

BAB 4

ANALISA DAN PEMBAHASAN

Bab ini akan menguraikan hasil penelitian penulis sebagaimana tujuan penelitian yang telah ditetapkan. Akan tetapi, sebelumnya penulis akan memaparkan beberapa hal tentang kondisi kapasitas BPK pada akhir-akhir ini yang menurut penulis turut berpengaruh dalam proses pelaksanaan audit kinerja di BPK, perbandingan audit kinerja menurut BPK dan teori dan contoh indikator kinerja dalam praktik audit kinerja di BPK. Setelah itu penulis baru akan memaparkan analisa perbandingan petunjuk pelaksanaan pemeriksaan kinerja BPK dengan manual negara lain. Analisa dalam penelitian menggunakan basis utama penelitian pustaka dengan pemilihan topik-topik khusus yang vital dalam mendukung efektivitas audit kinerja oleh BPK sebagai auditor eksternal negara.

4.1 Kondisi Kapasitas BPK Untuk Melaksanakan Audit Kinerja

Kapasitas disini diartikan sebagai seluruh keahlian, pengetahuan, struktur dan cara kerja yang dimiliki sehingga organisasi dapat berjalan secara efektif. Seiring dengan perkembangan waktu BPK juga telah turut meningkatkan kapasitasnya untuk melakukan audit kinerja. Dalam bagian ini penulis akan memaparkan kondisi di BPK yang berpengaruh dalam proses pelaksanaan audit kinerja. Topik-topik kondisi kapasitas BPK ini dipilih berdasarkan beberapa pertanyaan dari publikasi INTOSAI yang berjudul *Building Capacity in Supreme Audit Institutions; A Guide*

a. Apakah BPK memiliki kewenangan untuk melakukan audit kinerja?

Selayaknya institusi pemerintah yang erat sekali kaitannya dengan regulasi, begitu pula BPK dalam menjalankan tugasnya harus berdasarkan peraturan yang berlaku. Kewenangan yang jelas dan kuat sangat diperlukan guna menjadi pintu masuk bagi pelaksanaan tugas BPK. BPK memiliki kewenangan untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara berdasarkan Pasal 23 E UUD 1945. Kewenangan ini diturunkan ke dalam UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara yang menyatakan

bahwa BPK memiliki kewenangan untuk melaksanakan pemeriksaan kinerja¹⁴. Kewenangan melakukan pemeriksaan kinerja ini juga ditegaskan kembali dalam UU Nomor 15 Tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.

- b. Apakah BPK memiliki sumber daya manusia (SDM) yang diperlukan untuk melakukan audit kinerja?

Guna mendukung pelaksanaan audit kinerja maka dibutuhkan sumber daya manusia yang tidak hanya memiliki keterampilan di bidang akuntansi melainkan memiliki keterampilan yang beragam. Beberapa keahlian yang dibutuhkan untuk mendukung pelaksanaan audit kinerja diantaranya adalah keahlian di bidang ekonomi, manajemen, hukum, teknik, statistik dan sebagainya (Tabel 5). BPK juga memiliki SDM dengan berbagai tingkat pendidikan (Tabel 6). Selain itu BPK juga telah memiliki perwakilan pada 33 provinsi di Indonesia. Dengan sumberdaya manusia yang memiliki beragam latar belakang pendidikan tersebut BPK dapat melakukan penugasan audit kinerja dengan menyertakan staf yang memiliki kemampuan teknis guna mendukung pelaksanaan tugasnya. Sebagai contoh, pada tahun 2009 BPK melakukan audit kinerja atas pengelolaan sampah dengan susunan tim sebanyak 11 orang dan tiga diantaranya memiliki latar belakang Teknik Lingkungan.

Tabel 4.1
Jumlah Pegawai BPK Berdasarkan Jurusan Pendidikan (per 31 Mei 2010)

No	Jurusan Pendidikan Terakhir	Auditor	Non-Auditor	Struktural	Jumlah
1	Administrasi Negara dan Pemerintahan	37	35	18	90
2	Administrasi Niaga	14	26	2	42
3	Administrasi Niaga dan Kesekretariatan	4	6	9	19
4	Administrasi Publik	2	4	3	9
5	Agribisnis	2	1	0	3
6	Agronomi	5	0	0	5
7	Akuntansi	230	267	36	533
8	Akuntansi Register	0	0	1	1
9	Akuntansi	1115	362	192	1669
10	Akuntansi Non Register	247	74	43	364
11	Akuntansi Sektor Publik	1	0	2	3

¹⁴ Peraturan perundangan di Indonesia menggunakan terminologi pemeriksaan kinerja untuk menyebut audit kinerja.

(Sambungan)

No	Jurusan Pendidikan Terakhir	Auditor	Non-Auditor	Struktural	Jumlah
12	Akuntansi Keuangan	0	0	5	5
13	Bahasa	0	1	0	1
14	Bahasa-Asing	0	1	0	1
15	Bangunan	0	1	0	1
16	Bahasa dan Sastra Asing	1	0	0	1
17	Bahasa dan Sastra Indonesia dan Daerah	0	4	0	4
18	Biologi	0	1	0	1
19	Bisnis Manajemen	0	1	1	2
20	Business Administration	0	2	6	8
21	Commerce and Management	1	0	0	1
22	E-Commerce	1	1	1	3
23	Ekonomi Keuangan	5	47	1	53
24	Ekonomi Pertanian	3	0	2	5
25	Ekonomi Perusahaan	2	0	13	15
26	Ekonomi Umum	12	3	9	24
27	Ekonomika Pembangunan	1	0	5	6
28	Finance	0	1	2	3
29	Financial Manajemen	0	1	1	2
30	Fisika	0	1	0	1
31	Geologi	1	0	0	1
32	Grafika	0	1	0	1
33	Hubungan Internasional	3	0	1	4
34	Hukum Ekonomi	1	1	2	4
35	Hukum Pidana	2	0	0	2
36	Ilmu Administrasi	16	32	11	59
37	Ilmu Ekonomi	6	15	7	28
38	Ilmu Ekonomi & Studi Pembangunan	5	6	2	13
39	Ilmu Ekonomi Studi Pembangunan	14	18	0	32
40	Ilmu Hukum	115	179	76	370
41	Ilmu Hukum Tata Negara	0	0	5	5
42	Ilmu Ilmu Sosial	3	6	1	10
43	Ilmu Komputer	2	22	1	25
44	Ilmu Komunikasi	17	39	1	57
45	Ilmu Lingkungan	0	0	2	2
46	Ilmu Pendidikan	0	0	1	1
47	IPA	0	53	0	53
48	IPS	3	42	0	45
49	Jurusan Lain-lain	97	337	12	446
50	Kearsipan	0	4	1	5
51	Kebendaharaan Negara	0	8	0	8

