

## BAB 2

### KERANGKA TEORITIS

#### 2.1 Pengukuran Kinerja Sektor Publik

Kinerja adalah keluaran/hasil dari kegiatan/program yang hendak atau telah dicapai sehubungan dengan penggunaan anggaran<sup>4</sup> dengan kuantitas dan kualitas terukur (menurut PP No.8/2006 tentang Pelaporan Keuangan dan Kinerja Instansi Pemerintah). Sebagaimana diatur dalam UU No.17/2003, pada rancangan undang-undang atau peraturan daerah tentang Laporan Keuangan pemerintah pusat/daerah disertakan informasi tambahan mengenai kinerja instansi pemerintah. Hal ini seiring dengan perubahan paradigma penganggaran pemerintah yang ditetapkan dengan mengidentifikasi keluaran (output) dan hasil (outcome)<sup>5</sup> dari setiap kegiatan/program dengan jelas.

Dalam hal pertanggungjawaban pengelolaan keuangan negara, menteri/pimpinan lembaga/gubernur/bupati/walikota bertanggungjawab atas pelaksanaan kegiatan yang ditetapkan dalam APBN/APBD dari segi manfaat/hasil (outcome). Sedangkan pimpinan unit organisasi dalam kementerian/lembaga dan Kepala Satuan Perangkat Kerja Daerah bertanggungjawab atas pelaksanaan kegiatan yang ditetapkan dalam APBN/APBD dari segi barang dan/atau jasa yang disediakan (output).

Pengukuran kinerja sangatlah diperlukan guna mengetahui sejauhmana suatu organ menjalankan fungsinya ataupun untuk mengetahui bagaimana sebuah program/pelayanan dijalankan. Pengukuran kinerja juga berguna untuk menilai prestasi organ ataupun pelaksana program/pelayanan. Dalam konsep penggunaan anggaran pemerintah, pengukuran kinerja juga merupakan salah

---

<sup>4</sup> Terdapat dua macam, yaitu Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara/APBN (rencana keuangan tahunan pemerintahan negara yang disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat) dan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah/APBD (rencana keuangan tahunan pemerintahan daerah yang disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat Daerah).

<sup>5</sup> Keluaran (output) adalah barang atau jasa yang dihasilkan oleh kegiatan yang dilaksanakan untuk mendukung pencapaian sasaran dan tujuan program dan kebijakan. Hasil (outcome) adalah segala sesuatu yang mencerminkan berfungsinya keluaran dari kegiatan-kegiatan dalam satu program. (PP No.20/2004)

satu cara untuk mewujudkan akuntabilitas. Akuntabilitas bukan hanya soal pembelanjaan uang publik melainkan juga apakah uang publik tersebut telah digunakan secara ekonomis, efisien dan efektif.

Sistem pengukuran kinerja yang efektif akan memberikan umpan balik bagi para pengelola dan para pembuat keputusan dimana hal ini penting untuk peningkatan pelayanan pemerintah yang terus menerus. Pengukuran kinerja adalah cara untuk mempertahankan prestasi berbagai pekerjaan dan pelayanan yang dilakukan pemerintah. Pengukuran kinerja membantu pejabat pemerintah daerah dalam menentukan tingkatan pencapaian tujuan. Ukuran kinerja juga membantu warga untuk mengevaluasi apakah tingkat pelayanan pemerintah setara dengan uang yang dikeluarkan untuk pelayanan-pelayanan tersebut (Ulum MD, 2009).

Pengukuran kinerja sektor publik juga sangat penting dalam memperkuat daya kompetisi sektor publik. Robinson dalam Harun (2009) mengemukakan alasannya sebagai berikut:

- a. Sebagai fasilitas pembelajaran untuk perbaikan pelayanan. Hasil pengukuran kinerja sektor publik akan dipakai sebagai data awal bagi perbaikan pelayanan.
- b. Sebagai pembelajaran memperbaiki praktik manajemen. Hasil pengukuran kinerja sektor publik dapat menjadi sarana bagi para manajer guna melihat hasil program/pelayanan yang mereka jalankan ataupun dampak dari kebijakan yang mereka keluarkan yang pada akhirnya menjadi alat untuk melakukan perbaikan kualitas manajemen.
- c. Sebagai alat pelaporan akuntabilitas dan transparansi. Data kinerja sektor publik dapat memenuhi harapan publik akan adanya keterbukaan dan akuntabilitas penggunaan uang publik.
- d. Sebagai alat ungkap sesuai dengan hukum yang berlaku. Laporan pengukuran kinerja akan bagian dari pertanggungjawaban hukum pemerintah kepada parlemen ataupun auditor.

Tujuan sistem pengukuran kinerja secara umum menurut Ulum (2009) adalah: mengkomunikasikan strategi secara lebih baik (*top down* dan *bottom up*); mengukur kinerja finansial dan nonfinansial secara berimbang sehingga

dapat ditelusuri perkembangan pencapaian strategi; mengkomunikasikan pemahaman kepentingan manajer level menengah dan bawah serta memotivasi untuk mencapai *goal congruence*; dan sebagai alat untuk mencapai kepuasan berdasarkan pendekatan individual dan kemampuan kolektif yang rasional.

Oleh Robinson dalam Harun (2009), di dalam membuat sistem pengukuran kinerja, ada beberapa pertanyaan yang harus dipertimbangkan secara hati-hati sebagai landasan sistem tersebut.

