BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN, HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

Pada Bagian ini penulis akan membahas mengenai pengertian dan pemahaman audit kinerja sektor publik, independensi auditor dan akuntabilitas publik dengan menganalisa data-data maupun teori yang telah dikumpulkan oleh penulis yang berhubungan dengan audit kinerja sektor publik, independensi auditor, akuntabilitas publik.

2.1.1 Audit Kinerja Sektor Publik

Audit sektor publik tidak hanya memeriksa serta menilai kewajaran laporan keuangan sektor publik, tetapi juga menilai ketaatan aparatur pemerintahan terhadap undang-undang dan peraturan yang berlaku, Disamping itu, auditor sektor publik juga memeriksa dan menilai sifat-sifat hemat (ekonomis), efisien serta keefektifan dari semua pekerjaan, pelayanan atau program yang dilakukan pemerintah, Dengan demikian, bila kualitas audit sektor publik rendah, akan mengakibatkan risiko tuntutan hukum (legitimasi) terhadap pejabat pemerintah dan akan muncul kecurangan, korupsi, kolusi serta berbagai ketidakberesan.

Menurut Abdul Halim(2005:7) mengenai makna audit sektor publik adalah sebagai berikut:

"Auditing sektor publik adalah suatu kontrol atas organisasi pemerintah yang memberikan jasanya kepada masyarakat, seperti pemerintah pusat maupun pemerintah daerah, Audit dapat mencakup audit laporan keuangan, audit kepatuhan, maupun audit operasional, Auditornya adalah auditor pemerintah."

Menurut Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2010:14) mengenai pemahaman Audit pemerintah adalah sebagai berikut:

> "Auditor yang berasal dari lembaga pemeriksa pemerintah, di indonesia lembaga yang bertangung jawab secara fungsional atas pengawasan terhadap kekayaan atau keuangan negara adalah badan pemeriksa keuangan (BPK) sebagai lembaga pada tingkat tertinggi, Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dan Inspektorat Jendral (Itjen) yang ada pada departemen-departemen pemerintah"

Dari pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa audit sektor publik merupakan Audit yang mengarah pada pemeriksaaan pemerintah, meliputi audit laporan keuangan, audit atas hal-hal yang berkaitan dengan keuangan, audit ekonomi dan efisiensi operasi organisasi, audit atas program pemerintah dan BUMN dimana hasil audit itu sendiri dapat dipengaruhi oleh pelayanan yang dirasakan oleh masyarakat.

2.1.1.1 Jenis Audit Sektor Publik

Ditinjau dari prespektif audit sektor publik sesuai dengan pekembangan dan tuntunan kebutuhannya, serta sifat, tujuan, dan ruang lingkungnya, menurut I Gusti Agung Rai(2008) dapat diklasifikasikan kedalam tiga jenis, yaitu:

(1). Audit keuangan
(2). Audit Kinerja
(3). Audit Investigasi

Adapun penjelasan masing-masing pada point diatas tersebut sebagai berikut :

1. Audit keuangan adalah secara tradisional, Pemeriksaan keuangan dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku (*Compliance test),*dengan tujuan beikut.

2. Audit Kinerja adalah Sebagai sebuah pengujian secara sistematis, terorganisasi dan objektif atas sesuatu entitas untuk menilai pemanfaatan sumber daya dalam memberikan pelayanan publik secara efisien dan efektif dalam memenuhi harapan stakeholder dan memberikan rekomendasi guna peningkatan kerja.
3. Audit Investigasi adalah audit dengan tujuan khusus, yaitu untuk membuktikan dugaan penyimpangan dalam bentuk: kecurangan (*Fraud*), Ketidakteraturan (*irregularities*), pengeluaran illegal (*illegal expenditures*) atau penyalahgunaan kewenagan (*abuse of power)* di bidang pengelolaan keuangan Negara.

Dari penjelasan Audit Sektor Publik diatas penelitian lebih ditekankan pada audit Kinerja sektor publik yang akan dijelaskan sebagai berikut.