(Sambungan)

No	Jurusan Pendidikan Terakhir	Auditor	Non-Auditor	Struktural	Jumlah
52	Kebijakan Publik	0	1	0	1
53	Kedokteran Gigi	0	7	0	7
54	Kedokteran Umum/Dasar	0	5	0	5
55	Kehutanan	11	0	0	11
56	Kepariwisata	1	1	0	2
57	Keperawatan	3	7	0	10
58	Kesehatan Masyarakat	0	2	0	2
59	Keuangan Daerah	1	0	2	3
60	Keuangan Perbankan	1	0	0	1
61	Komputerisasi Akuntansi	0	2	0	2
62	Komunikasi dan Humas	0	0	3	3
63	Manajemen	205	158	245	608
64	Manajemen Khusus/SDM	3	5	2	10
65	Manajemen Informasi dan Dokumen	0	1	0	1
66	Manajemen Informatika	1	22	2	25
67	Manajemen Keuangan	7	4	23	34
68	Manajemen Keuangan Sektor Publik	1	0	2	3
69	Manajemen Otonomi Daerah	0	0	1	1
70	Manajemen Pemasaran	2	6	0	8
71	Manajemen Perusahaan	1	0	0	1
72	Manajemen Publik	1	0	1	2
73	Manajemen Pemasaran	0	0	2	2
74	Master Administrasi	2	2	5	9
75	Mekanik Otomotif	0	1	0	1
76	NULL	9	262	6	277
77	Pemasaran	0	2	0	2
78	Pendidikan	0	0	1	1
79	Perairan dan Perikanan	1	0	0	1
80	Perpajakan	23	3	0	26
81	Perpustakaan	0	2	1	3
82	Pertanian	10	3	1	14
83	Peternakan	1	0	0	1
84	Planologi	1	0	1	2
85	Politik	1	5	0	6
86	Psikologi	0	10	0	10
87	Sastra-Asing (English)	1	9	0	10
88	Sastra-Asing (Jerman)	0	1	0	1
89	Sastra-Asing (Perancis)	0	1	0	1
90	Sastra Indonesia dan Daerah	0	3	1	4
91	Sekretaris	0	2	0	2

(Sambungan)

No	Jurusan Pendidikan Terakhir	Auditor	Non-Auditor	Struktural	Jumlah
92	Sistem Informasi	1	18	6	25
93	Sistem Informasi Akuntansi	3	0	0	3
94	Sistem Komputer	1	2	0	3
95	SLA Lain-lain	0	8	0	8
96	Sosial	2	4	0	6
97	Sosiologi dan Kesejahteraan Sosial	1	1	0	2
98	Statistik	1	4	0	5
99	Teknik Arsitektur	4	2	1	7
100	Teknik Elektro	3	20	0	23
101	Teknik Industri	21	7	1	29
102	Teknik Informatika	3	53	6	62
103	Teknik Jaringan Akses Pelanggan	0	1	0	1
104	Teknik Komputer	0	1	1	2
105	Teknik Lingkungan	36	0	0	36
106	Teknik Listrik	0	7	0	7
107	Teknik Mesin	2	14	0	16
108	Teknik Pertambangan	8	0	0	8
109	Teknik Pertanian	4	1	0	5
110	Teknik Sipil	94	27	3	124
111	Teknik Telekomunikasi	0	3	0	3
112	Teknik Transmisi	0	2	0	2
113	Teknologi Hasil Pertanian	1	1	0	2
114	Teknologi Industri Pertanian	3	0	1	4
115	Teknologi Pangan dan Hasil Pertanian	1	0	0	1
116	Telekomunikasi	0	1	0	1
117	N/A	3	3	6	12
	Jumlah	2447	2310	799	5556

- c. Apakah BPK memiliki sumber daya anggaran untuk melakukan audit kinerja?

Agar dapat menjalankan tugas dan kewenangannya dengan baik maka BPK membutuhkan ketersediaan anggaran/dana. Pasal 35 UU Nomor 15 Tahun 2006 menyatakan bahwa untuk mendukung efektivitas pelaksanaan tugas dan wewenangnya kepada BPK perlu disediakan anggaran yang mencukupi sesuai dengan kemampuan keuangan negara. Hal ini sesuai dengan Deklarasi Lima yang menegaskan bahwa setiap negara mutlak memiliki suatu lembaga pemeriksa tertinggi (SAI) yang independensinya dijamin oleh UU. Walaupun belum seluruh entitas yang diaudit oleh BPK telah tercakup seluruhnya, tapi peningkatan anggaran pemeriksaan

menunjukkan adanya penambahan cakupan pemeriksaan BPK dan juga menunjukkan adanya pembiayaan yang meningkat pula (Tabel 7).

Tabel 4.2
Jumlah Pegawai BPK Berdasarkan Tingkat Pendidikan (per 31 Mei 2010)

No	Tingkat Pendidikan Terakhir	Auditor	Non-Auditor	Struktural	Jumlah
1	Akademi	1	2		3
2	Diploma I	2	40		42
3	Diploma II	0	3		3
4	Diploma III	165	254		419
5	Diploma III/SARMUD/AKADEMI	75	73	2	150
6	Diploma IV	23	11	10	44
7	Dokter		4		4
8	Dokter			8	8
9	Pasca Sarjana	125	76	376	577
10	Pasca Sarjana, Spesialis I dan Akta	11	2	38	51
11	Sarjana	1920	1100	337	3357
12	Sarjana Muda	11	17	2	30
13	SD		25		25
14	SLTA	97	420	1	518
15	SLTP	1	24		25
16	SMK Tk. Atas Non Guru 3 Tahun	1	13		14
17	SMK Tk. Pertama 3 Tahun		6		6
18	SMK Tk. Pertama 4 Tahun	1			1
19	Strata II (S-2)	2	3	15	20
20	NULL	9	234	4	247
21	#N/A	3	3	6	12
	Jumlah	2447	2310	799	5556

d. Apakah BPK memiliki standar audit kinerja?

Guna menjamin kualitas audit maka BPK membutuhkan standar audit dan petunjuk pelaksanaannya sehingga terdapat keseragaman pandangan dalam konteks pelaksanaan audit kinerja. Seiring dengan perkembangan dunia audit dan reformasi keuangan negara, telah terjadi perubahan pula dalam standar audit di BPK. BPK telah menerbitkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) dengan Peraturan BPK No.1 Tahun 2007 untuk menggantikan Standar Audit Pemerintahan (1995). BPK juga menerbitkan Panduan Manajemen Pemeriksian/PMP (2008) untuk menggantikan PMP

(2002) sebagai acuan pemeriksa¹⁵ dalam melaksanakan tugas pemeriksaan. Sedangkan dalam pelaksanaan tugas audit kinerja, BPK telah memiliki Petunjuk Pelaksanaan (Juklak) Pemeriksaan Kinerja sebagai acuan dalam melaksanakan pemeriksaan kinerja.