- a. Apakah sistem pengukuran kinerja konsisten dengan tujuan yang hendak dicapai oleh suatu agen sektor publik? Adanya identifikasi yang jelas antara tujuan beserta keserasian dengan sasaran aktivitas agen sektor publik akan memudahkan dalam menilai dampak dari kebijakan serta aktivitas dari para manajer sektor publik.
- b. Apakah alat ukur tersebut mencerminkan secara akurat kinerja para manajer agen sektor publik yang sedang dievaluasi? Sistem pengukuran kinerja harus menyediakan alat ukur yang obyektif dan tidak bias dalam mengevaluasi para manajer sektor publik.
- c. Apakah alat ukur kinerja tersebut berhubungan dengan penganggaran yang ada? Dalam sektor publik, setiap program/pelayanan akan didukung oleh sistem penganggaran. Kinerja pelayanan publik dapat pula dilihat dari realisasi anggaran, dari sisi kualitas yang dicapai atau ketepatan jadwal realisasi anggaran.
- d. Apakah alat ukur kinerja dapat mendorong para manajer sektor publik menyediakan target atau perencanaan aktivitas yang realistis? Suatu alat ukur kinerja menunjukkan bahwa kinerja para manajer sektor publik merupakan hal penting bagi kesuksesan agen yang mereka pimpin. Dengan kualitas keputusan yang lebih baik dari para menteri, kabinet dan anggota parlemen, hendaknya hal itu memperbaiki kinerja sektor publik secara umum maupun suatu agen sektor publik tertentu.
- e. Berapa seringkah laporan kinerja tersebut diberikan kepada para manajer sektor publik? Pelaporan kinerja program/pelayanan suatu agen sektor publik secara intensif dan berkala memang perlu dalam upaya melakukan

koreksi secepatnya. Tetapi pemberian laporan yang terlalu sering akan mengganggu efektivitas para manajer dalam melakukan tugasnya.

Indikator kunci atas kinerja sektor publik adalah hal mendasar dalam pengukuran kinerja sektor publik. Suatu indikator kunci atas kinerja sektor publik yang disediakan oleh agen sektor publik harus memperhatikan kriteria sebagai berikut (Harun, 2009):

- a. Relevan. Sebuah indikator kunci harus memiliki sebuah hubungan yang logis dengan keperluan pihak yang membutuhkan. Indikator yang ada harus memiliki hubungan yang jelas dengan tujuan akhir yang hendak dicapai oleh suatu agen sektor publik. Untuk menilai keseluruhan kinerja suatu agen publik maka dibutuhkan indikator kunci yang secara komprehensif menunjukkan aktivitas kunci dari agen publik tersebut.
- b. Kepatuhan. Indikator yang disediakan harus dapat menunjukkan kepada pemakai apakah suatu agen sektor publik telah melakukan aktivitas-aktivitas tertentu yang menjadi kewajibannya dalam usaha mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Indikator ini juga dapat mengungkapkan kinerja relatif antara suatu agen publik tertentu dengan agen publik sejenis lainnya.
- c. Adanya sistem dokumentasi yang sistematis. Informasi indikator kinerja harus didokumentasikan secara sistematis yaitu: hubungan antara indikator dengan tujuan agen; adanya penjelasan yang mengungkapkan mengapa suatu indikator kinerja tertentu menjadi indikasi kunci atas kinerja suatu agen sektor publik; bagaimana hubungan output dengan outcome.
- d. Valid dan terpercaya. Suatu indikator kunci akan dipercaya jika dapat dikuantitatifkan. Selain itu indikator tersebut harus tidak bias dan dapat diverifikasi oleh pihak independen.

Manfaat pengukuran kinerja menurut Ulum MD (2009) adalah sebagai berikut:

- a. Memberikan pemahaman mengenai ukuran yang digunakan untuk menilai kinerja manajemen. Memberikan arah untuk mencapai target kinerja yang telah ditetapkan.
- b. Memberikan arah untuk mencapai target kinerja yang telah ditetapkan.

- c. Untuk memonitor dan mengevaluasi pencapaian kinerja dan membandingkan dengan target kinerja serta melakukan tindakan korektif untuk memperbaiki kinerja.
- d. Sebagai dasar untuk memberikan penghargaan dan hukuman (*reward & punishment*) secara obyektif atas pencapaian prestasi yang diukur sesuai dengan sistem pengukuran kinerja yang telah disepakati.
- e. Sebagai alat komunikasi antara bawahan dan pimpinan dalam rangka memperbaiki kinerja organisasi.
- f. Membantu mengidentifikasi apakah kepuasan pelanggan sudah terpenuhi.
- g. Membantu memahami proses kegiatan instansi pemerintah.
- h. Memastikan bahwa pengambilan keputusan dilakukan secara obyektif.

## 2.2 Audit Kinerja Sektor Publik

Seperti diungkapkan di atas, laporan pengukuran kinerja diperlukan untuk alat evaluasi dan koreksi untuk memberikan arahan bagi para manajer sektor publik dalam mengalokasikan setiap sumber daya yang dimiliki secara ekonomis, efisien dan efektif. Untuk menjamin agar laporan kinerja sektor publik tersebut memiliki kredibilitas yang tinggi, khususnya oleh pihak di luar pemerintahan (seperti anggota parlemen, masyarakat dan lembaga-lembaga donor) selaku pelaksana sektor publik tersebut, maka perlu dilakukan audit sebagai proses penilaian yang sistematis dan obyektif. Audit sendiri pada dasarnya adalah sebuah pemeriksaan dan pengujian atas kelengkapan dan keakuratan sebuah laporan, dokumen dan data pendukung guna menilai kesesuaiannya dengan standar yang telah ditetapkan sebelumnya.

