukan oleh BPK. Sebenarnya

Undang-Undang yang ada seharusnya telah mampu untuk mendukung pelaksanaan audit kinerja ini, namun pada kenyataannya, pemeriksaan yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan selama ini belum menyentuh manajemen kinerja dan tampaknya masih menjadi "sekedar wacana" bagi para penyelenggara pemerintahan.

Dengan demikian, upaya-upaya untuk melakukan pembenahan dengan memperkuat pelaksanaan *value for money* audit tersebut diharapkan dapat melihat dan memperbaiki tingkat kepatuhan terhadap kebijakan, peraturan dan hukum yang berlaku, serta dapat menentukan kesesuaian antara kinerja yang telah dicapai dengan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya sehingga akuntabilitas dalam penyelenggaraan pemerintahan tersebut dapat terwujud sesuai dengan yang diharapkan oleh semua pihak. Tulisan ini akan membahas mengenai urgenitas berbagai upaya mewujudkan akuntabilitas organisasi sektor publik melalui audit kinerja.

AKUNTABILITAS ORGANISASI SEKTOR PUBLIK

Pemahaman awal dari definisi akuntabilitas adalah kewajiban pihak pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggung jawabnya kepada pihak pemberi amanah (*principal*) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut (Mardiasmo, 20). Sedangkan, yang dimaksud dengan akuntabilitas dalam konteks pemerintahan yaitu sebagai perwujudan kewajiban suatu instansi

pemerintah untuk mempertanggungjawabkan keberhasilan dan kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan melalui sistem pertanggungjawaban secara periodik (LAN, 1999)

Pelaksanaan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dilaksanakan untuk mengetahui kemampuan organisasi dalam pencapaian visi, misi dan tujuan organisasi sebagai wujud pertanggungjawaban instansi pemerintah kepada publik sebagaimana tercantum dalam Inpres No 7 Tahun 1999. Inpres tersebut menjelaskan bahwa instansi pemerintah sebagai unsur penyelenggara pemerintahan harus mampu melakukan pertanggungjawaban mengenai tingkat pencapaian sasaran ataupun tujuan instansi pemerintah sebagai penjabaran dari visi, misi, dan strategi instansi pemerintah yang mengindikasikan tingkat keberhasilan dan kegagalan pelaksanaan kegiatan-kegiatan sesuai dengan program dan kebijakan yang ditetapkan.

Implementasi akuntabilitas bagi organisasi sektor publik ini dilakukan melalui suatu instrumen yang disebut Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (SAKIP). SAKIP merupakan instrumen yang digunakan instansi pemerintah dalam menyusun laporan pertanggungjawaban atas keberhasilan dan kegagalan pelaksanaan misi organisasi. SAKIP pada intinya meliputi tahapan perencanaan, pelaksanaan, pengukuran dan pelaporan yang membentuk siklus akuntabilitas yang terpadu dan tidak terputus, yang merupakan infrastruktur bagi proses pemenuhan kewajiban penyelenggara pemerintahan dalam mempertanggung-

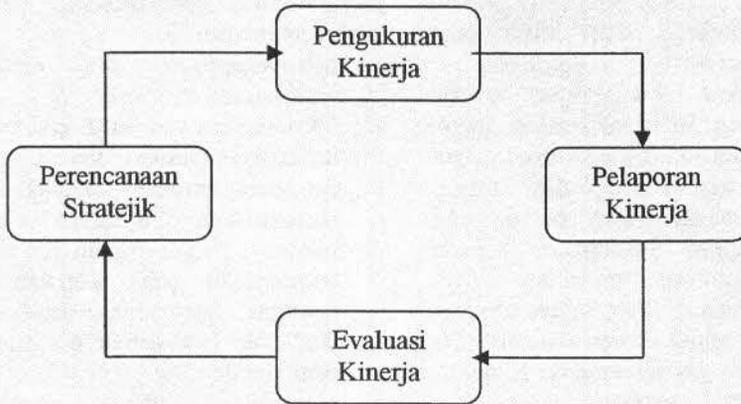
jawabkan keberhasilan/kegagalan misi organisasi.

Menurut Inpres No. 7/1999, pelaksanaan penyusunan SAKIP dilakukan dengan:

- a. Mempersiapkan dan menyusun perencanaan strategis;
- b. Merumuskan visi, misi, faktor-faktor kunci keberhasilan, tujuan, sasaran dan strategi instansi pemerintah;
- c. Merumuskan indikator kinerja instansi pemerintah dengan berpedoman pada kegiatan yang dominan, menjadi isu nasional dan vital bagi pencapaian visi dan misi pemerintah;
- d. Memantau dan mengamati pelaksanaan tugas pokok dan fungsi dengan seksama;
- e. Mengukur pencapaian kinerja dengan: 1) Perbandingan kinerja aktual dengan rencana atau target; 2) Perbandingan kinerja aktual dengan tahun sebelumnya; 3) Perbandingan kinerja aktual dengan kinerja di negara-negara lain, atau dengan standar internasional.
- f. Melakukan evaluasi kinerja dengan: 1) Menganalisis hasil pengukuran kinerja; 2) Menginterpretasikan data yang diperoleh; 3) Membuat pembobotan (*rating*) keberhasilan pencapaian program; 4) Membandingkan pencapaian program dengan visi dan misi instansi pemerintah.

Dari ketentuan tersebut di atas dapat disimpulkan bahwa Sistem AKIP di Indonesia setidaknya terdiri dari 4 fase utama yakni: (1) penyusunan rencana strategik, (2) pengukuran kinerja, (3) pelaporan kinerja, dan (4) evaluasi kinerja.

Gambar 1 : Siklus Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah



Selanjutnya, dalam Inpres No. 7 Tahun 1999 dijelaskan pula bahwa pemerintah mewajibkan seluruh instansi pemerintah untuk menyusun suatu rencana strategik yang akan dijalankan oleh instansi pemerintah dalam jangka waktu lima tahun kedepan serta melaporkan hasil pelaksanaan rencana tersebut pada setiap tahunnya, dalam suatu laporan yang disebut dengan Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP). LAKIP tersebut merupakan keluaran utama dari sistem akuntabilitas kinerja. LAKIP sangat penting mengingat laporan ini digunakan sebagai *feedback* bagi para penyelenggara pemerintah. Laporan akuntabilitas kinerja memuat informasi yang relevan bagi para pengguna laporan tersebut yaitu para pejabat atau unsur pimpinan eksekutif pemerintah, unsur pengawasan, dan unsur perencanaan. Informasi yang dimaksud tidak hanya bersifat masa lalu (*historical*), akan tetapi juga mencakup status masa kini, dan bahkan masa mendatang.

Dalam sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah yang merupakan instrumen pertanggungjawaban, perencanaan strategik merupakan langkah awal untuk melakukan pengukuran kinerja. Perencanaan strategik instansi pemerintah merupakan integrasi antara keahlian sumber daya manusia dan sumber daya lain agar mampu menjawab tuntutan perkembangan lingkungan strategik, nasional dan global serta tetap berada dalam tatanan Sistem Administrasi Negara Kesatuan Republik Indonesia.