Tabel 4.3
Jumlah Biaya Pemeriksaan Kinerja BPK

No	Tahun	Jml. Pemeriksaan	Biaya Pemeriksaan
1	2009	120	23.592.227.973
2	2010	179	41.877.540.851

e. Apakah BPK memiliki rencana strategis?

BPK telah memiliki Rencana Strategis (Renstra) 2006-2010. Dalam Renstra disebutkan BPK memeriksa seluruh unsur keuangan negara, baik pusat maupun daerah, yang mencakup: anggaran pendapatan dan belanja negara (APBN), anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD), badan usaha milik negara (BUMN), badan usaha milik daerah (BUMD), Bank Indonesia (BI), badan hukum milik negara (BHMN), badan layanan umum (BLU), dan badan lain yang ada kepentingan keuangan negara di dalamnya. Berkaitan dengan pengelolaan keuangan negara dan pertanggungjawabannya tersebut, BPK melaksanakan tiga macam pemeriksaan dan audit kinerja termasuk di dalamnya. Renstra tersebut baru sebatas menetapkan jumlah pemeriksaan kinerja yang dilakukan oleh BPK dan biaya rata-rata per pemeriksaan kinerja sebagai indikator sukses di bidang hasil dan biaya.

f. Apakah BPK memiliki struktur manajemen kepemimpinan yang jelas?

Dalam menjalankan tugas pemeriksaan, PMP 2008 telah memberikan arahan yang jelas mengenai peran dan fungsi dari tiap pihak yang terlibat dalam organisasi pemeriksaan, mulai dari BPK atau yang disebut Badan sebagai pemberi tugas; Penanggung Jawab sebagai pengendali mutu dan menandatangani Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP); Wakil Penanggung

¹⁵ Peraturan perundangan di Indonesia menggunakan terminologi pemeriksa untuk menyebut auditor.

Jawab sebagai membantu penanggung jawab dalam tim pemeriksaan; Pengendali Teknis yang bertugas mengendalikan tim pemeriksa agar secara teknis pemeriksaan dilakukan sesuai program pemeriksaan; Ketua Tim sebagai pemimpin pemeriksaan yang mengorganisasi, mengarahkan dan mengawasi pemeriksaan dan bertanggung jawab kepada pengendali teknis; Ketua Subtim yang bertugas membantu ketua tim dalam melakukan pemeriksaan; dan Anggota Tim yang bertindak sebagai pelaksana pemeriksaan sesuai dengan tugas yang diberikan oleh ketua tim atau ketua subtim. Hal ini membuat sistem pertanggungjawaban pelaksanaan tugas pemeriksaan menjadi jelas.

4.2 Perbandingan Teori Audit Kinerja dan Audit Kinerja di BPK

Bagian ini akan mencoba melihat kesesuaian konsep audit kinerja BPK dengan teori audit kinerja ataupun *value for money audit* (Tabel 8). Dari perbandingan ini juga nampak bahwa konsep audit kinerja BPK secara umum telah sesuai dengan teori yang ada.

Tabel 4.4
Audit Kinerja Menurut BPK dan Teori

No	Tahap	Audit Kinerja di BPK	Teori Audit Kinerja
1	Pengertian	Pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi, aspek efisiensi serta aspek efektivitas.	Audit kinerja adalah pemeriksaan untuk menilai suatu program atau organisasi sektor publik apakah telah dijalankan secara ekonomis, efisien dan efektif dengan tujuan akhir memberikan rekomendasi guna perbaikan atau peningkatan kinerja program atau organisasi sektor publik tersebut
2	Konsep 3E	Ekonomi berarti meminimalkan biaya perolehan input untuk digunakan dalam proses, dengan tetap menjaga kualitas sejalan dengan prinsip dan praktik administrasi yang sehat dan kebijakan manajemen. Efisiensi merupakan hubungan yang optimal antara input dan output. Suatu entitas dikatakan efisien apabila mampu menghasilkan output maksimal dengan jumlah input tertentu atau mampu menghasilkan	Ekonomis adalah pencapaian dan minimalisasi biaya penggunaan input untuk mencapai sasaran organisasi sektor publik tanpa melakukan kompromi (mengurangi) kualitas output. Efisiensi berbicara tentang hubungan antara input dan output dan berkaitan dengan bagaimana pemanfaatan sumber daya. Efektivitas berbicara tentang bagaimana organisasi mencapai

(Sambungan)

No	Tahap	Audit Kinerja di BPK	Teori Audit Kinerja
		output tertentu dengan memanfaatkan input minimal. Efektif berarti output yang dihasilkan telah memenuhi tujuan yang telah ditetapkan.	sasarannya
3	Perencanaan	<ul style="list-style-type: none"> • Identifikasi masalah • Penentuan area kunci • Penentuan obyek, tujuan dan lingkup pemeriksaan • Penetapan kriteria pemeriksaan • Penyusunan Program Pemeriksaan 	<ul style="list-style-type: none"> • Pengumpulan informasi • Penilaian risiko • Penilaian <i>vulnerability</i> terhadap risiko • Menentukan sasaran audit • Mengembangkan ruang lingkup audit, metodologi audit, program/prosedur pelaksanaan audit dan anggaran atau sumber daya audit.
4	Pelaksanaan	<ul style="list-style-type: none"> • Pengujian Data • Penyusunan Temuan Pemeriksaan • Perolehan Tanggapan Resmi Entitas • Penyampaian Temuan Pemeriksaan 	<ul style="list-style-type: none"> • Pengumpulan bukti • Pengujian bukti • Penyusunan temuan pemeriksaan
5	Pelaporan	<ul style="list-style-type: none"> • Penyusunan Konsep LHP • Perolehan Tanggapan atas Rekomendasi • Penyusunan dan Penyampaian LHP 	<ul style="list-style-type: none"> • Penyampaian laporan tepat waktu • Laporan mudah dimengerti

4.3 Praktik Penetapan Indikator Kinerja Untuk Mengukur 3E.

Sebagaimana disebutkan sebelumnya, esensi dari audit kinerja adalah bertujuan untuk menilai sebuah kegiatan/program dari aspek ekonomis, efisiensi dan efektivitasnya. Bagian ini akan memaparkan beberapa contoh kasus penetapan indikator-indikator yang digunakan untuk menilai aspek 3E tersebut. Kasus yang dipaparkan disini berasal praktik audit kinerja yang dilakukan BPK.