Sebagaimana diungkapkan dalam bagian pendahuluan, audit tradisional (audit laporan keuangan) bertujuan untuk memberikan opini atas laporan keuangan suatu entitas berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Sehingga audit laporan keuangan lebih berdasarkan pada kebenaran atau legalitas semata. Sedangkan pada saat ini publik lebih memberikan perhatian kepada apa saja yang telah dicapai oleh agen sektor publik dan bagaimana cara mencapainya.

Beberapa hal yang mendukung adanya perubahan ruang lingkup audit tradisional bidang pemerintahan menurut Khan (2006) diantaranya adalah:

- a. Ruang lingkup aktivitas pemerintah yang bertambah secara meluas. Pemerintah tidak hanya menjalankan fungsi penegakan hukum dan peraturan saja melainkan mulai memainkan peranan dalam peningkatan tingkat kesejahteraan sosial-ekonomi. Hal ini berdampak besar pada bertambahnya belanja publik.
- b. Adanya kompetisi untuk mendapatkan alokasi sumber daya. Kelangkaan sumber daya menuntut dilakukannya pengambilan keputusan belanja publik yang lebih terbuka dan rasional. Hal ini membuat ada "tekanan" untuk mendapatkan manfaat yang penuh dari tiap belanja publik yang dikeluarkan.
- c. Berkembangnya institusi demokrasi membuat kepedulian publik dan dewan perwakilan juga meningkat. Kondisi ini menuntut adanya akuntabilitas dari tiap pihak yang mengelola sumber daya publik

Publik semakin menuntut untuk mengetahui kinerja sektor publik tidak hanya dari sisi finansial saja. Publik juga ingin mengetahui apakah dalam upaya mencapai tujuan yang telah ditetapkan, sektor publik tersebut tidak hanya memenuhi peraturan hukum yang berlaku (sektor publik biasanya sangat erat hubungannya dengan regulasi pemerintah) melainkan juga apakah dalam proses pencapaian tujuan tersebut telah dilakukan secara ekonomis dan efisien serta telah mencapai hasil yang diharapkan secara efektif. Tuntutan publik yang semakin luas dan kompleks dalam menilai kinerja sektor publik menuntut adanya audit kinerja pada sektor publik.

### **2.2.1 Pengertian Audit Kinerja**

Seiring dengan bertambahnya kompleksitas program pemerintah, audit sektor publik pun mengalami perkembangan yang melampaui ruang lingkup audit keuangan dan audit kepatuhan menuju pada audit kinerja yang mendukung para pembuat kebijakan dalam menjalankan perannya (Waring & Morgan, 2007). Audit kinerja secara umum adalah aktivitas generik yang mencakup berbagai macam aktivitas di dalamnya sehingga mendefinisikannya

tidaklah mudah (OECD: Performance Audit and Modernisation Government, 1996).

Menurut Guthrie & Parker (1999), O'Leary (1996), Leeuw (1996), Thompson (1996), Parker (1990), English (1990), McRoberts & Hudson (1985) dalam Nath, Van Perseuw & Alan Lowe (2005), audit kinerja digambarkan sebagai "*an independent evaluation of the economy and efficiency of auditee operations, and the effectiveness of programs in the public sector*". Pendapat ini dapat diterjemahkan bebas menjadi evaluasi independen atas ekonomi dan efisiensi dari aktivitas/kegiatan auditee dan efektivitas dari program sektor publik (*Public Sector Performance Auditing, 2005*).

Sedangkan menurut Waring & Morgan, "*performance auditing is a systematic, objective assesment of the accomplishment or process of a government program or activity of the purpose of determining its effectiveness, economy or efficiency*"<sup>6</sup>. Bisa dikatakan Waring & Morgan mengartikan audit kinerja sebagai sebuah penilaian yang obyektif dan sistematis atas pencapaian atau proses dari aktivitas atau program pemerintah dengan tujuan untuk menentukan efektivitas, keekonomisan dan efisiensinya. Penilaian ini disertai dengan rekomendasi untuk perbaikan yang dilaporkan kepada manajer, menteri ataupun legislator dan semua pihak yang memiliki tanggung jawab untuk menjalankan rekomendasi tersebut ataupun untuk menjamin akuntabilitas atas tindakan perbaikan.

Audit kinerja adalah perencanaan, pengumpulan dan pengevaluasian bukti-bukti yang cukup, relevan, material dan kompeten, yang dilakukan oleh pemeriksaan yang bebas dengan sasaran untuk menilai apakah dalam pencapaian tujuannya telah menggunakan sumber-sumber secara ekonomis, efisien dan efektif, yang menghasilkan kesimpulan, merumuskan saran-saran perbaikan serta melaporkan hasilnya pada pihak ketiga (Setyawan, 1988). Sedangkan menurut Ulum (2009), audit kinerja adalah pengujian sistematis, terorganisasi dan obyektif atas suatu entitas untuk menilai pemanfaatan

---

<sup>6</sup> [siteresources.worldbank.org/PSGLP/Resources/33Performanceauditing.pdf](http://siteresources.worldbank.org/PSGLP/Resources/33Performanceauditing.pdf)

sumber daya dalam memberikan pelayanan publik secara efisien dan efektif dalam memenuhi harapan *stakeholder* dan memberikan rekomendasi guna peningkatan kinerja.