Perencanaan Strategik sebagaimana dimaksud dalam Pedoman Penyusunan Pelaporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah merupakan suatu proses yang berorientasi pada hasil yang ingin dicapai selama kurun waktu 1 (satu) sampai dengan 5 (lima) tahun secara sistematis dan berkesinambungan dengan memperhitungkan potensi, peluang, dan kendala yang ada atau yang mungkin timbul. Di sini, perencanaan strategik merujuk pada proses untuk penentuan visi, misi, tujuan dan sasaran strategik

(*strategic objectives*) organisasi, dan menetapkan strategi yang akan dipakai untuk mencapai tujuan dan sasaran tersebut dengan memperhitungkan faktor-faktor internal dan eksternal serta nilai-nilai yang ada pada lingkungan organisasi instansi. Perencanaan strategik ini sepenuhnya merupakan suatu *customer driven strategic-planning* karena di dalam proses penyusunannya senantiasa memperhatikan keinginan dan kebutuhan masyarakat sebagai *stakeholder* utama. Kondisi yang diinginkan dari Inpres No 7 Tahun 1999 adalah agar perencanaan strategik mampu mengidentifikasi perubahan yang mungkin akan terjadi dan strategi mengantisipasinya serta mampu menyajikan manfaat nyata yang dapat diberikan organisasi kepada masyarakat dan *stakeholdernya*. Hal ini terutama terlihat pada perumusan visi, tujuan dan kegiatan organisasi. Pada akhirnya, proses ini menghasilkan suatu rencana strategik instansi pemerintah, yang setidaknya memuat visi, misi, tujuan, sasaran, strategik, kebijakan dan program serta ukuran keberhasilan dan kegagalan dalam pelaksanaannya.

Visi merupakan pandangan bagi instansi pemerintah yang menyangkut arah agar instansi pemerintah tersebut dapat berkarya secara eksis dan tetap konsisten, inovatif, antisipatif serta produktif. Visi ini memberikan suatu gambaran mengenai keadaan masa depan yang berisikan cita dan citra yang ingin diwujudkan instansi pemerintah. Perumusan visi organisasi sebaiknya menggambarkan "apa yang ingin diwujudkan oleh organisasi" dan dapat pula menggambarkan "organisasi ingin menjadi apa" dalam rangka mengantisipasi setiap perubahan yang

mungkin akan terjadi. Penyusunan visi ini kemudian dilanjutkan dengan perumusan misi yang pada akhirnya menghasilkan tujuan dari apa yang akan dicapai atau dihasilkan dalam jangka waktu 1 (satu) sampai dengan 5 (lima) tahunan dengan mengacu pada pernyataan visi dan misi serta didasarkan pada isu-isu dan analisis strategik tersebut.

Keberhasilan dari pencapaian target yang ditentukan memerlukan suatu strategi yang perlu disusun secara matang yang kemudian dijabarkan dalam program dan kegiatan. Yang dimaksud dengan program adalah kumpulan kegiatan yang sistematis dan terpadu untuk mendapatkan hasil yang dilaksanakan oleh satu atau beberapa instansi pemerintah ataupun dalam rangka kerjasama dengan masyarakat, guna mencapai sasaran tertentu. Sedangkan kebijakan pada dasarnya merupakan ketentuan yang telah disusun dan ditetapkan oleh pihak-pihak yang mempunyai otoritas untuk dijadikan pedoman sebagai acuan pelaksanaan program dalam proses pencapaian sasaran, tujuan, serta visi dan misi instansi pemerintah.

Selanjutnya, setelah perencanaan strategik dibuat, barulah kita melakukan perencanaan kinerja. Perencanaan kinerja ini merupakan salah satu komponen yang menunjang keberhasilan implemetasi dari SAKIP. Perencanaan kinerja merupakan proses penyusunan rencana kinerja sebagai penjabaran dari sasaran dan program yang telah ditetapkan dalam rencana strategik, yang akan dilaksanakan oleh instansi pemerintah melalui berbagai kegiatan tahunan. Dalam proses perencanaan kinerja ini ditetapkan rencana capaian kinerja tahunan untuk

seluruh indikator kinerja yang ada pada tingkat sasaran dan kegiatan.

Penyusunan dari perencanaan kinerja ini dilaksanakan oleh instansi pemerintah seiring dengan agenda penyusunan dan kebijakan anggaran, serta merupakan komitmen bagi instansi pemerintah untuk mencapainya dalam tahun tertentu. Rencana kinerja ini merupakan tolok ukur yang digunakan untuk menilai keberhasilan/kegagalan penyelenggaraan pemerintahan untuk suatu periode tertentu.

Adapun pengukuran akuntabilitas ini dilakukan melalui sistem pengukuran kinerja. Pengukuran kinerja ini sangat penting untuk menilai akuntabilitas organisasi dalam menghasilkan pelayanan publik yang lebih baik. Yang dimaksud dengan pengukuran kinerja sebagaimana tercantum dalam Pedoman Penyusunan LAKIP adalah hasil dari suatu penilaian yang sistematis dan didasarkan pada kelompok indikator kinerja kegiatan dengan berpedoman pada kegiatan yang dominan, menjadi isu nasional dan vital bagi pencapaian visi dan misi instansi Pemerintah. Dengan pernyataan ini menunjukkan bahwa indikator kinerja yang terdiri dari indikator masukan, keluaran, hasil, manfaat dan dampak, baik secara langsung maupun tidak langsung dapat mengindikasikan sejauh mana keberhasilan pencapaian sasaran.

Selanjutnya, fase terakhir dari sistem akuntabilitas kinerja instansi pemerintah adalah evaluasi kinerja agar informasi kinerja dapat dimanfaatkan bagi perbaikan kinerja berkesinambungan. Satu hal yang perlu diperhatikan adalah bahwa SAKIP merupakan suatu proses yang hidup yang memerlukan peninjauan dan perbaikan terus menerus sehingga tidak berhenti pada satu titik disebabkan

kondisi organisasi baik internal maupun eksternal yang terus berkembang baik pada masa kini maupun masa mendatang.

Dengan demikian diharapkan adanya keterkaitan antara visi, misi, tujuan, sasaran dan strategi pencapaian sasaran. Diharapkan visi yang ditetapkan pada awal perumusan renstra dapat menurun pada perumusan misi, tujuan dan sasaran. Di sisi lain, apabila tidak adanya indikator kinerja pada sasaran, maka perumusan kebijakan, program dan kegiatan menjadi tidak terfokus pada usaha pencapaian sasaran. Kebijakan, program dan kegiatan merupakan cara atau strategi dalam mewujudkan tujuan atau sasaran. Dengan tidak adanya ketidakselarasan antara sasaran dengan kegiatan, maka sudah dapat diprediksikan sasaran yang diharapkan akan sangat sulit diwujudkan dan diukur keberhasilannya.

