

Optimalisasi Kegiatan Pengawasan Intern Pemerintah: Evaluasi Penerapan Audit Kinerja

Hesti Setianingsih^{1*}, Dyah Setyaningrum²

^{1,2}Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Indonesia

¹hestisetianingsh@gmail.com, ²dsetyani@ui.ac.id

*Corresponding Author

Diajukan : 30 Mei 2024

Disetujui : 7 Juni 2024

Dipublikasi : 1 Januari 2025

ABSTRACT

This research aims to evaluate the compliance of the implementation of the performance audit stages by the Government Internal Supervisory Apparatus (APIP), which includes the audit planning, audit execution, and communication of audit results. The method used in this research is a qualitative research approach in the form of a case study with the object of research at the Inspectorate of Ministry X. The Inspectorate of Ministry X is an internal supervisory unit, one of whose duties is to carry out performance audits. The evaluation in this research focused on the performance audit activities carried out by the Inspectorate of Ministry X in 2022. Data collection is conducted through document review and interviews. Data analysis is based on the Guidelines for Performance Audit Implementation in Ministry X, which refers to the Guidelines for Performance Audit Practices published by the Financial and Development Supervisory Agency (BPKP) in 2018. The results of this research show that, overall, the Inspectorate of Ministry X has carried out each stage of the performance audit, starting from the audit planning, audit execution, and communication of audit results, but some activities in those performance audit stages still require improvement in accordance with the Guidelines for Performance Audit Implementation in Ministry X. This is due to the socialization of the guidelines not yet held regularly, the assignment time period is quite short, there is overlapping of assignments, the number and competence of the audit team are not sufficient, and the auditee does not respond to the audit team. This research is expected to contribute to optimizing the implementation of the performance audit in the Inspectorate of Ministry X.

Keywords: *Government Internal Supervisory Apparatus (APIP); Internal Audit; Internal Audit Capability; Performance Audit; Performance Audit Optimization*

PENDAHULUAN

Audit internal memiliki peran penting dalam meningkatkan kinerja organisasi untuk melayani kepentingan publik dengan cara memberikan jaminan (*assurance*) atas efisiensi operasional, keandalan pelaporan, ketaatan terhadap hukum dan peraturan, pengamanan aset, dan budaya etika (IIA, 2024). Di instansi pemerintah, fungsi audit internal atau yang dikenal sebagai pengawasan intern diamanatkan dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP). Pasal 47 PP tersebut menjelaskan bahwa fungsi pengawasan intern diperlukan untuk meningkatkan efektivitas SPI. Pengawasan intern adalah “Seluruh proses kegiatan audit, reviu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolak ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata pemerintahan yang baik (RI, 2008).”

Fungsi pengawasan intern dilakukan oleh APIP. APIP terdiri dari BPKP dan Inspektorat Jenderal/Inspektorat/Inspektorat Daerah. Berdasarkan Pasal 11 PP Nomor 60 Tahun 2008, APIP harus dapat memberikan keyakinan yang memadai mengenai aspek ekonomis, efisiensi, dan

efektivitas (3E). Salah satu kegiatan yang dapat dilakukan APIP untuk memenuhi ketentuan dalam Pasal 11 adalah audit kinerja. Definisi audit kinerja menurut PP tersebut adalah “*Audit atas pengelolaan keuangan negara dan pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah yang terdiri atas aspek kehematan, efisiensi, dan efektivitas.*”

Audit kinerja muncul sebagai tanggapan atas tuntutan dari pemangku kepentingan terhadap transparansi dan akuntabilitas instansi pemerintah yang tidak lagi hanya sebatas pada aspek keuangan dan hukum saja, tetapi juga pada aspek kinerja (Andrianto et al., 2021; Mardiasmo, 2018). Hal ini dikarenakan banyaknya pemberitaan negatif mengenai kinerja instansi pemerintah, seperti adanya kasus korupsi, kolusi, dan nepotisme (Warih, 2018). Micah et al. (2022) juga menjelaskan bahwa audit kinerja muncul sebagai tanggapan atas keinginan masyarakat untuk mendapatkan informasi yang lebih besar mengenai aspek 3E.

Untuk menilai kemampuan APIP dalam melakukan audit kinerja, BPKP memperkenalkan konsep penilaian kapabilitas APIP. Kapabilitas APIP adalah “*Kemampuan APIP untuk melaksanakan aktivitas pengawasan yang ditunjang dengan dukungan pengawasan yang baik sehingga dapat mendorong hasil pengawasan yang berkualitas agar dapat mewujudkan perannya secara efektif* (BPKP, 2021).” Penilaian kapabilitas APIP diatur dalam Peraturan BPKP Nomor 8 Tahun 2021. Dalam penilaian kapabilitas APIP, penilaian atas audit kinerja mencakup penilaian atas tahap perencanaan, pelaksanaan, komunikasi, dan tindak lanjut hasil audit.

Inspektorat Kementerian X adalah APIP di lingkungan Kementerian X yang memiliki tugas untuk melakukan kegiatan pengawasan intern atas anggaran, keuangan, dan kinerja. Terkait pengawasan atas kinerja, Inspektorat Kementerian X telah melakukan audit kinerja selama tahun 2020 sampai dengan tahun 2023. Namun, penerapannya belum optimal karena masih terdapat catatan dari BPKP. Berdasarkan Laporan Hasil Evaluasi atas Penilaian Mandiri Kapabilitas APIP pada Inspektorat Kementerian X Tahun 2023, catatan yang diberikan oleh BPKP adalah agar Inspektorat Kementerian X melakukan audit kinerja yang dapat memberikan nilai tambah bagi peningkatan aspek 3E dengan cara fokus pada program/kegiatan yang memiliki risiko tinggi di lingkungan Kementerian X serta melengkapi kertas kerja audit. Selain itu, berdasarkan hasil penelaahan awal atas kegiatan audit kinerja yang dilakukan oleh Inspektorat Kementerian X, masih terdapat kertas kerja perencanaan audit yang belum didokumentasikan, antara lain kertas kerja pemahaman objek audit, kertas kerja identifikasi masalah, kertas kerja pemahaman SPI, kertas kerja penentuan tujuan dan lingkup audit, serta kertas kerja penentuan kriteria audit. Kemudian, masih terdapat kertas kerja pelaksanaan audit dan komunikasi hasil audit yang belum memuat informasi yang lengkap.