2.1.1.2 Audit Kinerja Sektor Publik

Audit kinerja memfokuskan pemeriksaan pada tindakan-tindakan dan kejadian-kejadian ekonomi yang menggambarkan kinerja entitas atau fungsi yang diaudit. Audit kinerja merupakan suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif, agar dapat melakukan penilaian secara independen atas ekonomi dan efisiensi operasi, efektifitas dalam pencapaian hasil yang diinginkan dan kepatuhan terhadap kebijakan, peraturan dan hukum yang berlaku, menentukan kesesuaian antara kinerja yang telah dicapai dengan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya serta mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak pengguna laporan tersebut.adapun pengertian audit kinerja sektor

publik sebagai berikut :

Menurut I Gusti Agung Rai (2008:24)menjelaskan definisi audit kinerja sektor publikadalah :
“audit yang dilakuakan secara objektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti untuk menilai kinerjaentitas yang di audit dalam hal ekonomi, efisiensi, dan efektivitas dengan tujuan untuk memperbaiki kinerja dan entitas yang diaudit dan meningkatkan akuntabilitas publik “ .

Menurut Ihyaul Ulum (2009:55) menjelaskan definisi Audit Kinerja Sektor Publik adalah:

“Pengujian sistematis, Teorganisasi, dan objektif atas suatu entitas untuk menilai pemanfaatan sumber daya dalam memberikan pelayanan publik secara efisien dan efektif dalam memenuhi harapan stakeholder dan memberikan rekomendasi guna peningkatan kinerja”
Beberapa hal yang terdapat dalam audit kinerja sektor publik meliputi :
1. Penelitian awal informasi kinerja
2. Faktor-Faktor yang mempengaruhi kinerja
3. Fokus Pada Ukuran-Ukuran Penting
4. Perencanaan dan pelaksanaan audit kinerja sektor publik
5. Pengendalian kinerja audit sektor publik

Peneliti menyimpulkan dari pengertian diatas bahwa audit kinerja sektor publik adalah suatu audit yang dilakukan di intansi sektor publik dengan tujuan menilai kinerja dalam hal ekonomi,efisiensi dan efektivitas untuk memperbaiki kinerja dan memberikan pelayanan publik secara efisien dan efektif dalam memenuhi harapan stakeholder dan memberikan rekomendasi guna peningkatan kinerja.

Berikut beberapa penjelasan mengenai hal-hal yang terdapat di dalam audit kinerja sektor publik:

1. Penelitian awal informasi kinerja

Auditor harus melakukan penelitian awal terhdap dokumen yang menjadi

sumber informasi kinerja (baik kinerja keuangan maupun non keuangan) untuk memastikan adanya konsistensi antara pengetahuan auditor dengan lingkungan operasional dan struktur instansi pemerintah, khususnya yang terkait dengan sistem perencanaan dari instansi pemerintah yang diaudit.

Seperti yang dikemukakan Ihayul Ulum mengenai Tujuan penelitian awal informasi kinerja sektor publik, sebagai berikut:

a. Memberikan pemahaman yang memadai bagi auditor terhadap arti penting dan substansi dari berbagai dokumen yang menjadi sumber informasi kinerja.

b. Membantu auditor dalam hal :

    1. Analisis terhadap konteks kinerja yang diaudit, khususnya yang berkaitan dengan sistem pengukuran kinerja.
    2. Memehami arti penting capaian kinerja sampai dengan periode yang diaudit, termasuk implementasi peraturan perundang-undangan yang terkait dengan instansi pemerintah.
    3. Merumuskan pernyataan sasaran-sasaran audit (*statement of audit objectives)*, yaitu apa yang direncanakan sebagai *outcome* atau pengaruh dari penugasan audit tersebut.
    4. Merumuskan pertanyaan-pertanyaan audit yang harus didapat jawabannya sesuai dengan pernyataan-pernyataan sasaran audit.

c. Melalui penelitian awal terhadap dokumen yang menjadi sumber informasi kinerja, maka auditor dapat memperoleh gambaran penting tentang:

    1. Jenis dan jumlah indikator kinerja yang digunakan oleh instansi pemerintah.
    2. Sumber data kinerja.
    3. Struktur organisasi.
    4. Saat pengumpulan dan pelaporan informasi
    5. Bagaiman cara-cara yang digunakan.
    6. Bagaimana hasil data kinerja yang dikumpulkan.