Pada akhirnya, akuntabilitas merupakan konsep yang kompleks yang lebih sulit mewujudkannya daripada memberantas korupsi (Turner and Hulme, 1997). Instansi pemerintah memiliki peranan yang sangat penting dalam perwujudan AKIP ini. Oleh karena itu, seharusnya organisasi sektor publik mampu mengimplementasikan dalam wujud kegiatan yang nyata dan operasional sehingga visi dan misi yang telah dibuat tersebut tidak sekedar tertuang dalam tulisan semata, akan tetapi dijadikan sebagai pijakan dasar gerak dan langkah organisasi pemerintahan. Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah ini, diharapkan dapat menjadikan instansi pemerintah yang akuntabel dan dapat mewujudkan transparansi dan pada akhirnya dapat menumbuhkan kepercayaan masyarakat seiring perwujudan akuntabilitas ini.

Tuntutan masyarakat yang semakin kritis terhadap masalah akuntabilitas sektor publik ini mengharuskan pemerintah agar dapat menerapkan sistem yang lebih baik lagi. Akuntabilitas kinerja menekankan pada pertanggungjawaban sumber daya publik secara efisien, ekonomis dan efektif dalam memberikan pelayanan yang berkualitas sesuai harapan publik. Salah satunya dengan memperkuat pelaksanaan audit kinerja yang mengutamakan tingkat pencapaian efektivitas, efisiensi dan ekonomis agar dapat menghasilkan *output* dan *outcome* yang diharapkan oleh semua pihak.

AUDIT KINERJA SEBAGAI UPAYA MEWUJUDKAN AKUNTABILITAS PENYELENGGARAAN PEMERINTAHAN

Dalam mendukung terciptanya pemerintahan yang baik (*good governance*), pemeriksaan (*audit*) merupakan salah satu aspek utama di samping fungsi pengawasan dan pengendalian. Melalui pemeriksaan inilah, kita dapat mengetahui apakah hasil kinerja pemerintah telah sesuai dengan standar kinerja yang telah ditetapkan.

Audit kinerja merupakan salah satu unsur dalam jenis pemeriksaan yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia sesuai dengan Undang-Undang No.15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara dalam pasal 4 yang terbagi dalam tiga jenis pemeriksaan yaitu: (1) audit keuangan (2) audit kinerja dan (3) audit dengan tujuan tertentu. Selanjutnya menurut pasal tersebut dijelaskan bahwa yang dimaksud dengan pemeriksaan kinerja atau audit kinerja adalah

pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan aspek efektivitas yang dilakukan untuk kepentingan manajemen oleh aparat pengawasan pemerintah.

Kemudian dalam Pedoman Pemeriksaan Operasional BPKP (1993:2) dijelaskan bahwa yang dimaksud dengan audit kinerja adalah suatu jenis pemeriksaan yang meliputi pemeriksaan operasional yaitu pemeriksaan yang sistematis terhadap kegiatan, program organisasi dan seluruh atau sebagian aktivitas, dengan tujuan menilai dan melaporkan apakah sumber daya dan dana digunakan secara ekonomis dan efisien, dan apakah tujuan kegiatan, program dan aktivitas yang telah direncanakan dapat dicapai dengan efektif, dan tidak bertentangan dengan peraturan yang berlaku.

Audit kinerja secara substansial tidak berbeda dengan Audit Operasional yang di dalamnya mencakup pengertian Audit Manajemen dan Audit atas program (sifatnya lebih kecil dan khusus lingkungannya), dalam hal ini sama-sama mengandung unsur-unsur evaluasi dan efektivitas. Audit kinerja ini menjadi penting karena menjadi indikator seberapa besar pelayanan lembaga pemerintah kepada masyarakat. Pelaksanaan Audit kinerja ini difokuskan pada pemeriksaan hasil kerja untuk menguji tingkat ekonomi, efisiensi, dan efektivitas suatu program, kegiatan, atau fungsi organisasi dalam menggunakan sumberdaya (anggaran, personil, dan infrastruktur), sehingga akan didapatkan gambaran kinerja yang komprehensif, dan tidak berfokus pada implementasi anggaran atau keuangan saja.

Harus diakui saat ini sulit menemukan profil manajemen yang baik di organisasi pemerintah pusat maupun daerah. Ukuran baik adalah jika prestasi kinerjanya semakin meningkat serta efisiensi yang terukur. Oleh sebab itu perlu diciptakan indikator-indikator keberhasilan untuk setiap kegiatan dan lembaga yaitu pada saat pelaksanaan audit kinerja. Para pelaksana pada akhirnya akan menyadari bahwa bukan hanya *output* yang dinilai, melainkan juga manfaat dari suatu kegiatan. Tidak kalah penting adalah penerapan secara konsisten dan berkelanjutan. Selanjutnya, dilakukan pembenahan terhadap perencanaan, pelaksanaan, evaluasi sampai dengan pengawasan. Jangan sampai dalam tahap perencanaannya bagus, tetapi dalam tahap pelaksanaannya hanya formalitas.

Permasalahan audit kinerja semakin terasa ketika *value for money* atau *3E's* yaitu sumber daya dan dana yang tersedia apakah telah digunakan secara ekonomis dan efisien atau apakah aktivitas yang telah direncanakan dapat dicapai dengan efektif dan tidak bertentangan dengan peraturan yang berlaku. Masalah yang ada adalah ketika pelaksanaan audit kinerja tidak dapat mencapai tujuan dan kriteria yang telah ditetapkan sehingga tidak dapat diimplementasikan dengan baik di lapangan. Dan yang tidak kalah penting adalah laporan audit kinerja yang dibuat oleh organisasi tidak memiliki

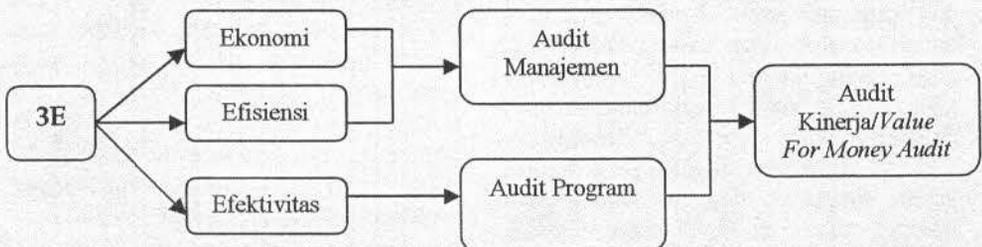
kesinambungan yang signifikan dengan perencanaan audit yang dibuat sebelumnya .

Untuk memastikan bahwa semua berjalan sesuai dengan perencanaan, lembaga audit, perlu memperkuat diri mulai dari proses perencanaan sampai dengan monitoring tindak lanjut laporan audit. Seringkali terjadi bahwa suatu kegiatan auditing direncanakan secara baik akan tetapi pada pelaksanaannya banyak sekali hambatan sehingga hasil kerja auditing tidak menunjukkan arah perbaikan kinerja. Tidak jarang pula sejak dalam perencanaan, kegiatan auditing tidak menuju arah yang diinginkan sehingga kegiatan menjadi sama sekali tidak efektif dan hanya menghamburkan uang negara/rakyat saja.