4.3.1 Indikator Ekonomis

Ekonomis berbicara tentang persoalan tentang penyediaan input dengan menggunakan sumber daya sehemat mungkin. Dalam audit kinerja yang dilakukan BPK terhadap kinerja pelayanan kesehatan rumah sakit pada 15 RSUD yang dilakukan pada tahun 2009¹⁶, BPK menemukan

¹⁶ Sumber: Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II 2009 BPK RI.

persoalan ketidakhematan yang berasal dari pembelian peralatan kesehatan yang tidak memperhatikan skala prioritas kebutuhan yang ada senilai Rp7,25 miliar. Ketidakhematan ini terjadi karena adanya pengadaan barang/jasa yang melebihi kebutuhan senilai Rp7,25 miliar. Dari temuan pemeriksaan ini nampak bahwa BPK telah mendefinisikan ketidakhematan tidak hanya berkaitan dengan penggunaan/pengadaan input dengan harga yang berlebih melainkan juga dari segi pengadaan kuantitas/kalitas yang melebihi kebutuhan.

4.3.2 Indikator Efisiensi

Efisiensi berkaitan dengan rasio penggunaan input untuk menghasilkan satu satuan output. Dalam pemeriksaan kinerja pelayanan kesehatan rumah sakit pada 15 RSUD pada tahun 2009, BPK menemukan permasalahan ketidakefisienan dalam kasus pelayanan proses rontgen. BPK menemukan adanya prosentase kerusakan film pada proses rontgen di salah satu RSUD yang melebihi standar yang telah ditetapkan yaitu sebesar 2%. Dari temuan ini nampak bahwa BPK menetapkan terlebih dahulu rasio penggunaan input untuk menghasilkan output sebagai kriteria untuk menilai efisiensi.

4.3.3 Indikator Efektivitas

Efektivitas berbicara persoalan pencapaian hasil (*outcome*) yang diharapkan. BPK melihat ketidakefektifan sebagai sebuah kegiatan yang tidak memberikan manfaat seperti yang direncanakan atau tidak mencapai harapan yang diinginkan, serta fungsi instansi yang tidak optimal sehingga tujuan organisasi tidak tercapai. Sebagai contoh, BPK telah melakukan audit kinerja atas kinerja pelayanan kesehatan pada Rumah Sakit Daerah Lahat dengan salah satu temuan pemeriksaan tentang adanya peralatan medis yang belum pernah dimanfaatkan sejak dilakukan pengadaan. Pengadaan alat kesehatan tersebut dilatarbelakangi adanya tujuan untuk memberikan pelayanan yang optimal kepada pasien dan telah dilakukan sejak tahun 2006. Akan tetapi, sejak dilakukan pengadaan barang tersebut belum pernah dimanfaatkan karena RSD Lahat tidak memiliki daya listrik yang cukup

untuk menjalankannya. Dari temuan tersebut BPK berpendapat bahwa alat tersebut belum dapat menunjang pemberian pelayanan kesehatan kepada masyarakat sebagaimana tujuan pengadaannya.

4.4 Perbandingan Petunjuk Pelaksanaan Audit Kinerja di BPK Dengan Negara Lain.

Bagian ini akan menjelaskan hasil perbandingan Juklak Pemeriksaan Kinerja BPK dengan standar/manual SAI negara maju dengan titik berat pada *Performance Audit Guide* dari ANAO. Hasil perbandingan yang dilakukan adalah sebagai berikut:

a. Gambaran Umum

Setelah dilakukan perbandingan dengan standar audit kinerja di negara lain, pada dasarnya tidak ada perbedaan dalam hal konsep audit kinerja yang digunakan oleh BPK dan ANAO serta SAI negara lain. BPK dalam merumuskan audit kinerja sudah mengacu pada ketentuan INTOSAI. Selain itu BPK juga menggunakan terminologi *value for money* dalam pengertian audit kinerja. Hal ini serupa dengan pengertian audit kinerja pada negara-negara lain. Begitu pula dalam hal konsep 3E, BPK memiliki pengertian yang tidak jauh berbeda dengan SAI negara lain.

b. Perencanaan Strategis Audit Kinerja.

Sebagaimana disebutkan sebelumnya, BPK telah memiliki Renstra periode 2006-2010 yang mencakup seluruh jenis audit yang menjadi kewenangan BPK, yaitu pemeriksaan laporan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Khusus dalam hal pemeriksaan kinerja BPK tidak memiliki rencana strategis khusus lingkup audit kinerja saja. Hal ini berbeda dengan perencanaan strategis di ANAO. ANAO memiliki unit kerja khusus yang bertanggung jawab dalam perencanaan strategis audit kinerja yaitu *Performance Audit Services Group* (PASG). Bahkan PASG ini bertanggung jawab atas manajemen seluruh kegiatan audit kinerja di ANAO, mulai dari rencana strategis, perencanaan audit, pelaksanaan audit sampai pada pelaporan audit.

Menurut penulis penjabaran rencana strategis SAI secara keseluruhan ke dalam rencana strategis jenis pemeriksaan yang akan dilakukan akan

sangat membantu dalam proses perencanaan audit dalam pengalokasian sumber daya yang dimiliki oleh SAI, khususnya sumber daya manusia untuk melaksanakan audit kinerja tersebut. Selain itu rencana strategis audit kinerja juga akan membantu dalam identifikasi *gap* antara sumber daya yang dimiliki SAI dan sumber daya yang dibutuhkan untuk melakukan audit kinerja dan kontinuitas pemeriksaan sehingga menghasilkan hasil pemeriksaan yang menyeluruh.

c. Perencanaan Pemeriksaan

1) Pengidentifikasian Masalah

Dalam tahap ini *Performance Audit Guide* ANAO tidak mengatur sedetail apa yang diatur oleh Juklak Pemeriksaan Kinerja BPK. Akan tetapi, jika dibandingkan dengan SAI negara lainnya maka tahap ini tidak berbeda jauh dengan SAI negara lain yang juga menyatakan bahwa auditor harus mendapatkan pemahaman mengenai program yang diaudit. Contohnya, GAO mengatur auditornya untuk memahami *nature and profile of the programs and user needs* dalam tahap perencanaan. OAG ketika memilih area audit juga melakukan identifikasi terhadap entitas, bisnis entitas dan risiko bisnis entitas. NAO melakukan analisa terhadap lembaga yang akan diaudit ketika tahap pemilihan topik audit.