Harun (2009) berpendapat bahwa audit kinerja merupakan sebuah pendekatan yang sistematis dan obyektif yang digunakan untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti-bukti tentang kinerja sektor publik, ekonomi dan efisiensi program, fungsi-fungsi atau sejumlah aktivitas yang dilakukan oleh organisasi sektor publik serta efektivitasnya mencapai hasil yang diinginkan (*desired outcome*). Dari beberapa pengertian tersebut nampak bahwa esensi dari 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.

Komponen fundamental dalam audit kinerja adalah temuan audit (Waring & Morgan, 2007). Temuan audit ini terdiri atas beberapa elemen standar, yaitu kriteria, kondisi, akibat dan sebab. Kriteria menggambarkan kondisi ideal dimana kinerja akan diukur. Yang termasuk di dalam kriteria diantaranya adalah ekspektasi, standar, peraturan, kebijakan, *benchmarks* ataupun kinerja dari program atau institusi yang sama. Kondisi adalah keadaan yang sebenarnya. Identifikasi kondisi dilakukan dengan pengumpulan data dan informasi yang akan diperbandingkan dengan kriteria. Akibat adalah perbedaan antara kriteria yang ditetapkan dengan kondisi atau konsekuensi dari perbedaan tersebut. Akibat bisa juga diartikan sebagai dampak yang terjadi pada kondisi akibat intervensi suatu program. Sebab menjelaskan bagaimana dan kenapa suatu kondisi terjadi atau kenapa suatu kinerja tidak tercapai ketika suatu permasalahan ditemukan.

Secara garis besar ada dua tipe audit kinerja, yaitu audit manajemen dan audit program. Audit manajemen adalah audit kinerja yang bertujuan untuk mengetahui apakah seluruh sumber daya yang dimiliki telah digunakan oleh manajemen secara sebaik-baiknya. Sedangkan audit program adalah audit kinerja yang bertujuan untuk melihat apakah manajemen telah mencapai tujuan program yang telah ditetapkan.

Agar audit kinerja dapat mencapai tujuannya perlu mempertimbangkan tujuh (7) prinsip dasar sebagai berikut:

- a. Titik berat pemeriksaan pada obyek pemeriksaan yang mempunyai peluang untuk diperbaiki.
- b. Prasyarat penilaian kegiatan obyek pemeriksaan.
- c. Pengungkapan dalam laporan tentang adanya temuan-temuan yang bersifat positif.
- d. Identifikasi individu yang bertanggung jawab atas kekurangan-kekurangan.
- e. Tindakan-tindakan terhadap petugas-petugas yang tidak bertanggung jawab.
- f. Pelanggaran hukum pidana.
- g. Penyelidikan dan pencegahan kecurangan.

### **2.2.2 Konsep Ekonomi, Efisiensi, Efektivitas**

Audit kinerja memeriksa apakah aktivitas ataupun program pemerintah telah memenuhi kinerja yang diharapkan. Walaupun terdapat berbagai metode audit kinerja yang dilakukan oleh berbagai lembaga audit, pada umumnya semua audit kinerja yang dilakukan tersebut berkisar pada konsep 3E, yaitu ekonomis, efisiensi dan efektivitas (Waring & Morgan, 2007). Jenis audit kinerja ini melakukan pemeriksaan atas:

- a. Ekonomis dari aktivitas administratif yaitu dalam hal prinsip-prinsip administratif dan pelaksanaannya, sebagaimana dalam kebijakan manajemen.
- b. Efisiensi penggunaan tenaga kerja manusia, keuangan dan sumber daya lainnya termasuk pemeriksaan atas sistem informasi, pengukuran kinerja dan pelaksanaan monitoring, serta prosedur yang dilakukan oleh entitas yang diaudit untuk melakukan perbaikan atas defisiensi yang teridentifikasi.
- c. Efektivitas kinerja dalam hubungannya dengan pencapaian sasaran dari entitas yang diaudit dan audit atas dampak nyata yang terjadi karena aktivitas yang dilakukan dibandingkan dengan dampak yang diharapkan.

Nath, Van Peurseem dan Lowe (2005) mengatakan bahwa konsep 3E ini seringkali muncul sebagai sasaran dalam audit kinerja sektor publik. Beberapa penulis audit kinerja sektor publik memiliki pandangan bahwa ekonomis adalah pencapaian dan minimalisasi biaya penggunaan input untuk mencapai sasaran organisasi sektor publik tanpa melakukan kompromi (mengurangi) kualitas output. Pendapat ini lebih fokus kepada biaya yang diperlukan guna memperoleh input untuk pencapaian sasaran entitas sektor publik. Efisiensi memberikan perhatian terhadap hubungan antara input dan output. Oleh karena itu, fokus utama dalam efisiensi adalah penggunaan sumber daya yang dimiliki sehingga output yang diperoleh maksimal dalam setiap penggunaan input yang tersedia. Sedangkan efektivitas memberikan perhatian terhadap penilaian atas keberhasilan output yang dihasilkan terhadap tujuan entitas sektor publik yang telah ditetapkan atau diharapkan. Sehingga dalam efektivitas auditor kinerja fokus pada sasaran entitas dan bagaimana kontribusi output dalam mencapai tujuan entitas tersebut.