Landasan dasar Indikator yang digunakan oleh penulis dari kinerja audit sektor publik yaitu penelitian awal informasi kinerja, adalah maksud dan ruang lingkup:

Maksud dan ruang lingkup menurut ihyaul Ulum M.D adalah maksud dan ruang lingkup adalah dokumen sumber informasi atau laporan kinerja harus dinyatakan dengan jelas, pernyataan ruang lingkup meliputi informasi tentang kelengkapan cakupan laporan atas pelayanan dan program-program utama/penting dari entitas auditan, maksud dari kriteia ini adalah (1) untuk menginformasikan kepada pemakai tentang maksud dari dokumen/laporan tersebut, dan (2) untuk mengenditifikasi program-program dan pelayanan yang tercakup dalam laporan kinerja tersebut.

2. Faktor-Faktor yang mempengaruhi kinerja

Laporan harus berisikan pembahasan tentang faktor-faktor internal dan eksternal yang memiliki pengaruh signifikan terhadap kinerja dan akan membantu memberikan suatu konteks guna memahami kinerja organisasi maksud dari kriteria ini adalah untuk membantu pengguna memahami faktor-faktor yang mungkin dapat mempengaruhi kinerja, termasuk kondisi-kondisi relevan yang berkaitan dengan keadaan negara, regional masyarakat, atau lingkungan operasi organisasi.

Indikator penelitian yang digunakan dalam tahap ini adalah:

a. Kesesuian dengan standar profesi

Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis cukup sebagai auditor.

b. Pengetahuan dan kecakapan

Pemeriksa harus mengkomunikasikan informasi yang berkaitan dengan sifat, saat dan lingkup pengujian serta pelaporan yang direncakan atas hal yang akan dilakukan pemeriksaan, kepada manajemen entitas yang diperiksa dan atau pihak yang meminta pemeriksaan.

c. Pendidikan berkelanjutan

Audit internal harus megikuti pelatihan-pelatihan dan pendidikan untuk meningkatkan kualitas profesionalisme kinerja audit.

d. Ketelitian profesionalisme

Dalam pelaksanaan audit dan penyusuanan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahirannya profesionalnya dengan cermat dan seksama.

3. Fokus pada ukuran-ukuran penting

Laporan harus berfokus pada ukuran-ukuran kinerja penting yang memberikan dasar untuk menilai hasil dari program-program dan pelayanan utama, serta tujuan dan sasaran pokok organisasi, laporan kinerja eksternal haruslah ringkas namum komprehensif dalam cangkupan terhadap kinerja yang dilaporkan, maksud dari kriteria ini adalah untuk memastikan bahwa laporan kinerja memberi para pengguna informasi yang memadai untuk mengambil kesimpulan tentang aspek-aspek penting dari kinerja suatu organisasi, tanpa memberikan informasi yang melebihi dari kebutuhan para pengguna.

Indikator yang digunakan dalam penelitian pada tahap ini:

a. Perlindungan terhadap harta

Audit kinerja sektor publik mengadakan pemeriksaan khusus untuk kasus-kasus yang merugikan banyak pihak pada umunya bersifat keuangan.

b. Perlindungan sumber daya secara ekonomis dan efisien

Informasi kinerja yang dilaporkan harus meliputi informasi tentang sumber-sumber daya atau biaya-biaya dari program dan pelayanan, dapat juga dilaporkan informasi kinerja yang berkaitan dengan biaya dari output atau outcome (ukuran efisien dan efektivitas biaya), maksud dari kriteria ini adalah untuk membantu penilaian atas sumber-sumber daya yang digunakan, efisiensi, efektivitas biaya, dan ekonomi dari program-program dan pelayanan.

4. Perencanaan dan Pelaksanaan Audit Kinerja Sektor Publik

Perencanaan audit kinerja perlu disusun secara matang untung menunjang kesuksesan audit kinerja, perencanaan audit yang baik merupakan faktor penting untuk dapat diperolehnya bukti audit (*evidence*) yang cukup dan kompeten guna mendukung isi laporan audit.