2) Penentuan Area Kunci

Dalam tahap ini auditor BPK dapat melakukan tiga kegiatan utama, yaitu (a) mempertimbangkan kualitas pengendalian intern atas entitas/kegiatan/program yang akan diperiksa dengan menggunakan lima komponen SPI yang dikemukakan oleh COSO, yaitu: lingkungan pengendalian, penilaian risiko, aktivitas pengendalian, komunikasi dan informasi, serta monitoring; (b) melakukan penilaian atas pengaruh peraturan perundang-undangan yang signifikan terhadap entitas/kegiatan/program yang akan diperiksa, serta (c) mengidentifikasi potensi terjadinya kecurangan.

Seperti dalam tahap identifikasi masalah, *Performance Audit Guide* ANAO tidak mengatur hal ini. Akan tetapi, tahap ini serupa dengan

apa yang SAI negara lain lakukan. GAO juga memberikan perhatian khusus terhadap signifikansi suatu program, sistem pengendalian internal, pengendalian sistem informasi serta *fraud* dalam standarnya. GAO dalam melakukan penilaian terhadap pengendalian internal mengacu kepada COSO, yang mana juga menjadi acuan dalam Juklak Pemeriksaan Kinerja BPK. OAG juga menyatakan bahwa tidak mungkin untuk melakukan pemeriksaan terhadap setiap aspek pemerintahan, oleh karenanya proses perencanaan (dhi. pemilihan topik/area kunci) diperlukan yaitu dengan mempertimbangkan signifikansi, relevansi dan auditabilitas serta memilih area yang memiliki risiko terbesar. NAO dalam melakukan pemilihan topik audit kinerja biasanya adalah topik yang menarik bagi PAC, Parlemen, departemen dan publik.

3) Penentuan Obyek, Tujuan dan Lingkup Pemeriksaan

Pada tahap ini di Juklak Pemeriksaan BPK memiliki kesamaan dengan *Performance Audit Guide* ANAO. ANAO dalam *Audit Work Plan* menjelaskan sasaran dan ruang lingkup audit kinerja yang akan dilakukan. Sebagaimana BPK, ANAO juga mengatur bahwa tujuan pemeriksaan berhubungan alasan dilakukannya pemeriksaan. Tujuan audit harus dapat menunjukkan hal-hal yang berkaitan dengan akuntabilitas dan *good governance*; pengendalian finansial; dan ekonomis, efisiensi dan efektivitas dari manajemen program. Tujuan audit juga harus dinyatakan secara jelas agar mendapatkan manfaat dan dampak terbaik dari audit yang dilakukan. Mengenai ruang lingkup, ANAO menjelaskan apa saja yang termasuk dalam ruang lingkup pemeriksaan yaitu meliputi elemen program yang akan diaudit; lokasi yang akan dikunjungi; jenis studi yang akan dilakukan dan karakter dari investigasi; pengumpulan informasi dan analisis yang akan dilakukan; serta hal apa saja yang tidak akan diperiksa.

Sedangkan dengan negara lainnya, BPK memiliki beberapa persamaan. Sebagai contoh GAO menyatakan bahwa dalam tahap perencanaan auditor harus menentukan sasaran audit, ruang lingkup, metodologi

dan obyek audit. *Performance Audit Manual* dari OAG menyatakan bahwa audit harus memiliki sasaran yang jelas dan dapat disimpulkan serta ruang lingkup audit harus jelas dan fokus pada isi, waktu dan sifat audit. NAO mengharuskan adanya pengungkapan secara jelas permasalahan yang akan diperiksa serta metodologi yang tepat untuk memeriksa permasalahan tersebut.

4) Penetapan Kriteria Pemeriksaan

Performance Audit Guide ANAO mengatur penetapan kriteria audit pada saat perencanaan yang akan menjadi standar logis dalam menilai kinerja keekonomisan, efisiensi dan efektivitas dari aktivitas yang diaudit. ANAO juga mengatur tentang karakteristik kriteria audit yang baik serupa dengan yang diatur oleh BPK.

5) Penyusunan Program Kerja Pemeriksaan dan Program Kerja Perorangan

Performance Audit Guide ANAO mengatur bahwa hasil akhir dalam tahap perencanaan adalah *audit work plan*, yaitu dokumen kunci untuk perencanaan dan pengawasan audit kinerja. Hal ini sesuai pula dengan apa yang diatur oleh BPK. Dokumen ini berisi informasi tentang sasaran audit; ruang lingkup; pendekatan audit; anggaran; analisis risiko; perencanaan perjalanan; alokasi sumber daya; usulan penggunaan konsultan; usulan biaya audit; dan kerangka waktu.

Sementara itu, GAO dalam *Government Auditing Standards* menyatakan bahwa auditor harus membuat rencana tertulis untuk tiap audit yang dilakukannya. OAG juga mengatur perlunya penyusunan *audit programs* sebelum tahap pelaksanaan audit.

d. Pelaksanaan

1) Pengujian Data

Performance Audit Guide ANAO dalam tahap *audit test programs* mengharuskan auditor menjabarkan kriteria audit yang telah ditetapkan menjadi serangkaian pertanyaan guna mendapatkan bukti untuk mendukung kesimpulan. ANAO menyatakan bahwa metode yang digunakan tahap pengujian data harus memiliki karakteristik memiliki

tujuan yang jelas, mudah dimengerti, logis, menjamin koordinasi yang baik antar anggota tim, fleksibel dan efektif dalam biaya.

GAO mengatur auditor untuk mengidentifikasi sumber informasi potensial yang dapat dijadikan sebagai alat bukti. Auditor juga harus mendapatkan bukti yang cukup dan tepat untuk mendukung temuan dan kesimpulan, dalam hal ini penilaian profesional auditor sangat berperan dalam menentukan bukti yang cukup. OAG dalam tahap pelaksanaan pemeriksaan mengharuskan auditor untuk dapat mengidentifikasi sumber dan jenis bukti yang dibutuhkan guna mendukung temuan dan kesimpulan. OAG juga menggunakan wawancara sebagai salah satu alat utama guna memperoleh bukti dengan keharusan bagi auditor untuk membuat *minutes* dari wawancara yang dilakukan dengan keterangan waktu dan tempat dilaksanakannya wawancara tersebut, berapa lama waktu wawancara dan apa saja hasil wawancara serta tanda tangan pihak yang diwawancarai. NAO juga menyatakan tentang pentingnya bukti yang memenuhi kriteria *sufficient*, *relevant* dan *reliable*.