Sedangkan Kahn (2006) memberikan penjelasan tentang konsep 3E sebagai berikut:

a. Ekonomi.

Ketika berbicara tentang konsep ekonomi maka auditor melakukan tindakan untuk memastikan bahwa sumber daya telah didapatkan/diproduksi dengan tepat jumlah, tepat tempat, tepat waktu dan tepat biaya. Tepat jumlah berkaitan dengan apakah manajemen telah menetapkan kebutuhan sumber dayanya secara jelas dan kuantitatif. Sumber daya disediakan tepat waktu adalah ketika sumber daya tersedia pada saat dibutuhkan. Oleh karena itu, auditor akan mereviu prosedur permintaan kebutuhan, pengadaan dan ketersediaan sumber daya. Sumber daya ada pada tempat yang dibutuhkan dan tidak terjadi kelebihan atau kekurangan sumber daya di satu tempat berarti bahwa sumber daya telah tepat tempat. Sumber daya diadakan dengan biaya rendah berarti sumber daya telah tepat biaya.

b. Efisiensi.

Efisiensi berbicara tentang hubungan antara input dan output dan berkaitan dengan bagaimana pemanfaatan sumber daya. Efisiensi adalah konsep yang sulit dalam organisasi pemerintahan. Konsep ini menghendaki tersedianya standar input dan output. Akan tetapi pada sebagian besar kasus standar ini tidak tersedia dan auditor harus bekerja sama dengan manajemen auditess untuk menentukan standar.

c. Efektivitas.

Efektivitas berbicara tentang bagaimana organisasi mencapai sasarannya. Reviu terhadap efektivitas mengharapkan adanya sasaran yang terukur atau outcome dari program publik. Memberikan pendapat atas efektivitas adalah sebuah terobosan yang penting dan vital dalam ruang lingkup audit tradisional. Di beberapa negara lain audit kinerja juga dikenal sebagai audit efektivitas dikarenakan persoalan ekonomis dan efisiensi sudah menjadi bagian dari audit tradisional.

### 2.2.3 Pelaksanaan Audit Kinerja

Pelaksanaan audit kinerja pada umumnya meliputi tiga tahap, yaitu perencanaan, pekerjaan lapangan dan pelaporan.

a. Perencanaan (Pemeriksaan Pendahuluan)

Jumlah aktivitas ataupun program/pelayanan sangatlah besar sehingga tidak semua bagian dalam sektor publik menjadi sasaran audit kinerja. Program/pelayanan publik atau agen sektor publik yang memiliki risiko tinggi biasanya diprioritaskan menjadi sasaran audit kinerja. Selain itu, program/pelayanan publik yang menjadi perhatian sebagian besar orang dan mendapat alokasi anggaran pemerintah yang besar juga merupakan prioritas sasaran audit kinerja. Berbagai macam variasi program atau aktivitas pemerintah menuntut auditor kinerja untuk melakukan prosedur audit khusus untuk mengetahui isu yang signifikan dalam setiap program atau aktivitas tersebut. Tujuan audit kinerja akan relatif berkembang seiring dengan penilaian risiko dan *keberlanjutan* program yang diaudit. Akan tetapi, jika audit kinerja ini berangkat dari permintaan lembaga

perwakilan maka tujuan audit sudah dapat ditetapkan sebelumnya. Dalam perencanaan ada lima langkah yang harus dilakukan, yaitu:

- Pengumpulan informasi.

Auditor melakukan penelitian literatur tentang latar belakang entitas yang diaudit, aktivitas yang dilakukan, peraturan-peraturan yang berkaitan dengan aktivitas, dan membiasakan diri dengan rencana, anggaran dan tren pengeluaran serta proses program.

- Penilaian risiko.

Risiko disini adalah suatu kejadian yang jikalau muncul maka akan dampak yang negatif terhadap organisasi atau kemampuan untuk mencapai tujuan organisasi. Risiko terdiri dari dua macam yaitu *inherent risk* dan *control risk*. *Inherent risk* adalah risiko yang dihadapi oleh organisasi secara alami ketika melakukan aktivitasnya. Contohnya risiko terjadinya kebocoran atau kehilangan uang ketika melakukan sistem pembayaran tunai atau risiko keselamatan jiwa bagi polisi yang sedang melakukan upaya penegakan hukum. *Control risk* adalah risiko yang tetap ada dalam aktivitas setelah mempertimbangkan pengendalian internal yang sudah dilakukan.

Penilaian risiko dilakukan dengan mengidentifikasi *inherent risk* yang ada ataupun muncul dalam pelaksanaan aktivitas dan kemudian melakukan perankingan terhadap risiko tersebut berdasar dampak yang akan diberikan pada organisasi. Dari proses ini akan didapat daftar prioritas *inherent risk* yang akan digunakan sebagai dasar pertimbangan dalam menentukan fokus kunci dari sasaran audit.

- Penilaian *vulnerability* terhadap risiko.

*Vulnerability* adalah kemungkinan risiko akan muncul walaupun prosedur pengendalian telah ada (atau tidak ada) untuk mencegahnya. Auditor menilai *vulnerability* dengan melakukan evaluasi terhadap pengendalian yang ada dan memberikan pendapat apakah pengendalian tersebut telah efektif dalam mencegah munculnya risiko. Proses ini akan menghasilkan sebuah paparan tambahan tentang kondisi sistem pengendalian internal dan ranking risiko yang dihadapi entitas.