Beberapa penelitian mengenai audit kinerja telah dilakukan, di antaranya oleh Anjani & Fadly (2023), Micah et al. (2022), Owolabi & Ogunode (2020), dan Subari (2019). Tujuan penelitian tersebut adalah meneliti pengaruh atau dampak audit kinerja terhadap akuntabilitas publik dan tata kelola. Namun demikian, sejauh penelusuran atas penelitian sebelumnya, penelitian yang spesifik mengevaluasi penerapan tahapan audit kinerja oleh APIP masih belum banyak dilakukan. Sunsatyasih (2022) meneliti penerapan tahapan audit kinerja di Inspektorat Daerah Kota Pekalongan dengan menggunakan metode observasi dan wawancara; Manuputty (2022) meneliti di Inspektorat Kabupaten Jayawijaya dengan menggunakan metode wawancara; dan Hapsoro (2014) meneliti di Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan dengan menggunakan metode kuesioner dan wawancara.

Penelitian ini bertujuan untuk mengevaluasi kesesuaian penerapan tahapan audit kinerja oleh Inspektorat Kementerian X mulai dari tahap perencanaan, pelaksanaan, sampai dengan komunikasi hasil audit. Metode dan alat evaluasi yang digunakan dalam penelitian ini berbeda dengan penelitian sebelumnya. Penelitian ini menggunakan metode berupa telaah dokumen dan wawancara dengan alat evaluasi berupa Pedoman Pelaksanaan Audit Kinerja di Lingkungan Kementerian X, yang mengacu pada Panduan Praktik Audit Kinerja yang diterbitkan oleh BPKP tahun 2018. Pedoman tersebut memberikan panduan bagi auditor di lingkungan Inspektorat Kementerian X dalam melakukan audit kinerja mulai dari tahap perencanaan, pelaksanaan, sampai dengan komunikasi hasil audit (Inspektorat Kementerian X, 2021).

STUDI LITERATUR

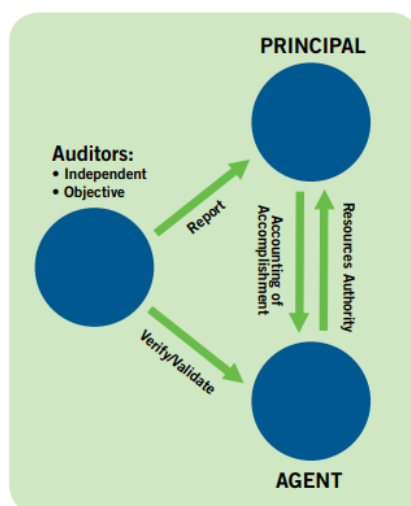
Teori Keagenan

Teori keagenan, yang diperkenalkan oleh Jensen & Meckling (1976), merupakan konsep yang menjelaskan hubungan antara pemilik (*principal*) dan pengelola (*agent*). Hubungan *principal* dan *agent* dapat menimbulkan masalah keagenan (*agency problem*) akibat adanya perbedaan kepentingan di antara kedua pihak. Di sektor publik, pemerintah atau pejabat publik bertindak sebagai *agent* yang mengelola sumber daya publik, sedangkan masyarakat adalah *principal*. *Agent* harus mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya publik secara berkala agar *principal* dapat mengetahui sejauh mana tujuan publik telah tercapai (IIA, 2012). *Principal* bergantung kepada auditor, baik auditor internal maupun eksternal, untuk memberikan penilaian yang independen dan objektif mengenai keakuratan pertanggungjawaban dari *agent*. Hubungan antara *principal*, *agent*, dan auditor dapat dilihat pada Gambar 1.

Audit Internal Pemerintah

PP Nomor 60 Tahun 2008 mengamanatkan adanya fungsi pengawasan intern untuk meningkatkan efektivitas SPI pada instansi pemerintah. Pengawasan intern adalah “*Seluruh proses kegiatan audit, revidu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lain terhadap penyelenggaraan tugas dan fungsi organisasi dalam rangka memberikan keyakinan yang memadai bahwa kegiatan telah dilaksanakan sesuai dengan tolak ukur yang telah ditetapkan secara efektif dan efisien untuk kepentingan pimpinan dalam mewujudkan tata pemerintahan yang baik* (RI, 2008).” Fungsi pengawasan intern dilakukan oleh APIP. Kegiatan pengawasan intern diklasifikasikan menjadi dua yaitu kegiatan penjaminan (*assurance*) yang meliputi audit, revidu, evaluasi, dan pemantauan; serta kegiatan konsultasi (*consulting*) yang meliputi pemberian saran (*advisory*), fasilitasi/pendampingan (*facilitating*), dan pelatihan (*training*) (AAIPI, 2018).

Untuk menjaga kualitas hasil pengawasan intern yang dilakukan oleh APIP, Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia (AAIPI) sebagai organisasi profesi auditor menyusun Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI) (RI, 2008). SAIPI terdiri dari standar atribut dan standar kinerja. Standar atribut menjelaskan mengenai karakteristik umum yang harus dimiliki oleh unit audit intern (sebagai organisasi) dan auditor intern (sebagai individu); sedangkan standar kinerja menjelaskan mengenai sifat dasar pengawasan intern dan persyaratan minimal yang harus dipenuhi dalam melakukan kegiatan pengawasan intern mulai dari tahap perencanaan, pelaksanaan, komunikasi hasil, sampai dengan pemantauan tindak lanjut (AAIPI, 2021).