2) Penyusunan Temuan Pemeriksaan

Performance Audit Guide ANAO tidak mengatur secara detail tentang tahap-tahap penyusunan temuan pemeriksaan. ANAO menyatakan bahwa tiap temuan audit harus didukung dengan kriteria audit. GAO mengatur bahwa temuan audit harus didukung oleh bukti audit yang tepat dan cukup. OAG menyatakan bahwa temuan dan kesimpulan dikembangkan berdasarkan evaluasi yang obyektif atas bukti terhadap kriteria. Jika ada *gap* antara kinerja dengan kriteria maka auditor perlu melakukan pemeriksaan lebih lanjut guna menyusun temuan dan auditor harus mendapatkan tanggapan manajemen entitas atas temuan pemeriksaan ini.

e. Pelaporan

ANAo menyatakan bahwa laporan audit harus mencakup deskripsi dari sasaran audit, ruang lingkup serta metodologi. Laporan audit juga harus memberi kesempatan bagi pejabat yang bertanggungjawab untuk

memberikan komentar atas temuan audit dan kesimpulan. Jika ada informasi rahasia maka harus diungkapkan bahwa informasi tersebut diberikan secara terbatas. Tahap ini secara umum juga telah sesuai dengan teori dan praktik pada negara lain. Hampir seluruh SAI pada negara lain mengatur tentang hal apa saja yang harus ada dalam laporan dan karakteristik laporan yang baik.



Tabel 4.5
Perbandingan Standar/Manual BPK-SAI Negara Lain

No	Tahap	BPK	ANAO	GAO	OAG	NAO	Keterangan
1	Gambaran Umum:	<ul style="list-style-type: none"> - Mandat - Pengertian audit kinerja - Pengertian 3E 	<ul style="list-style-type: none"> - Mandat - Pengertian audit kinerja 	<ul style="list-style-type: none"> - Mandat - Pengertian audit kinerja - Pengertian 3E 		-	Tidak ada perbedaan mendasar dalam hal konsep audit kinerja yang digunakan oleh BPK dan SAI negara lain
2	Perencanaan Strategis Audit Kinerja		PASG Audit Work System (PAWS)				BPK belum memiliki rencana strategis audit kinerja.
3	Perencanaan Pemeriksaan						
	- Identifikasi masalah	Langkah-langkahnya: pelajari peraturan yang berkaitan dengan entitas, reviu struktur organisasi, reviu hasil pemeriksaan		Memahami <i>nature and profile of the programs and user needs</i>	Mendefinisikan entitas, identifikasi bisnis entitas dan risiko bisnis entitas	Analisa terhadap lembaga yang akan diaudit	BPK mengatur lebih detail dibanding ANAO. Serupadengan SAI negara lain yang juga menyatakan bahwa auditor harus memahami

(Sambungan)

No	Tahap	BPK	ANAO	GAO	OAG	NAO	Keterangan
		sebelumnya, identifikasi <i>key performance indicator</i> , dapatkan isu-isu baru yang berkaitan dengan entitas dan aktivitasnya					program yang diaudit.
	- Penentuan area kunci	Dalam pemilihan area kunci, BPK melakukan pertimbangan atas SPI, mempertimbangkan pengaruh peraturan perUUan dan identifikasi potensi terjadinya kecurangan. Pertimbangan BPK adalah: risiko terhadap manajemen;		GAO juga memberikan perhatian khusus terhadap signifikansi suatu program, pengendalian internal, pengendalian sistem informasi serta <i>fraud</i> dalam standarnya	Proses perencanaan dilakukan dengan mempertimbangkan signifikansi, relevansi dan auditabilitas serta memilih area yang memiliki risiko terbesar.	Pertimbangan NAO dalam pemilihan topik audit kinerja biasanya adalah topik yang menarik bagi PAC, Parlemen, departemen dan publik.	BPK mengatur lebih detil dibanding ANAO. Serupa dengan SAI negara lain.

(Sambungan)

No	Tahap	BPK	ANAO	GAO	OAG	NAO	Keterangan
		signifikansi; dampak pemerik- saan; dan auditabilitas.					
	- Penentuan obyek, tujuan dan lingkup pemeriksaan	Langkah-langkah yang BPK lakukan pada tahap ini adalah: menentukan obyek pemeriksaan; menentukan tujuan pemeriksaan; menentukan lingkup pemeriksaan	ANAO dalam <i>Audit Work Plan</i> menjelaskan sasaran dan ruang lingkup audit kinerja yang akan dilakukan	Auditor harus menentukan sasaran audit, ruang lingkup, metodologi dan obyek audit	Audit harus memiliki sasaran yang jelas dan dapat disimpulkan serta ruang lingkup audit harus jelas	Pengungkapan secara jelas permasalahan yang akan diperiksa serta metodologi yang tepat untuk memeriksa permasalahan tersebut	Serupa dengan SAI negara lain.
	- Penetapan kriteria pemeriksaan	Langkah-langkah yang harus ditempuh adalah: (a) teliti apakah entitas telah memiliki kriteria sesuai dengan tujuan pemerik-	ANAO mengatur penetapan kriteria audit pada saat perencanaan yang akan menjadi standar logis dalam menilai kinerja	Auditor harus mengidentifikasi kriteria yang akan digunakan dalam audit	OAG mengha- ruskan adanya kriteria yang akan memberikan fokus pada audit dan menjadi dasar dalam mengembangkan		Serupa dengan SAI negara lain.

(Sambungan)

No	Tahap	BPK	ANAO	GAO	OAG	NAO	Keterangan
		saan; (b) bila ada apakah kriteria tersebut telah memenuhi karakteristik dapat dipercaya, obyektif, bermanfaat, bisa dimengerti, bisa diperbandingkan, lengkap, bisa diterima; (c) bila kriteria dimaksud tidak ada atau tidak memenuhi tujuan pemeriksaan maka auditor harus mengembangkan kriteria; (d) komunikasi kriteria yang akan dipakai kepada entitas sebelum	keconomisan, efisiensi dan efektivitas dari aktivitas yang diaudit		observasi dan kesimpulan		

(Sambungan)

No	Tahap	BPK	ANAO	GAO	OAG	NAO	Keterangan
		pemeriksaan dilaksanakan untuk mendapatkan kesepakatan bersama.					
	- Penyusunan Program Pemeriksaan	Hal-hal yang harus ada dalam program audit kinerja adalah: dasar pemeriksaan; standar pemeriksaan; organisasi/program/fungsi pelayanan publik yang diperiksa; tahun anggaran yang diperiksa; identitas dan data umum yang diperiksa; alasan pemeriksaan; jenis pemeriksaan;	Hasil akhir dalam tahap perencanaan adalah <i>audit work plan</i>	Auditor harus membuat rencana tertulis untuk tiap audit yang dilakukannya	OAG juga mengatur perlunya penyusunan <i>audit programs</i> sebelum tahap pelaksanaan audit		Serupa dengan SAI negara lain.