Rencana audit pada umunya berisi uraian mengenai area yang akan diaudit, jangka waktu pelaksanaan audit, personel yang dibutuhkan, dan sumber daya lain yang diperlukan untuk pelaksanaan audit.

Indikator yang digunakan dalam penelitian pada tahap ini:

a. Perencanaan pemeriksaan

Informasi kinerja yang dilaporkan harus meliputi informasi komparatif untuk menilai kinerja, seperti periode lainnya, target yang ditetapkan atau dari sumber-sumber eksternal dan internal, maksud dari kriteria ini adalah

untuk memberikan perbandingan yang jelas guna menilai kineja organisasi, program, dan pelayanannya.

b. Pengujian dan pengevaluasian

Ketersediaan laporan kinerja eksternal dan bagaimana mendapatkan laporan tersebut harus dikomunikasikan secara luas melalui saluran-saluran yang tepat kepada organisasi dan pengguna yang ditujukan, informasi kinerja harus dikomunikasikan melalui berbagai medium dan metode yang sesuai dengan para pengguna yang ditunjukan, maksud dari kriteria ini adalah (1) memastikan bahwa sekelompok besar dari pengguna potensial menyadari bahwa laporan kinerja tersedia, dan (2) memberi informasi kinerja dalam suatu bentuk sehingga berbagai pengguna yang berbeda dapat mengakses, memahami, dan menggunakan untuk mencapai kesimpulan terhadap hasil-hasil organisasi.

c. Penyampaian hasil pemeriksaan

Informasi kinerja yang dilaporkan harus diagregasikan atau dipilah-pilah bedasarkan kebutuhan dan kepentingan dari pengguna yang ditunjukan maksud dari kriteria ini adalah untuk memberi informasi kinerja yang (1) tidak menyesatkan sebab kurang jelas atau tidak merepresentasikan kinerja yang sebenarnya, dan (2) relevan kepada para pengguna dengan kepentingan dan kebutuhan yang berbeda-beda.

d. Tindak lanjut hasil pemeriksaan

Identifikasikan bidang-bidang atau kegiatan-kegiatan yang kemungkinan terdapat kelemahan yang memerlukan perbaikan sehingga dapat

mengakibatkan tujuan entitas auditan tidak tercapai, hasil indentifikasi ini dapat dipergunakan sebagai dasar sementara dalam penentuan tujuan audit, ruang lingkup audit, sasaran audit, penentuan kriteria dan bukti-bukti audit yang diperlukan.

5. Pengendalian Kinerja Audit Sektor Publik

Mencangkup kebijakan dan prosedur dalam rangka pengendalian untuk memberikan keyakinan bahwa pentujuk yang dibuat oleh pemerintah dan manajemen telah dilaksanakan.

Indikator yang digunakan dalam penelitian ini adalah:

a. Kebijaksanaan dan prosedur

   Program audit yang dibuat, agar diperoleh ketetapan penentuan prosedur-prosedur audit sehingga terhindar dari pelaksanaan prosedur-prosedur audit sehingga terhindar dari pelaksanaan prosedur yang sebenarnya tidak diperlukan.

b. Pengembangan SDM Audit Internal

   Teknik yang digunakan untuk menetukan kekuatan dan kelemahan pengendalian organisasi sektor publik adalah dengan melakukan survei terhadap sejumlah pegawai organisasi sektor publik yang bersangkutan penelaahan dokumen, pengamatan lapangan, dan wawancara, survey dapat dilakukan dengan menggunakan instrument kuesioner yang didesain sesuai dengan tujuan dan keperluan survei.

2.1.1.3 Standar Pelaksanaan Audit Kinerja

1. Pekerjaan harus direncanakan secara memadai.
2. Staf harus disupervisi dengan baik.
3. Bukti yang cukup kompeten dan relevan harus diperoleh untuk menjadi dasar yang memadai bagi temuan dan rekomendasi.
4. Membuat simpulan hasil audit dan memberikan rekomendasi untuk perbaikan kepada pengelola entitas yang di audit.