Gambar 1. Hubungan antara *Principal*, *Agent*, dan Auditor
Sumber: (IIA, 2012)

Audit Kinerja Sektor Pemerintahan

Definisi audit kinerja menurut Pasal 50 ayat (2) PP Nomor 60 Tahun 2008 adalah “*Audit atas pengelolaan keuangan negara dan pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah yang terdiri*

atas aspek kehematan, efisiensi, dan efektivitas.” Sementara itu, Mardiasmo (2018) dan Rai (2017) menyimpulkan bahwa audit kinerja adalah perluasan dari audit atas laporan keuangan. Audit kinerja bertujuan untuk menilai kinerja organisasi dari aspek 3E. Audit kinerja dilakukan untuk memberikan nilai tambah sehingga organisasi dapat memperbaiki atau meningkatkan kinerjanya (Sutawijaya & Kurniawan, 2020). Gambar 2 menunjukkan bahwa audit kinerja berkaitan dengan hubungan antara input, proses, output, dan outcome. Penjelasanannya adalah sebagai berikut:

Aspek Ekonomis (*Spending Less*)

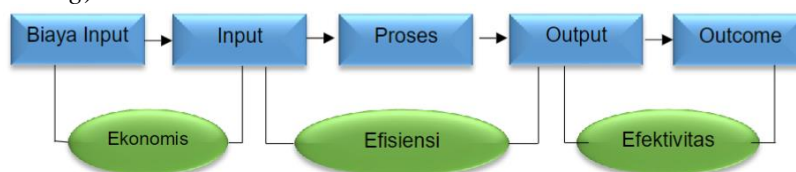
Aspek ekonomis berkaitan dengan input. Konsep ekonomis menekankan perolehan sumber daya secara tepat waktu, tempat, kuantitas, dan kualitas, namun dengan biaya yang minimal. Aspek ekonomis menggambarkan bagaimana organisasi dapat melakukan kegiatan dengan cara yang paling ekonomis (*doing activity in the most cheapest way*).

Aspek Efisiensi (*Spending Well*)

Aspek efisiensi berkaitan dengan hubungan antara input dan output. Konsep efisiensi menekankan kemampuan untuk menghasilkan output sebanyak mungkin dengan menggunakan input dalam jumlah tertentu atau menghasilkan output dalam jumlah tertentu dengan menggunakan input sedikit mungkin. Aspek efisiensi menggambarkan bagaimana organisasi melakukan kegiatan dengan benar (*doing thing in the right way*).

Aspek Efektivitas (*Spending Wisely*)

Aspek efektivitas berkaitan dengan hubungan antara output dan outcome. Konsep efektivitas menekankan kemampuan untuk menghasilkan output yang dapat memenuhi tujuan (outcome). Aspek efektivitas menggambarkan bagaimana organisasi dapat melakukan kegiatan yang benar (*doing the right thing*).



Gambar 2. Hubungan antara Input, Proses, Output, dan Outcome dengan Aspek 3E
Sumber: (BPKP, 2018)

Pedoman Pelaksanaan Audit Kinerja Sektor Pemerintahan

Inspektorat Kementerian X telah menyusun pedoman pelaksanaan audit kinerja yang mengacu pada Panduan Praktik Audit Kinerja yang diterbitkan oleh BPKP tahun 2018. Pedoman ini memberikan panduan bagi auditor dalam melakukan audit kinerja mulai dari tahap perencanaan, pelaksanaan, sampai dengan komunikasi hasil audit (Inspektorat Kementerian X, 2021). Penjelasan atas masing-masing tahapan adalah sebagai berikut:

Tahap perencanaan audit

Tahap ini terdiri dari pemahaman objek audit dan identifikasi masalah, pemahaman SPI, penentuan tujuan dan lingkup audit, penentuan kriteria audit, identifikasi jenis bukti dan prosedur audit, serta penyusunan Program Kerja Audit (PKA). Pemahaman objek audit dan identifikasi masalah dilakukan untuk memperoleh gambaran umum mengenai *auditee*, sedangkan pemahaman SPI dilakukan untuk memperoleh informasi mengenai efektivitas pengendalian intern *auditee*. Hasil dari dua kegiatan tersebut, digunakan oleh auditor sebagai dasar untuk menentukan tujuan dan lingkup audit. Selanjutnya, auditor menentukan kriteria audit yang merupakan standar kinerja untuk menilai aspek 3E. Kriteria audit menggambarkan praktik terbaik. Kriteria audit diperlukan sebagai pembanding atas kondisi aktual *auditee*. Auditor harus mengkomunikasikan kriteria audit kepada *auditee* agar tidak terjadi penolakan pada saat pembahasan hasil audit. Terakhir, auditor menyusun PKA yang berisi langkah-langkah dalam melakukan audit.

Tahap pelaksanaan audit

Tahap ini terdiri dari perolehan dan pengujian data, penyusunan dan penyampaian konsep temuan audit, perolehan tanggapan resmi dan tertulis atas konsep temuan audit (opsional), serta penyampaian temuan audit. Auditor menguji bukti audit yang telah dikumpulkan dan membandingkannya dengan kriteria audit. Jika kondisi aktual *auditee* sudah memenuhi atau melebihi kriteria, maka auditor perlu mempertimbangkan relevansinya dengan tujuan audit. Jika relevan, maka auditor perlu mengungkapkannya dalam Laporan Hasil Audit (LHA). Sementara itu, jika kondisi aktual *auditee* tidak memenuhi kriteria, maka auditor perlu mengidentifikasi sebab dan akibatnya. Auditor harus menyampaikan konsep temuan audit kepada *auditee* untuk memperoleh tanggapan.

Tahap komunikasi hasil audit

Tahap ini terdiri dari penyusunan konsep LHA serta penyusunan dan penyampaian LHA. LHA berisi pernyataan bahwa audit dilakukan sesuai dengan standar audit, tujuan audit, lingkup audit, metodologi audit, hasil audit yang meliputi temuan audit, simpulan, dan rekomendasi, serta tanggapan dari *auditee*. Dalam menyusun LHA, auditor perlu mempertimbangkan tanggapan dari *auditee* sehingga LHA tidak hanya memuat pendapat dari auditor saja, tetapi juga memuat pendapat dan rencana tindak lanjut yang akan dilakukan oleh *auditee*.

Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian mengenai audit kinerja telah dilakukan, baik di Indonesia maupun di luar negeri. Di Indonesia, Anjani & Fadly (2023) dan Subari (2019) meneliti pengaruh audit kinerja dan pengawasan fungsional terhadap akuntabilitas publik, masing-masing di Komisi Yudisial dan Suku Dinas Pendidikan Kota Jakarta Pusat. Hasilnya menunjukkan bahwa audit kinerja dan pengawasan fungsional memiliki pengaruh signifikan terhadap akuntabilitas publik. Di luar negeri, Micah et al. (2022) meneliti persepsi pemangku kepentingan mengenai dampak audit kinerja terhadap tata kelola sektor publik di Nigeria; dan Owolabi & Ogunode (2020) meneliti dampak dan permasalahan audit kinerja di Nigeria. Hasilnya menunjukkan bahwa audit kinerja dapat mendorong tata kelola yang baik serta meningkatkan transparansi dan akuntabilitas publik, namun masih terdapat hambatan.

Namun demikian, sejauh penelusuran atas penelitian sebelumnya, penelitian yang spesifik mengevaluasi penerapan tahapan audit kinerja oleh APIP masih belum banyak dilakukan. Sunsatyasih (2022) meneliti penerapan tahapan audit kinerja di Inspektorat Daerah Kota Pekalongan dengan menggunakan metode observasi dan wawancara; Manuputty (2022) meneliti di Inspektorat Kabupaten Jayawijaya dengan menggunakan metode wawancara; dan Hapsoro (2014) meneliti di Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan dengan menggunakan metode kuesioner dan wawancara. Secara keseluruhan, hasilnya menunjukkan bahwa penerapan tahapan audit kinerja sudah sesuai dengan teori atau pedoman yang berlaku, namun masih terdapat hambatan.

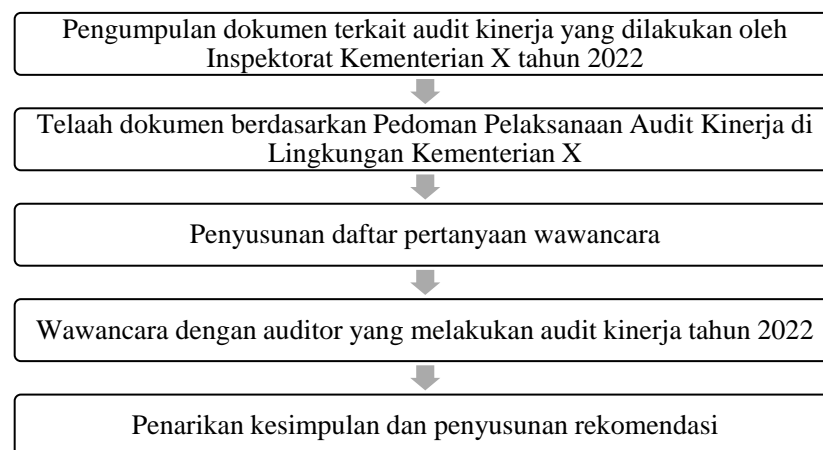
METODE

Objek penelitian ini adalah Inspektorat Kementerian X. Inspektorat Kementerian X adalah APIP atau unit yang menjalankan fungsi pengawasan intern di lingkungan Kementerian X. Salah satu kegiatan pengawasan yang dilakukan oleh Inspektorat Kementerian X adalah audit kinerja. Inspektorat Kementerian X telah melakukan audit kinerja selama tahun 2020 sampai dengan tahun 2023. Penelitian ini memfokuskan evaluasi pada kegiatan audit kinerja yang dilakukan oleh Inspektorat Kementerian X tahun 2022.

Pengumpulan data dalam penelitian ini dilakukan melalui telaah dokumen dan wawancara. Data sekunder yang diperlukan adalah dokumen terkait audit kinerja yang dilakukan oleh Inspektorat Kementerian X tahun 2022. Dokumen yang telah dikumpulkan kemudian ditelaah untuk melihat keberadaan dan kelengkapan isinya. Kerangka yang digunakan untuk melakukan telaah dokumen disusun berdasarkan Pedoman Pelaksanaan Audit Kinerja di Lingkungan Kementerian X, yang mengacu pada Panduan Praktik Audit Kinerja yang diterbitkan oleh BPKP tahun 2018.

Data primer yang diperlukan adalah hasil wawancara. Wawancara bersifat semi terstruktur, yaitu peneliti menyiapkan daftar pertanyaan dan dapat mengembangkan pertanyaan berdasarkan jawaban dari narasumber. Narasumber wawancara adalah auditor yang melakukan audit kinerja tahun 2022 dan dipilih berdasarkan perannya. Narasumber wawancara terdiri dari satu orang Pengendali Teknis, satu orang Ketua Tim, dan empat orang Anggota Tim. Daftar pertanyaan wawancara disusun sebagai tindak lanjut dari hal-hal yang perlu dikonfirmasi saat melakukan telaah dokumen. Referensi yang digunakan dalam menyusun daftar pertanyaan wawancara adalah Pedoman Pelaksanaan Audit Kinerja di Lingkungan Kementerian X, yang mengacu pada Panduan Praktik Audit Kinerja yang diterbitkan oleh BPKP tahun 2018. Selain itu, pertanyaan wawancara juga dikembangkan berdasarkan Peraturan BPKP Nomor 8 Tahun 2021.

Teknik analisis data dalam penelitian ini menggunakan metode analisis deskriptif. Langkah-langkah analisis data digambarkan secara sederhana pada Gambar 3.



Gambar 3. Tahapan Penelitian

Sumber: Hasil olahan sendiri

HASIL

Telaah dokumen dilakukan dengan cara membandingkan keberadaan dan kelengkapan isi kertas kerja perencanaan, pelaksanaan, dan komunikasi hasil audit kinerja tahun 2022 dengan ketentuan dalam Pedoman Pelaksanaan Audit Kinerja di Lingkungan Kementerian X yang mengacu pada Panduan Praktik Audit Kinerja yang diterbitkan oleh BPKP tahun 2018. Hasil telaah dokumen menunjukkan bahwa masih terdapat kertas kerja perencanaan dan pelaksanaan audit yang belum didokumentasikan oleh tim audit serta masih terdapat kertas kerja perencanaan, pelaksanaan, dan komunikasi hasil audit yang belum memuat informasi yang lengkap. Hasil telaah dokumen yang masih memerlukan konfirmasi ini didalami lebih lanjut melalui wawancara dengan tim audit. Hasil telaah dokumen dan hasil wawancara kemudian dianalisis untuk memperoleh kesimpulan.