Secara teoritis, audit kinerja termasuk kedalam *value for money audit* bukan pada *conventional audit*. Apabila ruang lingkup audit konvensional mencakup audit keuangan dan audit kepatuhan, maka audit kinerja ini mencakup *management audit* atau *operational audit* dan *program audit*. Berdasarkan tujuan dan prosedurnya, audit kinerja merupakan perluasan dari audit keuangan. Audit kinerja memfokuskan pemeriksaan pada tindakan dan kejadian ekonomi yang menggambarkan kinerja organisasi.

Beberapa karakteristik audit kinerja digambarkan oleh Mardiasmo dalam bagan berikut ini:

Gambar 2 : Karakteristik Audit Kinerja Sumber: Mardiasmo (2002: 183)



Dengan demikian, audit kinerja meliputi audit ekonomi, efisiensi, dan efektifitas. Berikut akan penulis uraikan mengenai elemen-elemen pokok dari audit kinerja.

• AUDIT EKONOMI DAN EFISIENSI

Ekonomi mempunyai arti biaya yang terendah, sedangkan efisiensi yaitu perbandingan terbaik antara output dengan biaya (input). Karena output dan biaya diukur dalam unit yang berbeda maka efisiensi dapat terwujud ketika sumber daya yang tersedia dapat mencapai output yang maksimal atau output tertentu dapat dicapai dengan sumber daya yang sekecil-kecilnya. Audit ekonomi dan efisiensi terutama bertujuan untuk menentukan apakah suatu organisasi telah memperoleh, melindungi dan menggunakan sumber dayanya (seperti karyawan, gedung, ruang dan peralatan kantor) secara ekonomis dan efisien serta untuk menemukan penyebab terjadinya praktik-praktik yang tidak ekonomis dan tidak efisien, termasuk ketidakmampuan organisasi dalam mengelola sistem informasi, prosedur administrasi, dan struktur organisasi.

Menurut *The General Accounting Office Standards* (1994), beberapa hal yang perlu dipertimbangkan dalam audit ekonomi dan efisiensi, yaitu dengan mempertimbangkan apakah entitas yang diaudit telah: (1) mengikuti ketentuan pelaksanaan pengadaan yang sehat; (2) melakukan pengadaan sumber daya (jenis, mutu dan jumlah) sesuai dengan kebutuhan pada biaya terendah; (3) melindungi dan memelihara semua sumber daya yang ada secara memadai;

(4) menghindari duplikasi pekerjaan atau kegiatan yang tanpa tujuan atau kurang jelas tujuannya; (5) menghindari adanya pengangguran sumber daya atau jumlah pegawai yang berlebihan; (6) menggunakan prosedur kerja yang efisien; (7) menggunakan sumber daya (staf, peralatan dan fasilitas) yang minimum dalam menghasilkan atau menyerahkan barang/jasa dengan kuantitas dan kualitas yang tepat; (8) mematuhi persyaratan peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan perolehan, pemeliharaan dan penggunaan sumber daya Negara; (9) melaporkan ukuran yang sah dan dapat dipertanggungjawabkan mengenai kehematan dan efisiensi.

Untuk dapat mengetahui apakah organisasi telah dapat menghasilkan output yang optimal dengan sumber daya yang dimilikinya, menurut Madiasmo (2002,181) auditor sebagai pihak pemeriksa dapat membandingkan output yang telah dicapai pada periode yang bersangkutan dengan: 1) standar yang telah ditetapkan sebelumnya, 2) kinerja tahun-tahun sebelumnya, 3) unit lain pada organisasi yang sama atau pada organisasi yang berbeda.

• AUDIT EFEKTIVITAS

Efektivitas berarti tingkat pencapaian hasil program dengan target yang ditetapkan. Secara sederhana efektivitas merupakan perbandingan *outcome* dengan *output*. Audit efektivitas ini terutama bertujuan untuk menentukan tingkat pencapaian hasil atau manfaat yang diinginkan oleh suatu organisasi, kesesuaian hasil dengan tujuan yang ditetapkan sebelumnya, serta menentukan apakah entitas yang diaudit telah

mempertimbangkan alternatif lain yang memberikan hasil yang sama dengan biaya yang lebih rendah.

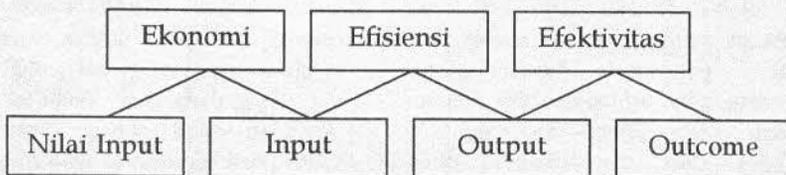
Secara lebih rinci, tujuan pelaksanaan audit efektivitas atau audit program adalah dalam rangka: (1) menilai tujuan program, baik yang baru maupun yang sudah berjalan, apakah sudah memadai dan tepat; (2) menentukan tingkat pencapaian hasil suatu program yang diinginkan; (3) menilai efektivitas program dan atau unsur-unsur program secara terpisah; (4) mengidentifikasi faktor yang menghambat pelaksanaan kinerja yang baik dan memuaskan; (5) menentukan apakah manajemen telah mempertimbangkan alternatif untuk melaksanakan program yang mungkin dapat memberikan hasil yang lebih baik dan dengan biaya yang lebih rendah; (6) menentukan apakah program tersebut saling melengkapi, tumpang-tindih atau bertentangan dengan program lain yang terkait; (7) mengidentifikasi cara untuk dapat melaksanakan program tersebut dengan lebih baik; (8) menilai ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku untuk program tersebut; (9) menilai apakah sistem pengendalian manajemen sudah cukup memadai untuk mengukur, melaporkan dan memantau tingkat efektivitas program; (10) menentukan apakah manajemen telah

melaporkan ukuran yang sah dan dapat dipertanggungjawabkan mengenai efektivitas program.

Kinerja suatu organisasi dinilai baik jika organisasi yang bersangkutan mampu melaksanakan tugas-tugas dalam rangka mencapai tujuan yang telah ditetapkan pada standar yang tinggi dengan biaya yang rendah. Kinerja yang baik bagi suatu organisasi dicapai ketika administrasi dan penyediaan jasa oleh organisasi yang bersangkutan dilakukan pada tingkat yang ekonomis, efisien dan efektif. Konsep ekonomi, efisiensi dan efektivitas saling berhubungan satu sama lain dan tidak dapat diartikan secara terpisah. Konsep ekonomi memastikan bahwa biaya input yang digunakan dalam operasional organisasi dapat diminimalkan. Konsep efisien memastikan bahwa *output* yang maksimal dapat dicapai dengan sumber daya yang tersedia. Sedangkan konsep efektif berarti bahwa jasa yang disediakan/dihasilkan oleh organisasi dapat melayani kebutuhan pengguna jasa dengan tepat.