Proses ini akan memberikan manfaat pada auditor untuk tidak melakukan prosedur pemeriksaan yang sia-sia (pemborosan sumber daya audit) terhadap suatu aktivitas yang sudah memiliki pengendalian internal yang baik.

- Menentukan sasaran audit

Setelah proses penilaian risiko dan *vulnerability* selesai dilakukan maka auditor dapat menentukan sasaran audit yang memiliki nilai tambah paling besar. Langkah-langkah dalam menetapkan sasaran audit dapat dilakukan dengan cara sebagai berikut: (1) memahami pengguna utama laporan audit; (2) identifikasi subyek atau permasalahan yang akan diperiksa; (3) membuat sebuah diagram "input-process-output-outcome" dan menentukan apakah akan lebih memperhatikan persoalan-persoalan tentang proses, output atau outcome; (4) menentukan aspek apa yang akan diaudit, apakah ekonomis, efisiensi atau efektivitas; (5) menentukan elemen dari temuan audit apa yang akan dikembangkan dan hubungkan dengan sub-sasaran audit; (6) kembangkan sub-sasaran audit menjadi pertanyaan-pertanyaan terpisah yang akan menuju pada elemen temuan audit dan mendukung sasaran audit.

Pada saat melakukan penentuan sasaran audit harus mempertimbangkan juga *auditability* dari sasaran potensial tersebut. Yang termasuk dalam *auditability* adalah keahlian audit, kewenangan audit, ketersediaan bukti dan informasi, ketersediaan waktu audit ataupun kerangka waktu yang jelas sehingga laporan audit dapat diserahkan pada pengambil kebijakan.

- Mengembangkan ruang lingkup audit, metodologi audit, program/prosedur pelaksanaan audit dan anggaran atau sumber daya audit.

Setelah sasaran audit kinerja telah ditetapkan maka dilakukan perencanaan audit kinerja. Perencanaan audit kinerja umumnya melakukan hal-hal sebagai berikut:

- 1) Menentukan jumlah staf auditor yang dibutuhkan guna menjamin audit kinerja dapat dilakukan secara optimal. Kegiatan ini juga melingkupi kemampuan/keahlian staf auditor yang dibutuhkan dalam audit kinerja tersebut agar audit kinerja juga dapat berjalan secara efisien.
- 2) Jumlah waktu yang dibutuhkan audit kinerja. Penentuan lamanya waktu audit kinerja yang tepat akan berhubungan kualitas dan manfaat laporan audit kinerja.
- 3) Penyusunan program audit kinerja. Prosedur-prosedur dalam audit kinerja ditetapkan dalam program audit untuk menghindari adanya pelaksanaan prosedur yang tidak diperlukan.
- 4) Menentukan bentuk dan isi laporan hasil audit.

Perencanaan audit kinerja ini juga menetapkan ruang lingkup audit, metodologi audit, program/prosedur pelaksanaan audit dan anggaran atau sumber daya audit. Ruang lingkup audit meliputi kedalaman dan cakupan audit serta keterbatasan kedalaman dan cakupan dalam audit tersebut. Metodologi audit adalah teknik pengumpulan dan analisa data yang digunakan dalam audit. Dalam setiap metodologi yang ditentukan maka dibuat program audit sebagai penjabaran secara detil tentang metodologi tersebut. Dalam penentuan metodologi auditor harus memilih metodologi yang dapat memenuhi sasaran audit dengan biaya terendah. Setelah sasaran audit, ruang lingkup dan metodologi ditentukan, maka tim audit membuat program pelaksanaan audit di lapangan.

Tahap perencanaan bisa disebut juga sebagai pemeriksaan pendahuluan. Pemeriksaan pendahuluan bertujuan agar auditor mendapatkan gambaran umum tentang obyek audit kinerja. Gambaran umum ini akan membantu dalam penentuan tujuan audit, ruang lingkup audit, sasaran audit dan strategi audit. Dalam tahap pemeriksaan pendahuluan ini, diharapkan pemeriksa dapat memperoleh informasi mendasar dalam hal organisasi, aktivitas, program atau pelayanan dari entitas yang akan diperiksa. Semua

informasi yang didapatkan dalam tahap ini bukanlah suatu bukti audit melainkan masih berupa diskripsi saja. Setelah informasi umum didapatkan maka auditor sudah dapat membuat gambaran akan sasaran audit sementara (*tentative audit objective*) dan langkah-langkah apa yang selanjutnya akan dilakukan.

Dalam upaya memperoleh informasi umum pada tahap ini auditor dapat melakukan penelaahan peraturan perundang-undangan, mengumpulkan peraturan-peraturan khusus yang berlaku untuk entitas yang diperiksa, penyebaran kuesioner, melakukan observasi, mempelajari hasil survey/penelitian sebelumnya atau dokumen lain yang berkaitan dengan aktivitas entitas, hasil audit internal ataupun eksternal sebelumnya dan melakukan studi pustaka. Setelah mendapatkan sasaran audit sementara, auditor juga harus yakin bahwa bukti yang cukup, relevan dan kompeten akan didapatkan ketika tahap pemeriksaan dilanjutkan ke pemeriksaan terinci.