2.1.2 Independensi Auditor

2.1.2.1 Pengertian Independensi Auditor

Independensi auditor diperlukan karena auditor sering disebut sebagai pihak pertama dan memegang peran utama dalam pelaksanaan audit kinerja, karena auditor dapat mengakses informasi keuangan dan informasi manajemen dari organisasi yang diaudit, memiliki kemampuan profesional dan bersifat independen. Walaupun pada kenyataannya prinsip independen ini sulit untuk benar-benar dilaksanakan secara mutlak, antara auditor dan auditee harus berusaha untuk menjaga independensi tersebut sehingga tujuan audit dapat tercapai. Independensi auditor merupakan salah satu dasar dalam konsep teori auditing. Dalam hal ini ada dua aspek independensi, yaitu independensi yang sesungguhnya *(real independence)* dari para auditor secara individual dalam menyelesaikan pekerjaannya, yang biasa disebut dengan *"practitioner independence". Real independence* dari para auditor secara individual mengandung dua arti, yaitu kepercayaan diri *(self reliance)* dari setiap personalia

dan pentingnya istilah yang berkaitan dengan opini auditor atas laporan keuangan. Aspek independensi yang kedua adalah independensi yang muncul/tampak *(independence in appearance)* dari para auditor sebagai kelompok profesi yang biasa disebut *"profession independence"*.adapun pengertian independensi auditor sebagai berikut :

Menurut Moller dan Witt (2000:31) menjelaskan Indepedensi adalah:

"sikap yang diharapkan dari seorang auditor untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam pelaksanaan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan objektivitas."

Menurut Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (2007:21) , Indepedensi Auditor adalah:

"pemeriksa bertanggung jawab untk mempertahnakan sikap indepedensi dalam sikap mental (independent in fact) dan indepedensi dalm penampilan prilaku (independent in appearance) pada saat melaksanakan pemeriksaan. Bersikap objective merupakan cara berpikir yang jelas tidak memihak, jujur secara intelektual dan bebas dari kepentingan."

Peneliti menyimpulkan dari kedua pengertian diatas bahwa indepedensi auditor adalah sikap yang dimiliki seorang auditor yang harus mempunyai sikap objektif dalam melaksanakan pemeriksaan dan bersikap tidak memihak .

2.1.2.2 Tiga Aspek indepedensi Seorang Auditor

Menurut Abdul Halim (2001:21) tiga aspek indepedensi seorang auditor adalah :

(1) *Independence in fact* (indepedensi dalam kenyataan), yakni auditor harus mempunyai kejujuran yang tinggi.

(2) *Independence in apprance* (indepedensi dalam penampilan), yang merupakan pandangan pihak lain terhadap diri auditor sehubungan dengan pelaksanaan audit. Auditor harus menjaga kedudukannya sedemikian rupa sehingga pihak lain akan mempercayai sikap indepedensi dan objektivitas.

(3) *Indepdence in competence*(indepedensi dari sudut keahlian), yang berhubungan erat dengan kompetensi atau kemampuan auditor dalam melaksanakan dan menyelesaikan tugasnya.

2.1.2.3 Kode Etik Indepedensi Auditor

Adapun penjelasan tentang kode etik independensi auditor yang di dapat dari inspektorat Kota Bandung sebagai berikut :

Menurut Inspektorat Kota Bandung (2011) bahwa terdapat kode etik Indepedensi Auditor Yaitu:

1. menghindari upaya meminta dan/ atau mencari informasi diluar konteks pelaksanaan
2. tidak mengkomunikasikan aspek temuan dan/atau hasil audit kepada pihak lain yang tidak ada hubunganya dengan pelaksanaan tuga,
3. menghindari permintaan pelayanan dan fasilitas kepada auditanbaik kepentingan kolektif maupun bersifat pribadi.

Peneliti dapat menyimpulkan bahwa kode etik auditor mencakup hal menghindari upaya meminta atau mencari informasi, tidak mengkomunikasikan

aspek temuan dan menghindarri permintaan pelayanan dari pihak luar yang ada atau tida ada hubungannya dalam hal pemeriksaan.

2.1.3 Akuntabilitas Publik

Fenomena yang dapat diamati dalam perkembangan sektor publik dewasa ini adalah semakin menguatnya tuntutan pelaksanaan akuntabilitas publik oleh organisasi sektor publik termasuk pemerintah.Tuntutan akuntabilitas sektor publik terkait dengan perlu dilakukannya transparansi dan pemberian informasi kepada publik dalam rangka pemenuhan hak-hak publik.