Ekonomi, efisiensi, dan efektifitas merupakan elemen pokok dari *Value For Money*. Secara sistematis, *value for money* dapat digambarkan sebagai berikut :

Gambar 3: *Value For Money* Sumber: Mardiasmo (2002: 5)



Dari gambar di atas dapat dijelaskan bahwa *value for money* merupakan konsep pengelolaan organisasi sektor publik yang didasarkan pada tiga elemen utama yaitu ekonomi, efisiensi dan efektivitas. Analisis *value for money* memerlukan data input dan output yang memadai karena *value for money* mempunyai kaitan erat dengan pengukuran output dan input. *Input* merupakan sumberdaya untuk pelaksanaan kebijakan, program dan aktivitas dan *output* adalah hasil atau nilai tambah yang dicapai oleh kebijakan, program dan aktivitas. Sedangkan yang dimaksud dengan *outcome* adalah dampak yang ditimbulkan dari suatu aktivitas tertentu.

Agar dalam menilai kinerja organisasi dapat dilakukan secara obyektif, maka diperlukan indikator kinerja. Indikator kinerja yang ideal harus terkait pada efisiensi biaya dan kualitas pelayanan. Sementara itu, kualitas terkait dengan kesesuaian dengan maksud dan tujuan, konsistensi dan kepuasan publik. Kepuasan masyarakat dalam konteks tersebut dapat dikaitkan dengan semakin rendahnya *complaint* dari masyarakat. Peranan indikator kinerja adalah untuk menyediakan informasi sebagai pertimbangan untuk pembuatan keputusan. Hal ini tidak berarti bahwa suatu indikator akan memberikan ukuran pencapaian program yang definitif.

Pada akhirnya, tujuan utama dari *value for money*/audit kinerja adalah untuk meningkatkan akuntabilitas lembaga sektor publik dan untuk perbaikan kinerja pemerintah, baik di pusat maupun di daerah dalam rangka memberikan pertanggungjawaban politik kepada masyarakat.

TAHAPAN AUDIT KINERJA

Pada dasarnya, proses audit baik untuk audit keuangan, audit kinerja maupun audit untuk tujuan tertentu, secara umum memiliki kesamaan. Perbedaan yang mendasar antara jenis audit yang satu dengan audit lainnya adalah pada pelaksanaan tugas-tugas khusus (*specific tasks*) yang menggambarkan kekhususan dari masing-masing audit. Secara umum tahapan dari proses audit kinerja terdiri atas 4 tahap, yaitu:

1. Tahap Pengenalan dan Perencanaan

Pada tahap pengenalan dan perencanaan ini dilakukan survei pendahuluan dan *review* sistem pengendalian manajemennya. Pada tahapan survei pendahuluan tersebut tim pemeriksa atau auditor akan berusaha untuk memperoleh gambaran mengenai lingkungan organisasi yang akan diaudit baik dari struktur organisasi, manajemen, kebijakan, program kerja, standar dan prosedur kerja. Survei ini tentu saja akan membantu auditor agar dapat menentukan tujuan dan rencana audit secara lebih terinci untuk menghindari terjadinya kesalahan yang mungkin dilakukan oleh auditor. Sedangkan, *review* yang dilakukan oleh auditor pada tahap perencanaan ini bertujuan untuk menemukan kelemahan pengendalian dari sistem manajemen agar dapat menjadi perhatian bagi manajemen organisasi.

Pekerjaan yang dilakukan pada survei pendahuluan dan *review* sistem pengendalian manajemen tersebut bertujuan untuk

menghasilkan rencana penelitian yang detail yang dapat membantu auditor dalam mengukur kinerja dan mengembangkan temuan berdasarkan perbandingan antara kinerja dan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya.

2. Tahap Pengauditan

Tahap pengauditan dalam audit kinerja terdiri dari tiga elemen, yaitu telaah hasil-hasil program, telaah ekonomi dan efisiensi dan telaah kepatuhan. Tahapan-tahapan dalam audit kinerja disusun untuk membantu auditor dalam mencapai tujuan audit kinerja. *Review* hasil-hasil program akan membantu auditor untuk mengetahui apakah entitas telah melakukan sesuatu yang benar. *Review* ekonomis dan efisiensi akan mengarahkan auditor untuk mengetahui apakah entitas telah melakukan sesuatu yang benar secara ekonomis dan efisien. *Review* kepatuhan akan membantu auditor untuk menentukan apakah entitas telah melakukan segala sesuatu dengan cara-cara yang benar, sesuai dengan peraturan dan hukum yang berlaku. Masing-masing elemen tersebut dapat dijalankan sendiri-sendiri atau secara bersama-sama, tergantung pada sumber daya yang ada dan pertimbangan waktu.

3. Tahap Pelaporan

Tahap pelaporan merupakan tahapan yang harus dilaksanakan karena adanya tuntutan yang tinggi dari masyarakat atas pengelolaan sumber daya publik. Hal tersebut menjadi alasan utama untuk melaporkan

keseluruhan pekerjaan audit kepada pihak manajemen, lembaga legislatif dan masyarakat luas. Penyampaian hasil-hasil pekerjaan audit dapat dilakukan secara formal dalam bentuk laporan tertulis kepada lembaga legislatif maupun secara informal melalui diskusi dengan pihak manajemen. Namun demikian, akan lebih baik bila laporan audit disampaikan secara tertulis, karena pengorganisasian dan pelaporan temuan-temuan audit secara tertulis akan membuat hasil pekerjaan yang telah dilakukan menjadi lebih permanen. Selain itu, laporan tertulis juga sangat penting untuk akuntabilitas publik. Laporan tertulis merupakan ukuran yang nyata atas nilai sebuah pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor. Laporan yang disajikan oleh auditor merupakan kriteria yang penting bagi kesuksesan atau kegagalan pekerjaannya.

4. Tahap Penindaklanjutan

Tahapan yang terakhir adalah tahap penindaklanjutan, dimana tahap ini didesain untuk memastikan/ memberikan pendapat apakah rekomendasi yang diusulkan oleh auditor sudah diimplementasikan. Prosedur penindaklanjutan dimulai dengan tahap perencanaan melalui pertemuan dengan pihak manajemen untuk mengetahui permasalahan yang dihadapi organisasi dalam mengimplementasikan rekomendasi auditor. Selanjutnya, auditor mengumpulkan data-data yang ada dan melakukan analisis terhadap data-data tersebut untuk kemudian disusun dalam sebuah laporan. Hal

terpenting dalam sebuah laporan adalah bahwa agar laporan tersebut dapat dipahami oleh semua pihak yang menerima dan membutuhkan laporan.

Proses audit kinerja pada akhirnya akan menghasilkan serangkaian rekomendasi untuk perbaikan kinerja organisasi.