(Sambungan)

No	Tahap	BPK	ANAO	GAO	OAG	NAO	Keterangan
		tujuan pemeriksaan; sasaran pemeriksaan; metodologi pemeriksaan; kriteria pemeriksaan; langkah atau prosedur pemeriksaan.					
4	Pelaksanaan						
	- Pengujian data	Langkah yang harus dilakukan dalam tahap ini adalah: (1) pengumpulan data pemeriksaan; (2) pengujian data.	Auditor menjabarkan kriteria audit menjadi serangkaian pertanyaan guna mendapatkan bukti untuk mendukung kesimpulan	Auditor mengidentifikasi sumber informasi potensial yang dapat dijadikan sebagai alat bukti. Auditor juga harus mendapatkan bukti yang cukup dan tepat untuk mendukung temuan dan	Auditor mengidentifikasi sumber dan jenis bukti yang dibutuhkan guna mendukung temuan dan kesimpulan	Bukti harus memenuhi kriteria <i>sufficient, relevant</i> dan <i>reliable</i>	Serupa dengan SAI negara lain.

(Sambungan)

No	Tahap	BPK	ANAO	GAO	OAG	NAO	Keterangan
				kesimpulan			
	- Penyusunan temuan pemeriksaan	Konsep temuan pemeriksaan berasal dari hasil pengujian bukti yang menunjukkan adanya <i>gap</i> yang signifikan antara kondisi dan kriteria tersebut disampaikan kepada manajemen entitas yang diperiksa untuk mendapatkan tanggapan. Auditor kemudian mendiskusikan konsep temuan pemeriksaan tersebut dengan manajemen entitas		Temuan audit harus didukung oleh bukti audit yang tepat dan cukup	Temuan dan kesimpulan dikembangkan berdasarkan evaluasi yang obyektif atas bukti terhadap kriteria		BPK mengatur lebih detail dibanding ANAO. Serupa dengan SAI negara lain.

(Sambungan)

No	Tahap	BPK	ANAO	GAO	OAG	NAO	Keterangan
		dan mendapatkan tanggapan dari manajemen entitas secara resmi dan tertulis.					
5	Pelaporan	Langkah-langkah yang perlu dilakukan adalah: penyusunan konsep LHP; persetujuan Badan atas konsep LHP tanpa tanggapan atas rekomendasi dan simpulan pemeriksaan; penyampaian konsep LHP ke entitas; perolehan tanggapan atas rekomendasi dan simpulan pemeriksaan dari entitas yang	Informasi rahasia harus diungkapkan bahwa informasi tersebut diberikan secara terbatas.	Laporan audit harus mencakup deskripsi dari sasaran audit, ruang lingkup serta metodologi. Komentar pejabat yang bertanggung-jawab atas temuan audit dan kesimpulan. Informasi rahasia harus diungkapkan bahwa informasi tersebut diberikan secara terbatas.	Laporan audit harus mencakup deskripsi dari sasaran audit, ruang lingkup serta metodologi. Informasi rahasia harus diungkapkan bahwa informasi tersebut diberikan secara terbatas.		Serupa dengan SAI negara lain.

(Sambungan)

No	Tahap	BPK	ANAO	GAO	OAG	NAO	Keterangan
		diperiksa; penyiapan konsep LHP yang sudah dilengkapi tanggapan entitas; penyusunan HP final; pendistribusian HP final.					

4.5 Analisis Hasil Perbandingan.

Dari hasil perbandingan antara petunjuk pelaksanaan pemeriksaan kinerja BPK dengan *Performance Audit Guide* ANAO dan standar/manual audit kinerja di negara lain ada beberapa hal yang perlu dianalisis lebih lanjut sebagai berikut:

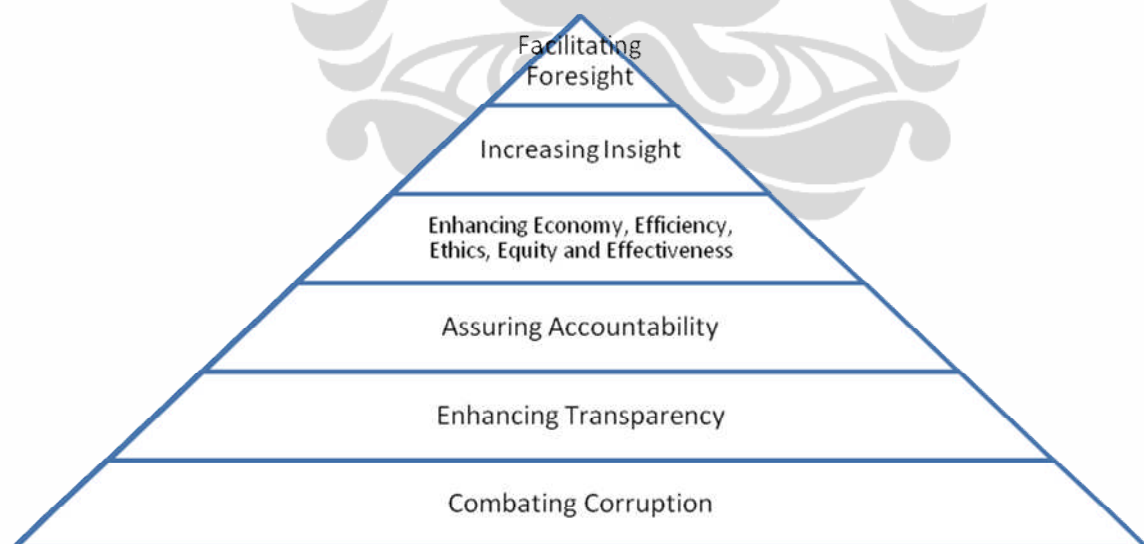
- a. ANAO sudah memiliki *strategic audit plan* khusus mengenai audit kinerja. Hal ini berbeda dengan kondisi di BPK yang rencana strategisnya masih berbicara hal-hal yang belaku umum untuk keseluruhan organisasi dan kewenangan audit oleh BPK. Jika perencanaan strategis audit kinerja pada ANAO sudah berbicara hal-hal yang rinci, misalnya nampak dalam hal rencana audit kinerja yang akan dilakukan oleh lembaga pemeriksa dalam suatu periode waktu tertentu, perencanaan strategis di BPK belum sampai pada tahap itu. Dari Renstra BPK untuk periode 2006-2010, nampak belum rinci melainkan masih sebatas peningkatan kapasitas dari sisi jumlah saja. Hal ini nampak dari indikator sukses dalam bidang hasil pada Renstra BPK yang menggunakan jumlah pemeriksaan kinerja sebagai indikatornya dan jumlah rekomendasi yang ditindaklanjuti oleh instansi yang diperiksa. Bisa dikatakan juga bahwa indikator dalam Renstra BPK yang berkaitan dengan audit kinerja masih dalam taraf peningkatan kapasitas dari segi intensitas dan belum melihat secara khusus pada kualitas audit kinerja.
- b. Masih dalam tahap perencanaan, dari praktik di ANAO dapat dilihat lembaga pemeriksa memiliki sebuah unit khusus yang bertanggung jawab dalam hal manajemen audit kinerja, mulai dari rencana strategis, perencanaan, pelaksanaan dan pelaporan. Hal ini terjadi karena ANAO dalam membuat struktur organisasi menggunakan pertimbangan jenis pemeriksaan yang dilakukan, sehingga mereka memiliki dua kelompok unit kerja khusus yang bertanggung jawab terhadap dua jenis audit yang menjadi tanggung jawabnya. Kedua unit kerja tersebut adalah *Assurance Audit Services Group* (AASG) yang bertanggung jawab khusus dalam hal pemberian opini laporan keuangan dan *Performance Audit Services Group* (PASG) yang bertanggung jawab dalam hal audit kinerja. Penyusunan struktur organisasi seperti ini memang dapat meningkatkan efisiensi dan efektivitas audit kinerja karena manajemen audit kinerja sudah dilakukan oleh