2.1.3.1 Pengertian Akuntabilitas Publik

Akuntabilitas publik adalah kewajiban pihak pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pihak pemberi amanah (principal) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut. adapun pengertian lain akuntabilitas publik sebagai berikut :

> Menurut Ihyaul Ulum. MD (2004:40) pengertian akuntabilitas publik adalah sebagai berikut:
>
> "Suatu pertanggungjawaban oleh pihak-pihak yang diberi kepercayaan oleh masyarakat atau individu dimana nantinya terdapat keberhasilan atau kegagalan di dalam pelaksanaan tugasnya tersebut dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan."

Sedangkan menurut Mahmudi (2007:9) pengertian akuntabilitas publik dalam konteks organisasi pemerintah adalah sebagai berikut:

"Akuntabilitas publik adalah pemberian informasi atas aktivitas dan kinerja pemerintah kepada pihak-pihak yang berkepentingan."

peneliti menyimpulkan dari kedua pengertian diatas bahwa akuntabilitas publik adalah pertanggung jawaban yang di berikan oleh pemerintah kepada setiap pihak yang di beri amanah untuk pelaksanaan tugasnya.

2.1.3.2 Jenis-jenis Akuntabilitas Publik

Adapun penjelasan jenis-jenis akuntabilitas publik sebagai berikut :

Menurut Mardiasmo(2004:21)akuntabilitas publik terdiri atas dua macam, yaitu:

1. Akuntabilitas vertikal *(vertical accountability)*
2. Akuntabilitas horisontal *(horizontal accountability)*.

Lebih lanjut jenis-jenis akuntabilitas publik tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

(1) Akuntabilitas vertikal (*vertical accountability*) adalah pertanggungjawaban atas pengelolaan dana kepada otoritas yang lebih tinggi. Misalnya pertanggungjawaban unit-unit kerja (dinas) kepada pemerintah daerah, pertanggungjawaban pemerintah daerah kepada pemerintah pusat, dan pemerintah pusat kepada MPR. Berlaku bagi setiap tingkatan dalam organisasi internal penyelenggaraan negara termasuk pemerintah.Dimana setiap pejabat atau petugas publik baik individu atau kelompok secara hirarki berkewajiban untuk mempertanggungjawabkan kepada atasan langsungnya mengenai

perkembangan kinerja atau hasil pelaksanaan kegiatannya secara periodik maupun sewaktu-waktu bila dipandang perlu.

(2)Akuntabilitas horisontal (*horizontal accountability*) adalah pertanggungjawaban kepada masyarakat luas. Melekat pada setiap lembaga negara sebagai satu organisasi untuk mempertanggungjawabkan semua amanat yang telah diterima dan dilaksanakan ataupun perkembangannya untuk dikomunikasikan kepada pihak eksternal dan lingkungannya.

2.1.3.3 Dimensi Akuntabilitas Publik

Adapun penjelasan dimensi yang peneliti dapatakan mengenai dimensi akuntabilitas publik sebagai berikut :

Menurut Mahmudi (2007:9) dimensi akuntabilitas publik yang harus dipenuhi oleh organisasi sektor publik antara lain:

1. Akuntabilitas hukum dan kejujuran *(accountability for probity and legality)*,
2. Akuntabilitas manajerial *(manajerial accountability)*,
3. Akuntabilitas program *(programe accountability)*,
4. Akuntabilitas kebijakan *(policy accountability)*,dan
5. Akuntabilitas finansial *(financial accountability)*.

Dari penjelasan di atas, dapat diketahui bahwa akuntabilitas publik hendaknya dipahami bukan sekedar akuntabilitas finansial saja, akan tetapi akuntabilitas lainnya yaitu akuntabilitas kejujuran dan hukum, akuntabilitas manajerial, akuntabilitas program, dan akuntabilitas kebijakan. Lebih lanjut dimensi akuntabilitas publik tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

(1) Akuntabilitas hukum dan kejujuran

Akuntabilitas hukum dan kejujuran adalah akuntabilitas lembaga-lembaga publik untuk berperilaku jujur dalam bekerja dan mentaati ketentuan hukum yang berlaku. Akuntabilitas hukum berkaitan dengan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan lain yang disyaratkan dalam menjalankan organisasi, sedangkan akuntabilitas kejujuran berkaitan dengan penghindaran penyalahgunaan jabatan *(abuse of power)*, korupsi, dan kolusi.