Rekomendasi-rekomendasi yang diberikan oleh auditor diharapkan dapat segera diimplementasikan oleh pihak-pihak yang berwenang. Dalam pengimplementasian rekomendasi, auditor hanya berperan sebagai pendukung, hal ini penting untuk menjaga independensi auditor. Implementasi dari rekomendasi ini secara penuh menjadi tanggungjawab unit kerja, eksekutif dan legislatif. Auditor perlu melakukan *follow up* untuk memperoleh kepastian tentang tindakan yang diambil oleh manajemen berkaitan dengan rekomendasi yang diusulkan oleh auditor.

STANDAR PELAKSANAAN AUDIT KINERJA

Suatu pemeriksaan dalam hal ini adalah audit kinerja, harus dilaksanakan sesuai dengan Standar Pemeriksaan Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia No. 1 Tahun 2007. Dalam PSP 04 Standar Pelaksanaan Pemeriksaan Kinerja, disebutkan bahwa suatu pemeriksaan yang dilaksanakan sesuai dengan standar pemeriksaan ini akan memberikan keyakinan yang memadai bahwa telah dilakukan deteksi atas penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan atau kecurangan yang secara signifikan dapat

mempengaruhi hasil pemeriksaan. Meskipun demikian hal ini tidak menjamin ditemukannya penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan atau kecurangan. Sebaliknya, dalam hal pemeriksa tidak menemukan penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan atau kecurangan selama pemeriksaan, tidak berarti bahwa kinerja pemeriksa tidak memadai, selama pemeriksaan dilaksanakan sesuai dengan standar pemeriksaan ini.

Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SKPN) dalam Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia No. 1 Tahun 2007, disebutkan pula bahwa standar pemeriksaan ini adalah penyempurnaan dari Standar Audit Pemerintahan (SAP) 1995, yang dirasa tidak dapat memenuhi tuntutan dinamika masyarakat yang menuntut adanya akuntabilitas dan transparansi, serta kebutuhan akan hasil pemeriksaan yang bernilai tambah. Oleh karena itu, SKPN ini ditetapkan sebagai patokan bagi para pemeriksa dalam melaksanakan tugas pemeriksaannya, yang mengikat BPK maupun pihak lain yang melaksanakan pemeriksaan keuangan negara untuk dan atas nama BPK.

Dalam pernyataan standar ini mengatur standar pelaksanaan untuk pemeriksaan kinerja, yaitu pemeriksaan atas organisasi, program, dan fungsi pelayanan publik. Berikut kami uraikan pernyataan-pernyataan standar pelaksanaan tersebut.

- a. Pernyataan standar pelaksanaan yang pertama adalah: "*Pekerjaan harus direncanakan secara memadai*" (ayat 2). Standar yang pertama ini menjelaskan bahwa dalam merencanakan pemeriksaan,

pemeriksa harus mendefinisikan tujuan pemeriksaan, dan lingkup serta metodologi pemeriksaan untuk mencapai tujuan pemeriksaan tersebut. Tujuan, lingkup dan metodologi pemeriksaan tidak ditentukan secara terpisah. Pemeriksa menentukan ketiga elemen ini secara bersama-sama. Perencanaan merupakan proses yang berkesinambungan selama pemeriksaan. Oleh sebab itu, pemeriksaan harus mempertimbangkan untuk membuat penyesuaian pada tujuan, lingkup dan metodologi pemeriksaan selama pemeriksaan dilakukan.

Tujuan pemeriksaan mengungkapkan apa yang ingin dicapai, dan mengidentifikasi obyek pemeriksaan dan aspek kinerja yang harus dipertimbangkan termasuk temuan pemeriksaan yang potensial dan unsur pelaporan yang diharapkan bisa dikembangkan oleh pemeriksa. Tujuan pemeriksaan dapat dianggap sebagai pertanyaan mengenai program-program yang diperiksa dan pemeriksa harus mencari jawabannya.

Lingkup pemeriksaan adalah batas pemeriksaan dan harus terkait langsung dengan tujuan pemeriksaan. Misalnya, lingkup pemeriksaan menetapkan parameter pemeriksaan seperti periode yang direview, ketersediaan dokumen atau catatan yang diperlukan, dan lokasi pemeriksaan di lapangan yang akan dilakukan.

Metodologi pemeriksaan adalah suatu metodologi yang harus dirancang oleh pemeriksa untuk memperoleh bukti pemeriksaan yang

cukup, kompeten dan relevan dalam rangka mencapai tujuan pemeriksaan. Metodologi pemeriksaan mencakup jenis dan perluasan prosedur pemeriksaan yang digunakan untuk mencapai tujuan pemeriksaan.

Prosedur pemeriksaan adalah langkah-langkah pemeriksaan dan cara-cara pengujian yang akan dilaksanakan oleh pemeriksa untuk mencapai tujuan pemeriksaan.

- b. Pernyataan standar pelaksanaan kedua (ayat 44) adalah : “ *Staf harus disupervisi dengan baik* “

Maksud dari pernyataan ini adalah supervisi yang mencakup pengarahannya kegiatan pemeriksa dan pihak lain (seperti tenaga ahli yang terlibat dalam pemeriksaan) agar tujuan pemeriksaan dapat dicapai. Unsur supervisi meliputi pemberian instruksi kepada staf, pemberian informasi mutakhir tentang masalah signifikan yang dihadapi, pelaksanaan review atas pekerjaan yang dilakukan, dan pemberian pelatihan kerja lapangan (*on the job training*) yang efektif. Dalam hal ini, supervisor harus yakin bahwa staf benar-benar memahami mengenai pekerjaan pemeriksaan yang harus dilakukan, mengapa pekerjaan tersebut harus dilakukan, dan apa yang diharapkan akan dicapai. Bagi staf yang berpengalaman, supervisor dapat memberikan pokok-pokok mengenai lingkup pekerjaan pemeriksaan dan menyerahkan rinciannya kepada staf tersebut. Bagi staf yang kurang berpengalaman, supervisor harus memberikan

pengarahan mengenai teknik menganalisis dan cara mengumpulkan data.

Jadi, dalam pernyataan standar pelaksanaan pemeriksaan kinerja yang kedua dapat disimpulkan bahwa supervisor harus aktif dan tanggap mengenai situasi dan kondisi para stafnya dan membuat dokumentasi review atas pekerjaan pemeriksaannya (besarnya organisasi pemeriksa, pentingnya pekerjaan, dan pengalaman para stafnya).

- c. Kemudian, standar pelaksanaan ketiga adalah: "Bukti yang cukup, kompeten, dan relevan harus diperoleh untuk menjadi dasar yang memadai bagi temuan dan rekomendasi pemeriksa". Dalam hal ini bukti-bukti pemeriksaan adalah sumber-sumber data potensial dimana pemeriksa harus mempertimbangkan validitas dan keandalan data tersebut, termasuk data yang dikumpulkan oleh entitas yang diperiksa, data yang disusun oleh pemeriksa atau data yang diberikan oleh pihak-pihak ketiga. Demikian juga halnya dengan kecukupan dan relevansi bukti-bukti tersebut.