Berdasarkan telaah dokumen dan wawancara, hasil evaluasi kesesuaian penerapan tahap perencanaan audit kinerja tahun 2022, sebagaimana disajikan pada Tabel 1, menunjukkan bahwa secara keseluruhan tahap perencanaan audit kinerja tahun 2022 yang dilakukan oleh tim audit hanya sebagian yang memenuhi ketentuan dalam Pedoman Pelaksanaan Audit Kinerja di Lingkungan Kementerian X.

Tabel 1. Hasil Evaluasi atas Tahap Perencanaan Audit

Tahapan Audit Kinerja	Hasil Evaluasi
Pemahaman objek audit dan identifikasi masalah	Sebagian terpenuhi
Pemahaman SPI	Sebagian terpenuhi
Penentuan tujuan dan lingkup audit	Terpenuhi
Penentuan kriteria audit	Sebagian terpenuhi
Identifikasi jenis bukti dan prosedur audit serta penyusunan PKA	Sebagian terpenuhi

Sumber: Hasil olahan sendiri

Berdasarkan telaah dokumen dan wawancara, hasil evaluasi kesesuaian penerapan tahap pelaksanaan audit kinerja tahun 2022, sebagaimana disajikan pada Tabel 2, menunjukkan bahwa secara keseluruhan tahap pelaksanaan audit kinerja tahun 2022 yang dilakukan oleh tim audit hanya sebagian yang memenuhi ketentuan dalam Pedoman Pelaksanaan Audit Kinerja di Lingkungan Kementerian X.

Tabel 2. Hasil Evaluasi atas Tahap Pelaksanaan Audit

Tahapan Audit Kinerja	Hasil Evaluasi
Perolehan dan pengujian data	Sebagian terpenuhi
Penyusunan dan penyampaian konsep temuan audit serta perolehan tanggapan resmi dan tertulis atas konsep temuan audit (opsional)	Sebagian terpenuhi
Penyampaian temuan audit	Sebagian terpenuhi

Sumber: Hasil olahan sendiri

Berdasarkan telaah dokumen dan wawancara, hasil evaluasi kesesuaian penerapan tahap komunikasi hasil audit kinerja tahun 2022, sebagaimana disajikan pada Tabel 3, menunjukkan bahwa secara keseluruhan tahap komunikasi hasil audit kinerja tahun 2022 yang dilakukan oleh tim audit hanya sebagian yang memenuhi ketentuan dalam Pedoman Pelaksanaan Audit Kinerja di Lingkungan Kementerian X.

Tabel 3. Hasil Evaluasi atas Tahap Komunikasi Hasil Audit

Tahapan Audit Kinerja	Hasil Evaluasi
Penyusunan konsep LHA serta penyusunan dan penyampaian LHA	Sebagian terpenuhi

Sumber: Hasil olahan sendiri

PEMBAHASAN

Tahap Perencanaan Audit

Tim audit sudah melakukan pemahaman objek audit dan mengidentifikasi permasalahan yang dihadapi oleh *auditee*. Tim audit mempelajari peraturan mengenai organisasi dan tata kerja Kementerian X, Rencana Strategis (Renstra) *auditee* tahun 2020-2024, Perjanjian Kinerja (PK) *auditee* tahun 2022, serta Rencana Kerja dan Anggaran (RKA) *auditee* tahun 2022 untuk memahami visi dan misi, tujuan, tugas pokok dan fungsi, struktur organisasi, program/kegiatan tahun berjalan, sasaran program/kegiatan, indikator kinerja, serta rencana dan realisasi anggaran. Informasi ini diperlukan oleh tim audit agar tujuan dan lingkup audit yang ditetapkan sejalan dengan kinerja yang ingin dicapai oleh *auditee*. Dengan demikian, tim audit dapat memberikan rekomendasi yang berguna untuk meningkatkan capaian dari kinerja tersebut. Tim audit juga mempelajari peraturan dan SOP mengenai kegiatan yang dilakukan oleh *auditee* untuk memahami proses bisnisnya. Selanjutnya setelah mempelajari dokumen-dokumen tersebut, tim audit mengundang *auditee* untuk melakukan rapat pembahasan.

Meskipun tim audit sudah melakukan pemahaman objek audit dan identifikasi masalah, namun tim audit belum mendokumentasikan hasilnya dalam kertas kerja. Hasil pemahaman objek audit dan identifikasi masalah yang belum terdokumentasi dengan baik dapat mengakibatkan tim audit melewatkan informasi penting mengenai objek audit serta sulit untuk mengidentifikasi akar penyebab terjadinya permasalahan dan akibat dari permasalahan tersebut. Ketika informasi tersebut dibutuhkan, tim audit juga perlu meluangkan waktu kembali untuk memahami ulang.

Tim audit sudah melakukan pemahaman SPI dengan cara mempelajari dokumen/peraturan/SOP dan melakukan rapat pembahasan dengan *auditee*. Namun, tim audit belum melakukan pemahaman atas seluruh unsur SPI dan belum mendokumentasikan hasilnya dalam kertas kerja. Unsur SPI yang sudah dipahami oleh tim audit antara lain lingkungan pengendalian, penilaian risiko, kegiatan pengendalian, serta informasi dan komunikasi. Pemahaman SPI yang belum dilakukan pada seluruh unsur dan hasilnya yang belum terdokumentasi dengan baik dapat mengakibatkan tim audit melewatkan informasi mengenai kelemahan pengendalian intern *auditee* yang signifikan. Hal ini tentunya dapat mempengaruhi penentuan tujuan dan lingkup audit serta rekomendasi yang diberikan.