Dalam pelaksanaan pemeriksaan pendahuluan, auditor dapat menggunakan metode dan teknik sebagai berikut:

- a. Penelaahan peraturan perundang-undangan. Bagi sektor publik yang memang memiliki hubungan yang erat dengan peraturan karena sebagian besar organisasi publik pemerintah dibentuk oleh karena adanya peraturan perundang-undangan, maka hal ini sangatlah penting guna mendapatkan informasi mendasar mengenai struktur organisasi, tugas dan kewenangan, hak dan kewajiban dan hal-hal mendasar lainnya.
- b. Menelaah peraturan-peraturan yang bersifat lebih khusus. Sebagaimana tujuan pembentukan organisasi publik yang relatif karena peraturan perundangan yang juga telah menentukan tujuan yang harus dicapai oleh organisasi publik tersebut. Maka pada umumnya guna memenuhi tuntutan tersebut, organisasi publik akan menurunkannya dalam bentuk peraturan-peraturan yang bersifat khusus. Missal Surat Keputusan Kepala Badan, Rencana Strategis, Rencana Kerja dan sebagainya. Penelaahan terhadap

peraturan ini minimal akan memberikan gambaran pada auditor mengenai benang merah antara tujuan organisasi yang telah ditetapkan dan tindakan organisasi guna mencapai tujuan tersebut.

- c. Memberikan kuesioner kepada pihak-pihak yang terkait, khususnya dalam aktivitas kunci organisasi tersebut. Metode ini akan membuat auditor mendapatkan informasi umum, baik dari pihak internal ataupun eksternal tentang dampak dari kebijakan atau kinerja yang telah dicapai oleh organisasi publik tersebut.
- d. Melakukan pengamatan langsung (observasi). Teknik ini akan memberikan gambaran secara nyata bagi auditor dalam upaya mengetahui bagaimana aktivitas organisasi publik.
- e. Mempelajari hasil-hasil studi, survei kepuasan pelanggan, survei kepuasan pegawai dan survei-survei lainnya.
- f. Mempelajari hasil audit tahun sebelumnya, khususnya agar tidak terjadi pengulangan pemeriksaan yang tidak perlu.

Dari hasil pemeriksaan pendahuluan, auditor harus sampai pada kesimpulan apakah audit ini dapat dilanjutkan atau tidak dengan menggunakan pertanyaan kunci: *apakah audit kinerja ini akan memberikan nilai tambah bagi entitas yang diperiksa?* Jikalau auditor yakin bahwa auditor ini dapat memberikan nilai tambah bagi entitas yang diperiksa dan audit ini juga mungkin untuk dilakukan dengan pertimbangan sumber daya yang dimiliki oleh auditor, maka auditor dapat menyusun program audit untuk pemeriksaan terinci. Program audit tersebut pada dasarnya berisi tentang prosedur pemeriksaan yang harus dilakukan dalam pemeriksaan terinci dan bukti-bukti audit apa saja yang dibutuhkan. Jikalau auditor tidak yakin bahwa audit kinerja akan memberikan nilai tambah, maka auditor membuat laporan yang berisi tentang alasan kenapa audit kinerja tidak dilanjutkan ke tahap pemeriksaan terinci.

Program audit disusun guna menetapkan prosedur-prosedur pemeriksaan yang harus dilakukan oleh auditor untuk menghindari dilakukannya prosedur yang tidak perlu dan menjamin mutu

pemeriksaan. Program audit disusun secara tertulis pada tiap tahap pemeriksaan, baik pada tahap pemeriksaan pendahuluan maupun pemeriksaan terinci. Program audit pada tiap tahap ini memiliki penekanan yang berbeda. Program audit pada tahap pemeriksaan pendahuluan akan lebih menekankan pada upaya untuk memperoleh informasi/gambaran umum organisasi yang diperiksa, visi, misi ataupun *business core* organisasi tersebut. Sedangkan program audit pada tahap pemeriksaan terinci lebih ditekankan pada upaya untuk mendapatkan bukti audit dari sasaran audit yang telah ditetapkan, bisa sasaran yang masih berupa *tentative audit objective* ataupun sudah menjadi *firm audit objective*.

b. Pekerjaan Lapangan/Pelaksanaan

Program pelaksanaan audit di lapangan menjelaskan tentang tugas yang harus dilakukan dan memetakan keseluruhan proses dalam tiap aspek pemeriksaan yang dilakukan. Tahap pekerjaan lapangan ini biasa disebut juga sebagai pemeriksaan terinci. Sebagaimana dijelaskan sebelumnya, hasil akhir tahap pemeriksaan pendahuluan adalah berupa kesimpulan apakah pemeriksaan akan dilanjutkan atau tidak, jikalau dilanjutkan maka apa saja yang menjadi sasaran audit. Setelah ditetapkan sasaran audit maka disusun sebuah program audit pemeriksaan terinci yang pada dasarnya berisi prosedur apa saja yang harus dilakukan dalam memperoleh bukti audit guna mendukung sasaran audit. Bukti-bukti yang dikumpulkan dalam pemeriksaan terinci haruslah jumlahnya cukup, kompeten dan relevan dalam mendukung kesimpulan atas sasaran pemeriksaan.