Bukti harus cukup, dalam artian pemeriksa harus yakin bahwa bukti yang cukup tersebut akan bisa meyakinkan seseorang bahwa temuan pemeriksaan adalah valid. Apabila mungkin, metode statistik bisa digunakan untuk menentukan cukup tidaknya bukti pemeriksaan. *Bukti disebut kompeten*, apabila bukti tersebut valid, dapat diandalkan, dan konsisten dengan fakta. Dalam hal

ini, penilaian kompetensi suatu bukti, pemeriksa harus mempertimbangkan beberapa faktor seperti apakah bukti telah akurat, meyakinkan, tepat waktu dan asli. *Bukti disebut relevan*, apabila bukti tersebut mempunyai hubungan yang logis dan arti penting bagi temuan pemeriksaan yang bersangkutan.

Bukti dapat digolongkan menjadi bukti fisik (inspeksi langsung atau pengamatan yang dilakukan oleh pemeriksa terhadap orang, aktiva atau kejadian), bukti dokumenter (informasi yang diciptakan seperti surat, kontrak, catatan akuntansi, faktur dan informasi manajemen atas kinerja), bukti kesaksian (wawancara atau kuesioner) dan bukti analisis (perhitungan, perbandingan, pemisahan informasi menjadi unsur-unsur dan argumentasi yang masuk akal), (ayat 51).

- d. Selanjutnya, dalam Pernyataan standar pelaksanaan keempat adalah: "Pemeriksa harus mempersiapkan dan memelihara dokumen pemeriksaan dalam bentuk kertas kerja pemeriksaan. Dokumen pemeriksaan yang berkaitan dengan perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan pemeriksaan harus berisi informasi yang cukup untuk memungkinkan pemeriksa yang berpengalaman tetapi tidak mempunyai hubungan dengan pemeriksaan tersebut dapat memastikan bahwa dokumen pemeriksaan tersebut dapat menjadi bukti yang mendukung temuan, simpulan dan rekomendasi pemeriksa".

Maksud dari standar pernyataan keempat ini adalah bahwa baik bentuk maupun isi dokumen pemeriksaan harus dirancang sedemikian rupa sehingga sesuai dengan kondisi masing-masing pemeriksaan. Informasi yang dimasukkan dalam dokumen pemeriksaan menggambarkan catatan penting mengenai pekerjaan yang dilaksanakan oleh pemeriksa sesuai dengan standar dan simpulan dari pemeriksa. Kuantitas, jenis, dan isi dokumen pemeriksaan didasarkan atas pertimbangan profesional pemeriksa. Selain itu, penyusunan dokumentasi pemeriksaan harus cukup terinci untuk memberikan pengertian yang jelas tentang tujuan, sumber dan simpulan yang dibuat oleh pemeriksa, dan harus diatur sedemikian rupa sehingga jelas hubungannya dengan temuan dan simpulan yang ada dalam laporan hasil pemeriksaan.

Hasil dari pelaksanaan audit kinerja ini harus dilaporkan sesuai dengan Standar Pemeriksaan. Terkait dengan laporan hasil pemeriksaan, dalam peraturan BPK RI disusun pula Pernyataan standar pemeriksaan 05 yaitu standar pelaporan pemeriksaan kinerja yang memuat pernyataan standar untuk mengatur standar pelaporan untuk pemeriksaan kinerja. Dalam standar pelaporan pemeriksaan kinerja ini memuat pernyataan standar sebagai acuan dalam pelaporan hasil audit kinerja. Pernyataan standar ini memuat pula persyaratan laporan pemeriksaan yang profesional bagi para pemeriksa

dan organisasi pemeriksa dalam melaksanakan pemeriksaan (audit) kinerja atas pengelolaan dan tanggung jawab Keuangan Negara. Berikut kami uraikan standar-standar pernyataan pelaporan pemeriksaan kinerja tersebut.

- e. Standar pelaporan pertama dalam PSP 05 disebutkan bahwa: *"Pemeriksa harus membuat laporan hasil pemeriksaan untuk mengkomunikasikan setiap hasil pemeriksaan"*. Maksud standar pelaporan yang pertama ini adalah bahwa setiap pelaksanaan audit kinerja, pemeriksa harus selalu mengkomunikasikan laporan hasil pemeriksaannya yang berfungsi agar setiap hasil pemeriksaan dapat dipastikan apakah sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, terhindar dari kesalahpahaman, apakah hasil pemeriksaan dapat dijadikan bahan untuk melakukan tindakan perbaikan oleh instansi terkait, dan dapat dilakukan pemantauan lebih lanjut untuk tindakan perbaikan serta diharapkan pula disajikan dalam bentuk yang mudah diakses. (ayat 3) Pernyataan standar ini tidak dimaksudkan untuk membatasi atau mencegah pembahasan mengenai temuan, pendapat profesional, simpulan, dan rekomendasi dengan pihak yang bertanggung jawab atas program/hal yang diperiksa. Sebaliknya, pembahasan seperti itu justru dianjurkan.
- f. Selanjutnya dalam standar pelaporan kedua adalah : *"Laporan hasil pemeriksaan harus mencakup:*

- 1). *pernyataan bahwa pemeriksaan dilakukan sesuai dengan Standar Pemeriksaan*
- 2). *tujuan lingkup dan metodologi pemeriksaan*
- 3). *hasil pemeriksaan berupa temuan pemeriksaan, simpulan dan rekomendasi*
- 4). *tanggapan pejabat yang bertanggung jawab atas hasil pemeriksaan*
- 5). *pelaporan informasi rahasia apabila ada.*

Pernyataan standar pelaporan kedua ini memiliki maksud bahwa pemeriksa harus mengacu kepada standar pemeriksaan yang berlaku, yang harus diikuti oleh pemeriksa selama melakukan pemeriksaan. Dalam melaporkan tujuan pemeriksaan, pemeriksa harus menjelaskan mengapa pemeriksaan tersebut dilakukan dan menyatakan apa yang harus dimuat dalam laporan hasil pemeriksaan.

Dalam lingkup pekerjaan, pemeriksa harus menguraikannya dan sedapat mungkin menjelaskan hubungan antara populasi dan besarnya *sample* yang diperiksa, identifikasi organisasi, lokasi geografis dan periode yang dicakup, melaporkan jenis dan sumber bukti, dan menjelaskan kualitas dan masalah yang terdapat pada bukti tersebut.

Dalam temuan pemeriksaan, pemeriksa harus mengungkapkan informasi yang cukup, kompeten, dan relevan sehingga dapat dipahami. *Tanggapan pejabat*, pemeriksa harus meminta tanggapan/pendapat secara tertulis

dari pejabat yang bertanggung jawab terhadap temuan, simpulan dan rekomendasi serta tanggapan pejabat yang bertanggung jawab harus dievaluasi dan dipahami secara seimbang dan obyektif, serta disajikan secara memadai dalam laporan hasil pemeriksaan.