Belum adanya dokumentasi atas hasil pemahaman objek audit dan identifikasi masalah serta hasil pemahaman SPI ini terjadi karena belum dilakukan sosialisasi mengenai Pedoman Pelaksanaan Audit Kinerja di Lingkungan Kementerian X secara berkala, sehingga tim audit hanya menuangkan hasil dari tahap perencanaan audit ke dalam PKA saja. Selain itu, hal ini juga terjadi karena periode waktu penugasan audit kinerja cukup singkat dan adanya tumpang tindih dengan kegiatan pengawasan lainnya.

Tim audit sudah menentukan tujuan dan lingkup audit dengan mempertimbangkan hasil dari rapat pembahasan dengan *auditee* yang dilakukan sebelumnya. Tujuan audit yang ditetapkan adalah menilai seluruh aspek kinerja yaitu ekonomis, efisiensi, dan efektivitas (3E). Tim audit juga sudah menentukan kriteria audit untuk masing-masing aspek 3E tersebut. Hasil dari penentuan tujuan dan lingkup audit serta penentuan kriteria audit langsung dituangkan dalam kertas kerja penyusunan PKA, sehingga tidak ada kertas kerja tersendiri.

Tim audit belum mengkomunikasikan kriteria audit untuk masing-masing aspek 3E kepada *auditee*. Tim audit baru mengkomunikasikannya pada saat penyampaian konsep temuan audit (tahap pelaksanaan audit). Hal ini terjadi karena *auditee* tidak merespons upaya tim audit untuk berdiskusi mengenai kriteria audit yang digunakan. Selain itu, karena periode waktu penugasan audit kinerja cukup singkat, maka tim audit langsung melanjutkan ke tahap berikutnya. Kriteria audit yang belum dikomunikasikan kepada *auditee* pada tahap perencanaan audit dapat mengakibatkan adanya penolakan dari *auditee* atas temuan audit yang diperoleh tim audit. Penolakan ini tentunya juga akan berdampak terhadap pelaksanaan rekomendasi yang diberikan oleh tim audit karena kemungkinan besar *auditee* juga akan menolak untuk menindaklanjuti rekomendasi tersebut.

Tim audit sudah menyusun PKA dan menuangkan hasilnya dalam kertas kerja. Namun, kertas kerja tersebut belum memuat informasi yang lengkap sesuai dengan Pedoman Pelaksanaan Audit Kinerja di Lingkungan Kementerian X. Informasi yang sudah termuat antara lain program/kegiatan yang diaudit, tahun anggaran yang diaudit, jenis audit, tujuan audit, sasaran audit, kriteria audit, dan prosedur audit. Sementara itu, informasi yang belum termuat antara lain dasar audit, standar audit, identitas dan data umum yang diaudit, alasan audit, metodologi audit, serta jenis dan sumber bukti audit. Hal ini terjadi karena belum dilakukan sosialisasi mengenai Pedoman Pelaksanaan Audit Kinerja di Lingkungan Kementerian X secara berkala. Kemudian, dalam kertas kerja tersebut, PIC dari setiap langkah kerja audit serta rencana dan realisasi waktu pelaksanaan juga belum diisi dengan lengkap. Terkait PIC dari setiap langkah kerja audit, hal ini terjadi karena pembagian kerjanya dilakukan secara lisan sehingga tim audit terlewat untuk mendokumentasikannya. Sementara itu, terkait rencana dan realisasi waktu pelaksanaan, hal ini terjadi karena adanya tumpang tindih dengan kegiatan pengawasan lainnya sehingga tim audit terlewat untuk mendokumentasikannya. Namun demikian, tim audit tetap melakukan audit kinerja sesuai dengan periode waktu penugasan yang tercantum dalam Surat Tugas (ST).

Tahap Pelaksanaan Audit

Tim audit sudah menyusun daftar permintaan dokumen audit dan menyampaikannya kepada *auditee*. Setelah dokumen diperoleh, Anggota Tim melakukan pengujian dan analisis sesuai dengan langkah kerja audit yang terdapat dalam PKA. Anggota Tim membandingkan kondisi aktual *auditee* dengan kriteria audit yang sudah ditentukan sebelumnya dan menuangkan hasilnya dalam kertas kerja. Kemudian, Ketua Tim akan melakukan revidi dan diskusi internal bersama dengan Anggota Tim untuk membahas hasil analisis tersebut. Namun, pendokumentasian hasil analisis dalam kertas kerja belum memadai. Kertas kerja tersebut belum menjabarkan ringkasan atau kesimpulan hasil analisis secara jelas. Hal ini terjadi karena jumlah dan kompetensi tim audit belum memadai serta belum adanya format kertas kerja khusus untuk mendokumentasikan hasil analisis. Hasil analisis yang belum dituangkan secara jelas dalam kertas kerja dapat mengakibatkan tim audit mengalami kesulitan dalam menyusun konsep temuan audit karena tidak memahami hasil analisis yang disajikan dalam kertas kerja. Selain itu, kertas kerja tersebut juga belum memuat usulan rekomendasi karena rekomendasi ini perlu didiskusikan terlebih dahulu dengan *auditee* untuk memperoleh kesepakatan sehingga rekomendasi dibuat pada saat penyusunan konsep temuan audit, bukan pada saat penyusunan kertas kerja pengujian bukti audit. Kesepakatan mengenai

rekomendasi ini penting karena nantinya rekomendasi ini harus ditindaklanjuti oleh *auditee*.

Tim audit sudah menyusun konsep temuan audit dan menyampaikannya kepada *auditee* guna memperoleh tanggapan. Tim audit juga sudah mengundang *auditee* untuk membahas konsep temuan audit tersebut. Pada rapat tersebut, *auditee* menyampaikan tanggapannya atas konsep temuan audit sehingga tidak ada dokumen tanggapan secara tertulis dari *auditee*. Namun, belum seluruh konsep temuan audit ditanggapi oleh *auditee*. Hal ini terjadi karena PIC dari *auditee* yang terkait dengan konsep temuan audit tersebut tidak dapat hadir karena ada pekerjaan lain. Konsep temuan audit yang belum ditanggapi oleh *auditee* dapat mempengaruhi rekomendasi yang diberikan oleh tim audit. Jika *auditee* ternyata tidak setuju dengan konsep temuan audit tersebut, maka rekomendasi yang diberikan oleh tim audit dapat menjadi tidak tepat dan tidak ditindaklanjuti oleh *auditee*.