Bukti pemeriksaan dikatakan cukup apabila bukti tersebut dari sisi kuantitas memadai (*adequacy*). Persoalan memadai tidaknya suatu bukti memang sangat tergantung pada *profesional judgement* auditor. Kata kuncinya adalah bukti yang dikumpulkan mampu memberikan kesimpulan yang relatif sama oleh berbagai pihak. Bukti dikatakan kompeten apabila bukti tersebut didapatkan dari suatu prosedur yang dapat diandalkan. Sedangkan bukti dikatakan relevan adalah ketika bukti tersebut berhubungan langsung dan dapat memberikan dukungan bagi kesimpulan

dan saran auditor. Tipe bukti audit dan teknik pengumpulannya dapat dilihat pada Tabel 3.

Rai (2008) mengatakan bahwa dalam melaksanakan tugas pemeriksaan selama melakukan audit, mencari dan menganalisa bukti audit, auditor harus mencatat dan mendokumentasikan tiap kegiatannya tersebut ke dalam kertas kerja audit. Kertas kerja audit ini berfungsi sebagai penghubung antara pelaksanaan audit dengan pelaporan audit, karena kertas kerja audit berisi bukti audit yang dikumpulkan dan hasil analisisnya yang digunakan untuk mendukung temuan, kesimpulan dan rekomendasi audit. Kertas kerja audit harus memiliki karakteristik sebagai berikut: (1) lengkap dan akurat; (2) mempunyai tujuan yang jelas; (3) jelas dan singkat; (4) mendukung simpulan audit; (5) mudah dipersiapkan; (6) mudah dimengerti dan berurutan; (7) relevan; (8) terorganisasi dalam struktur; (9) mudah diakses; (10) mudah direviu.

Setelah bukti-bukti dikumpulkan dan dianalisa maka auditor mendapatkan informasi yang dapat dikelola menjadi temuan audit. Temuan audit pada dasarnya adalah masalah-masalah penting yang ditemukan selama audit tersebut berlangsung dan masalah tersebut pantas dikemukakan serta dikomunikasikan dengan entitas yang diaudit karena mempunyai dampak terhadap perbaikan dan peningkatan kinerja ekonomi, efisiensi dan efektivitas entitas yang diaudit. Temuan audit adalah hasil perbandingan antara kondisi yang ditemui di lapangan dengan kriteria yang telah ditetapkan.

Temuan audit yang baik memiliki ciri-ciri sebagai berikut: (1) temuan audit didukung oleh alat bukti yang memadai; (2) temuan tersebut penting atau material; (3) mengandung unsur temuan: kondisi<sup>7</sup>, kriteria<sup>8</sup>, akibat, sebab.

---

<sup>7</sup> Kondisi adalah gambaran situasi yang sebenarnya terjadi pada lembaga atau organisasi yang diaudit.

<sup>8</sup> Kriteria adalah sesuatu yang seharusnya terjadi pada organisasi yang diaudit, yang pada umumnya berupa standar input, standar proses kerja dan standar output, baik yang bersifat kualitatif ataupun kuantitatif.

c. Pelaporan,

Efektivitas audit kinerja dapat dikatakan tergantung pada ketepatan waktu penyampaian laporan, ketersediaan rekomendasi guna meningkatkan kinerja pelayanan publik. Bisa dikatakan bahwa laporan audit kinerja berfungsi sebagai media komunikasi antara auditor dengan pejabat entitas yang diperiksa ataupun lembaga/organisasi lain yang bertanggungjawab. Satu hal yang tidak dapat ditinggalkan guna meningkatkan efektivitas audit kinerja adalah bagaimana membuat laporan itu jelas dan mudah dimengerti, khususnya oleh para pihak yang bertanggungjawab dalam pelaksanaan rekomendasi audit kinerja. Laporan audit kinerja sektor publik biasanya memiliki beragam pembaca yang berkepentingan. Tiap kelompok pembaca laporan tersebut memiliki kebutuhan kelengkapan informasi dan ketersediaan waktu untuk membaca yang berbeda-beda pula. Oleh karena itu, diperlukan laporan audit dengan tingkat detail informasi yang berbeda-beda bagi tiap pembaca laporan, baik mulai dari manajemen entitas yang diperiksa, para pembuat kebijakan sektor publik, masyarakat ataupun organisasi masyarakat yang berkepentingan lainnya (Waring & Morigan, 2007).

**Tabel 2.1 Tipe Bukti dan Teknik Pemeriksaannya**

<b>Tipe Bukti</b>	<b>Teknik Pemeriksaan</b>
Bukti Keberadaan Fisik	Melakukan pemeriksaan dan inspeksi langsung terhadap kondisi fisik aktiva
Bukti Dokumen	Menelaah secara seksama data-data yang tersimpan secara manual ataupun elektronik.
Bukti Konfirmasi	Memperoleh dan memverifikasi dokumen tertulis dari pihak ketiga yang kompeten atas obyektivitas sasaran pemeriksaan.
Bukti Observasi	Melakukan inspeksi visual
Bukti Representasi	Memperoleh tanggapan dari pegawai organisasi baik secara lisan atau tertulis mengenai hal-hal yang berkaitan dengan sasaran audit.
Bukti Ketelitian Mekanis	Melakukan penghitungan kembali atau tes penghitungan, penelusuran balik, reklasifikasi, peringkasan dan analisis terhadap transaksi keuangan dan laporan keuangan.
Bukti Analitis/Relasional	Melakukan analisis korelasi terhadap kelompok data-data yang berkaitan atau membandingkan dua atau lebih data dimana terdapat hubungan yang seharusnya ada.