Sedangkan dalam *pelaporan informasi rahasia*, apabila informasi tertentu dilarang diungkapkan kepada umum, laporan hasil pemeriksaan harus mengungkapkan sifat informasi yang dihilangkan tersebut dan ketentuan yang melarang pengungkapan informasi tersebut.

- g. Selanjutnya, dalam Standar Pelaporan Ketiga lebih berisi mengenai unsur-unsur kualitas pelaporan, yaitu : "*Laporan hasil pemeriksaan harus tepat waktu, lengkap, akurat, obyektif, meyakinkan serta jelas, dan seringkas mungkin*". Maksud dari Pernyataan Standar Pelaporan Ketiga ini adalah unsur-unsur kualitas pelaporan yang harus dilaksanakan yaitu *Tepat waktu*, pemeriksa harus merencanakan penerbitan laporan tersebut secara semestinya dan melakukan pemeriksaan dengan dasar pemikiran tersebut tanpa adanya keterlambatan. *Lengkap*, laporan hasil pemeriksaan harus memuat semua informasi dari bukti yang dibutuhkan untuk memenuhi tujuan pemeriksaan, memberikan pemahaman yang benar dan memadai atas hasil yang dilaporkan, dan memenuhi persyaratan isi laporan hasil pemeriksaan serta

memasukkan informasi mengenai latar belakang permasalahan secara memadai. *Akurat*, bukti yang disajikan benar dan temuan itu disajikan dengan tepat untuk memberikan keyakinan kepada pengguna laporan hasil pemeriksaan bahwa apa yang dilaporkan memiliki kredibilitas dan dapat diandalkan. *Obyektivitas*, berarti penyajian seluruh laporan harus seimbang dalam isi dan nada. *Meyakinkan*, laporan harus dapat menjawab tujuan pemeriksaan, menyajikan temuan, simpulan dan rekomendasi yang logis. *Jelas*, laporan harus mudah dibaca dan dipahami serta ditulis dengan bahasa yang jelas dan sederhana mungkin. *Ringkas*, laporan yang tidak lebih panjang dari yang diperlukan untuk menyampaikan dan mendukung pesan.

- h. Dan yang terakhir adalah Pernyataan standar pelaporan keempat: “Laporan hasil pemeriksaan diserahkan kepada lembaga perwakilan, entitas yang diperiksa, pihak yang mempunyai kewenangan untuk mengatur entitas yang diperiksa, pihak yang bertanggung jawab untuk melakukan tindak lanjut hasil pemeriksaan, dan kepada pihak lain yang diberi wewenang untuk menerima laporan hasil pemeriksaan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.” Pernyataan standar ini pada dasarnya menjelaskan bahwa laporan hasil akhir pemeriksaan harus didistribusikan tepat waktu kepada pihak yang berkepentingan sesuai dengan ketentuan perundang-

undangan dan tentu saja harus didistribusikan secara memadai.

Kondisi dari pernyataan-pernyataan di atas pada dasarnya mengharapkan hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK maupun pihak lain untuk dan atas nama BPK agar dapat menghasilkan pemeriksaan yang lebih berkualitas yaitu memberikan nilai tambah yang positif bagi pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara.

Hasil akhir dari standar-standar pernyataan SKPN ini, diharapkan dapat dijadikan ukuran mutu bagi para pemeriksa dan organisasi pemeriksa dalam melaksanakan pemeriksaan dan pada akhirnya memiliki kesinambungan antara perencanaan dan pelaporan hasil pemeriksaan kinerja yang selama ini selalu menjadi masalah. Dan yang tidak kalah penting dari sebuah proses penyusunan SKPN bukanlah terletak pada kualitas SKPN-nya, melainkan terletak pada kesuksesan dalam penerapannya. Oleh karenanya, segala kegiatan yang dapat memungkinkan terlaksananya SKPN secara benar dan konsekuen adalah tugas kita bersama.

PENUTUP

Pemaknaan dan interpretasi yang terkandung dalam pernyataan-pernyataan di atas pada dasarnya memiliki satu kesatuan yaitu bahwa pelaksanaan audit kinerja dalam perwujudan akuntabilitas publik tersebut merupakan suatu hal yang kompleks dan membutuhkan *strategic plan* yang baik.

Dengan demikian, akuntabilitas sektor publik dapat terwujud jika audit kinerja dapat diimplementasikan secara nyata dalam penyelenggaraan pemerintahan. Di samping itu diharapkan pula adanya kesadaran dari seluruh masyarakat dan organisasi bahwa pelaksanaan audit kinerja ini bukan bermaksud untuk mencari kesalahan atau menjelek-jelekan suatu lembaga, instansi atau unit, tapi justru sebaliknya bahwa pelaksanaan audit kinerja ini diharapkan untuk membangun dan meningkatkan kinerja dari unit atau organisasi yang bersangkutan untuk sama-sama membangun bangsa dan negara kita.

DAFTAR PUSTAKA

- Achmad, Elisa. (2004). *Jurnal Audit Kinerja Pada Organisasi Sektor Publik Pemerintah*, (www.google.com) 04/04/08.
- Bastian, Indra. (2002). *Sistem Akuntansi Sektor Publik Edisi 2*, Bulaksumur : Salemba Empat
- Departemen Agama, (2008). *Teknik Penyusunan Rencana Strategik Di Lingkungan Departemen Agama*, (www.depag.go.id) 05/06/08.
- Direktorat Aparatur Negara. (2006). *Manajemen Yang Berorientasi Pada Peningkatan Kinerja Instansi Pemerintah Suatu Profil*, Bappenas
- General Accounting Office. (1994). *Auditing Standards*, GAO, Washington DC.
- Instruksi Presiden Republik Indonesia No 7 Tahun 1999 tentang Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah
- Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara. (2005). *Modul Pelatihan SAKIP Dalam Konstelasi Peraturan Perundangan Manajemen Sektor Publik*, Jakarta
- Keputusan Kepala Lembaga Administrasi Negara No 239/IX/6/8/2003 tentang Perbaikan Pedoman Penyusunan Pelaporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah
- LAN. (1999). *Pedoman Penyusunan Laporan Akuntabilitas Kinerja Pemerintah*, Jakarta: Lembaga Administrasi Negara
- Undang-Undang No 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan dan Pengelolaan Tanggung Jawab Keuangan Negara
- Mardiasmo. (2002). *Akuntansi Sektor Publik*, Yogyakarta: Andi.
- Pedoman Pemeriksaan Operasional BPKP. 1993.
- Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia No.1 Tahun 2007 Tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.
- Turner, Mark and Hulme, David. (1997). *Governance, Administration, and Development : Making the state work*, London: MacMillan Press Ltd.
- Undang-Undang No 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara.
- Undang-Undang No 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara
- Undang-Undang No 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan dan Pengelolaan Keuangan Negara.
- Undang-Undang No 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.