Setelah rapat pembahasan mengenai konsep temuan audit selesai, tim audit tidak menyampaikan temuan audit final kepada *auditee*, namun tim audit langsung menyampaikannya dalam LHA. Kemudian terkait hasil kesepakatan dengan *auditee* mengenai temuan audit final, tim audit belum menuangkannya dalam Berita Acara Temuan Audit. Hal ini terjadi karena adanya tumpang tindih dengan kegiatan pengawasan lainnya sehingga tim audit terlewat untuk mendokumentasikannya. Penyusunan Berita Acara Temuan Audit merupakan bentuk kesepakatan antara tim audit dengan *auditee* terkait temuan audit, yang meliputi kesepakatan atas kondisi, kriteria, sebab, akibat, dan rekomendasi. Jika tanggapan dari *auditee* hanya disampaikan secara lisan dan tim audit tidak menyusun Berita Acara Temuan Audit, maka ada kemungkinan *auditee* dapat mengelak dan tidak bersedia untuk menindaklanjuti rekomendasi yang diberikan oleh tim audit.

Tahap Komunikasi Hasil Audit

Ketua Tim sudah menyusun konsep LHA dengan mempertimbangkan hasil dari rapat pembahasan dengan *auditee* mengenai konsep temuan audit. Pada saat menyusun konsep LHA ini, Ketua Tim juga melakukan diskusi internal bersama dengan Anggota Tim. Setelah selesai, Pengendali Teknis akan melakukan revidi atas konsep LHA tersebut. Konsep LHA yang sudah direvidi dan disetujui oleh Pengendali Teknis, kemudian diajukan kepada Inspektur untuk disahkan menjadi LHA dan disampaikan kepada *auditee*.

Sesuai dengan Pedoman Pelaksanaan Audit Kinerja di Lingkungan Kementerian X, LHA sudah memuat pernyataan bahwa audit dilakukan sesuai dengan standar audit, tujuan audit, lingkup audit, metodologi audit, temuan audit, rekomendasi, dan tanggapan dari *auditee*. Namun, belum memuat simpulan hasil audit yang menjawab tujuan audit dan temuan positif (kondisi aktual *auditee* memenuhi atau melebihi kriteria audit). Terkait simpulan hasil audit, tim audit menjelaskan bahwa tim audit tidak memberikan simpulan mengenai apakah kegiatan yang dilakukan oleh *auditee* sudah ekonomis, efisien, dan efektif atau belum karena pada tahap perencanaan audit belum disepakati mengenai kriteria audit untuk masing-masing aspek 3E tersebut. Sementara itu, terkait temuan positif, tim audit menjelaskan bahwa tim audit tidak mendalami temuan positif dan hanya fokus pada temuan negatif saja. Hal ini terjadi karena jumlah tim audit belum memadai, periode waktu penugasan audit kinerja cukup singkat, dan adanya tumpang tindih dengan kegiatan pengawasan lainnya.

Kemudian, dalam LHA, belum seluruh temuan audit dan rekomendasi ditanggapi oleh *auditee*. Tim audit sudah melakukan koordinasi dengan *auditee* agar dapat segera memberikan tanggapannya. Namun sampai dengan batas waktu penerbitan LHA, tim audit belum memperoleh tanggapan dari *auditee*. Hal ini terjadi karena *auditee* tidak merespons upaya tim audit untuk memperoleh tanggapan atas temuan audit dan rekomendasi tersebut.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Inspektorat Kementerian X sudah melakukan tahap perencanaan, pelaksanaan, dan komunikasi hasil audit kinerja, namun beberapa kegiatan dalam tahapan audit kinerja tersebut masih memerlukan perbaikan sesuai dengan ketentuan dalam Pedoman Pelaksanaan Audit Kinerja di Lingkungan Kementerian X karena masih terdapat beberapa kendala. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Sunsatyasih (2022), Manuputty (2022), dan Hapsoro (2014). Hasil penelitian Sunsatyasih (2022) menunjukkan bahwa penerapan tahapan audit kinerja oleh Inspektorat Daerah Kota