unit kerja khusus yang fokus pada audit kinerja, yang tentunya berisi auditor-auditor yang memiliki keahlian dalam melakukan audit kinerja. Akan tetapi, praktik seperti ini belum diterapkan di BPK. BPK dalam penyusunan struktur organisasinya menggunakan pembagian berdasarkan jenis entitas yang diperiksa. Tiap unit kerja di BPK bertanggung jawab atas pemeriksaan pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara pada entitas tertentu. Kondisi ini tidak dapat dipisahkan dari Visi dan Misi BPK. BPK memiliki Visi menjadi lembaga pemeriksa keuangan negara yang bebas, mandiri, dan profesional serta berperan aktif dalam mewujudkan tata kelola keuangan negara yang akuntabel dan transparan. Sedangkan Misi BPK adalah memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara dalam rangka mendorong terwujudnya akuntabilitas dan transparansi keuangan negara, serta berperan aktif dalam mewujudkan pemerintahan yang baik, bersih, dan transparan. Dari Visi dan Misi BPK tersebut nampak bahwa fokus pemeriksaan BPK masih erat hubungannya dengan laporan keuangan. Dalam praktik audit di BPK, pada semester I di tiap tahun anggaran hampir seluruh sumber daya yang dimiliki oleh BPK dikerahkan untuk melakukan audit atas laporan keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah yang merupakan amanat dari UU. Porsi untuk audit kinerja pada umumnya dilakukan pada saat semester II dan masih berbagi pula dengan porsi audit dengan tujuan tertentu.

- c. Dari studi atas standar ataupun manual audit kinerja di negara lain, nampak bahwa dalam tahap tindak lanjut lembaga pemeriksa keuangan melakukan evaluasi atas dampak dari audit kinerja yang dilakukan dan rekomendasi yang diberikan. Lembaga pemeriksa ketika merencanakan audit kinerja harus sudah menetapkan dampak yang diharapkan dari audit kinerja tersebut. Lembaga pemeriksa kemudian melakukan evaluasi atas dampak yang diharapkan tersebut dengan dampak nyata dari audit kinerja dan rekomendasi khususnya dalam upaya peningkatan kinerja program/organisasi publik. Hal ini merupakan salah satu cara untuk mengukur efektivitas dari audit kinerja. Dalam konteks standar/panduan audit kinerja, BPK belum memiliki manual khusus untuk pemantauan tindak lanjut. BPK akan menyusun sebuah Petunjuk Teknis Tindak

Lanjut yang akan membahas tentang tindak lanjut atas rekomendasi BPK. Dalam praktiknya BPK sudah menetapkan dampak apa yang diharapkan dalam tiap penugasan audit dalam bentuk Harapan Penugasan yang menjadi satu kelengkapan dengan Program Audit. Sedangkan untuk evaluasi, BPK memiliki sistem *quality control* yang dilakukan secara berjenjang oleh tiap pihak dalam struktur organisasi pemeriksaan, mulai dari Ketua Tim sampai dengan Penanggung Jawab Pemeriksaan. BPK juga memiliki *quality assurance* guna menjamin *quality control* dilaksanakan. Sampai pada saat ini bisa dikatakan bahwa evaluasi kinerja di BPK relatif masih sebatas *quality control* dan *quality assurance* belum pada evaluasi atas dampak audit kinerja terhadap peningkatan kinerja program/organisasi.

Jika BPK ingin meningkatkan kualitas audit kinerjanya, maka asumsi mendasar yang harus dipenuhi adalah adanya *level of SAI maturity* yang sama dengan SAI negara maju (*best practise*). Untuk membantu melihat tingkat *maturity* dari lembaga pemeriksa keuangan dapat menggunakan *Accountability Organization Maturity Model* (Gambar 3) yang dikembangkan oleh GAO.



Gambar 2

The Accountability Organization Maturity Model

Dari model di atas, posisi SAI negara maju memang sudah sampai pada level *Enhancing Economy, Efficiency, Ethics, Equity and Effectiveness; Increasing Insight* bahkan sampai pada *Facilitating Foresight*. Sedangkan posisi BPK masih

berada pada level *Combating Corruption; Enhancing Transparency* dan *Assuring Accountability*.

Tingkat maturity ini juga erat hubungannya dengan faktor *audit environment* dari SAI, dalam hal ini yang dimaksud adalah ketertarikan *stakeholders* SAI terhadap isu audit kinerja. Selayaknya produk barang/jasa, kualitas audit kinerja juga akan meningkat jika ada demand yang cukup besar dari para *stakeholders* BPK. Jika terdapat ketertarikan yang besar dari lembaga perwakilan dan pemerintah tentang bagaimana menjalankan sebuah program dengan ekonomis, efisien dan efektif maka proses pengembangan audit kinerja akan berjalan dengan lancar. Tetapi seperti diungkapkan sebelumnya, secara relatif masyarakat, lembaga perwakilan dan pemerintah masih fokus pada penyusunan laporan keuangan yang baik. Bukan berarti laporan keuangan tidaklah penting, melainkan jika laporan keuangan hanya fokus kepada aspek legalitas formal belaka dan kurang memperhatikan aspek output dan outcome yang dicapai oleh suatu program/aktivitas akan dirasa kurang bermakna.