Pekalongan sudah sesuai dengan Keputusan Inspektur Kota Pekalongan Nomor 700/032 Tahun 2021 tentang Pedoman Teknis Audit Kinerja di Lingkungan Pemerintah Kota Pekalongan dan SAIPI. Hasil penelitian Manuputty (2022) menunjukkan bahwa penerapan tahapan audit kinerja oleh Inspektorat Kabupaten Jayawijaya sudah sesuai dengan peraturan yang berlaku, namun masih terdapat kendala seperti keterbatasan sarana dan prasarana, serta keterbatasan jumlah dan kompetensi auditor. Hasil penelitian Hapsoro (2014) menunjukkan bahwa penerapan tahapan audit kinerja oleh Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan sudah sesuai dengan teori dan praktik di negara lain, namun masih terdapat kendala seperti jumlah dan kompetensi auditor masih kurang, pemeriksaan awal belum dilakukan secara mendalam, dan pedoman audit belum spesifik.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil evaluasi atas kegiatan audit kinerja yang dilakukan oleh Inspektorat Kementerian X tahun 2022, dapat disimpulkan bahwa secara keseluruhan Inspektorat Kementerian X sudah melakukan setiap tahapan audit kinerja mulai dari tahap perencanaan, pelaksanaan, sampai dengan komunikasi hasil audit, namun beberapa kegiatan dalam tahapan audit kinerja tersebut masih memerlukan perbaikan sesuai dengan ketentuan dalam Pedoman Pelaksanaan Audit Kinerja di Lingkungan Kementerian X yang mengacu pada Panduan Praktik Audit Kinerja yang diterbitkan oleh BPKP tahun 2018. Hal-hal yang belum terpenuhi pada tahap perencanaan audit adalah (1) tim audit belum mendokumentasikan hasil pemahaman objek audit dan identifikasi masalah serta hasil pemahaman SPI dalam kertas kerja; (2) tim audit belum melakukan pemahaman atas seluruh unsur SPI; (3) tim audit belum mengkomunikasikan kriteria audit kepada *auditee*; serta (4) tim audit belum membuat kertas kerja penyusunan PKA secara lengkap. Hal-hal yang belum terpenuhi pada tahap pelaksanaan audit adalah (1) tim audit belum menyusun kertas kerja pengujian bukti audit secara jelas dan lengkap; (2) tim audit belum memperoleh tanggapan dari *auditee* atas seluruh konsep temuan audit; serta (3) tim audit belum menyusun Berita Acara Temuan Audit. Hal-hal yang belum terpenuhi pada tahap komunikasi hasil audit adalah (1) tim audit belum menyusun konsep LHA dan LHA secara lengkap; serta (2) tim audit belum memperoleh tanggapan dari *auditee* atas seluruh temuan audit dan rekomendasi. Penyebab terjadinya kondisi ini antara lain (1) belum dilakukan sosialisasi mengenai Pedoman Pelaksanaan Audit Kinerja di Lingkungan Kementerian X secara berkala; (2) periode waktu penugasan audit kinerja cukup singkat; (3) adanya tumpang tindih dengan kegiatan pengawasan lainnya; (4) jumlah dan kompetensi tim audit belum memadai dalam melakukan audit kinerja; serta (5) *auditee* tidak merespons tim audit dalam pelaksanaan audit kinerja. Berdasarkan kesimpulan ini, implikasi bagi Inspektorat Kementerian X agar (1) melakukan sosialisasi Pedoman secara berkala; (2) mengevaluasi waktu penugasan; (3) menambah jumlah auditor; (4) menyusun rencana diklat yang bersifat wajib bagi seluruh auditor; serta (5) melakukan *sharing knowledge* dengan *auditee* mengenai pentingnya kegiatan audit kinerja. Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yaitu belum melakukan *benchmarking* dengan APIP pada instansi pemerintah lainnya mengenai praktik terbaik dalam melakukan setiap tahapan audit kinerja dan belum melihat pendapat dari sisi *auditee* mengenai kegiatan audit kinerja yang dilakukan oleh APIP. Oleh karena itu, penelitian selanjutnya diharapkan dapat melengkapi keterbatasan dalam penelitian ini.

REFERENSI

- AAIPI. (2018). Keputusan Ketua Umum DPN AAIPI Nomor KEP-062/AAIPI/DPN/2018 tentang Kerangka Konseptual Pengawasan Intern Pemerintah Indonesia.
- AAIPI. (2021). Peraturan AAIPI Nomor PER-01/AAIPI/DPN/2021 tentang Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia.
- Andrianto, N., Sudjali, I. P., & Karunia, R. L. (2021). Assessing the development of performance audit methodology in the supreme audit institution: The case of Indonesia. *Jurnal Tata Kelola Dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, 19–37. <https://doi.org/10.28986/jtaken.v7i1.554>
- Anjani, F. Z., & Fadly, R. (2023). Pengaruh Audit Kinerja Sektor Publik dan Pengawasan Fungsional terhadap Akuntabilitas Publik pada Komisi Yudisial. *Journal on Education*, 6(1). <https://doi.org/https://doi.org/10.31004/joe.v6i1.4380>
- BPKP. (2018). Panduan Praktik Audit Kinerja.

- BPKP. (2021). Peraturan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Republik Indonesia Nomor 8 Tahun 2021 tentang Penilaian Kapabilitas Aparat Pengawasan Intern Pemerintah pada Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah.
- Hapsoro, I. B. W. (2014). Analisis Penerapan Audit Kinerja Internal pada Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan Republik Indonesia [Universitas Indonesia]. <https://lib.ui.ac.id/detail?id=20415214&lokasi=lokal>
- IIA. (2012). Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance.
- IIA. (2024). Global Internal Audit Standards.
- Inspektorat Kementerian X. (2021). Keputusan Inspektur Kementerian X Nomor X Tahun 2021 tentang Pedoman Pelaksanaan Audit Kinerja bagi APIP di Lingkungan Inspektorat Kementerian X.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Manuputty, S. (2022). Analisis Implementasi Audit Kinerja atas Pengelolaan Keuangan: Studi pada Pengelolaan Dana Bos di Pemerintah Kabupaten Jayawijaya [Universitas Gadjah Mada]. <https://etd.repository.ugm.ac.id/penelitian/detail/219770>
- Mardiasmo. (2018). Akuntansi Sektor Publik. Penerbit ANDI.
- Micah, E. E. M., Ibitomi, T., & Ibrahim, S. (2022). Value for Money Audit and Good Public Governance: Stakeholders' Perception in Nigeria. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 10(6), 31–45. <https://doi.org/10.37745/ejafr.2013/vol10n6pp3145>
- Owolabi, S. A., & Ogunode, O. A. (2020). Public Sector Engagements and Value for Money Audit in Nigeria. *International Journal of Research Publications*, 63(1). <https://doi.org/10.47119/IJRP1006311020201506>
- Rai, I. G. A. (2017). Audit Kinerja pada Sektor Publik. Penerbit Salemba Empat.
- RI. (2008). Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
- Subari, H. H. (2019). Pengaruh Audit Kinerja Sektor Publik dan Pengawasan Fungsional terhadap Akuntabilitas Publik pada Dinas Pendidikan di Jakarta Pusat. *Cakrawala Management Business Journal*, 2(2), 322. <https://doi.org/10.30862/cm-bj.v2i2.40>
- Sunatsyah, T. R. (2022). Tinjauan atas Pelaksanaan Prosedur Audit Kinerja oleh Inspektorat Daerah Kota Pekalongan [Politeknik Keuangan Negara STAN]. <https://eprints.pknstan.ac.id/1765/>
- Sutawijaya, I. N., & Kurniawan, A. (2020). Audit Kinerja: Mendorong Peningkatan Value Organisasi Pemerintah dalam Mewujudkan World Class Government. Penerbit ANDI.
- Warid, D. P. (2018). Authority of the Audit Board of the Republic of Indonesia in Examining Regional Government Performance. *Indonesian State Law Review (ISLRev)*, 1(1), 68–82. <https://doi.org/10.15294/islrev.v1i1.26940>