(2)Akuntabilitas manajerial

Akuntabilitas manajerial adalah pertanggungjawaban lembaga publik untuk melakukan pengelolaan organisasi secara efisien dan efektif. Akuntabilitas manajerial juga dapat diartikan sebagai akuntabilitas kinerja *(performance accountability)* dan berkaitan pula dengan akuntabilitas proses *(process accountability).*

(3)Akuntabilitas program

Akuntabilitas program berkaitan dengan pertimbangan apakah tujuan yang ditetapkan dapat dicapai atau tidak, dan apakah organisasi telah mempertimbangkan alternatif program yang memberikan hasil yang optimal dengan biaya yang minimal. Lembaga-lembaga publik harus mempertanggungjawabkan program yang telah dibuat sampai pada pelaksanaan program.

(4)Akuntabilitas kebijakan

Akuntabilitas kebijakan terkait dengan pertanggungjawaban lembaga publik atas kebijakan-kebijakan yang diambil. Dalam membuat kebijakan harus

dipertimbangkan apa tujuan kebijakan tersebut, mengapa kebijakan itu diambil, siapa sasarannya, pemangku kepentingan *(stakeholder)* mana yang akan terpengaruh dan memperoleh manfaat dan dampak (negatif) atas kebijakan tersebut.

(5)Akuntabilitas finansial

Akuntabilitas finansial adalah pertanggungjawaban lembaga-lembaga publik untuk menggunakan uang publik *(publik money)* secara ekonomi, efisien, dan efektif, tidak ada pemborosan dan kebocoran dana serta korupsi. Akuntabilitas finansial mengharuskan lembaga-lembaga publik untuk membuat laporan keuangan untuk menggambarkan kinerja finansial organisasi kepada pihak luar.

2.1.4 Keterkaitan antara Variabel Penlitian

2.1.4.1 Hubungan Audit Kinerja Sektor Publik Dengan Akuntabilitas Publik

Adapun peneliti mendapatkan teori yang menghubungkan antara audit kinerja sektor publikterhadap akuntabilitas publik sebagai berikut:

Menurut I Gusti Agung Rai (2008) menjelaskan bahwa terdapat hubungan antara audit kinerja sektor publik dan akuntabilitas publikyaitu :

> “audit yang dilakuakan secara objektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti untuk menilai kinerja entitas yang di audit dalam hal ekonomi, efisiensi, dan efektivitas dengan tujuan untuk memperbaiki kinerja dan entitas yang diaudit dan meningkatkan akuntabilitas publik”.

2.1.4.2 Hubungan Audit Kinerja Terhadap Akuntabilitas Publik.

Menurut Indra Bastian (2007:48) menjelaskan bahwa terdapat hubungan antara audit kinerja,indepedensi auditor terhadap akuntabilitas Publik yaitu :

> "Sektor publik mengenal yang nama audit kinerja (*perfomance audit*) yang merupakan pemeriksaan secara objektif dan sistematik terhadap berbagai macam bukti untuk dapat melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau program/kegiatan Pemerintah yang diaudit. Audit kinerja dimaksudkan untuk dapat meningkatkan tingkat akuntabilitas pemerintah dan memudahkan pengambilan keputusan oleh pihak yang bertanggung jawab untuk mengawasi dan memprakarsai tindakan koreksi."

2.1.4.3 Hubungan Indepedensi Auditor Terhadap Akuntabilitas Publik

Menurut Willopo (2001) menjelaskan bahwa terdapat hubungan antar indepedensi auditor dan akuntabilitas Publik yaitu :

> "Kemampuan mempertanggungjawabkan (akuntabilitas) dari sektor publik pemerintah sangat tergantung pada Kualitas auditor sektor publik salah satunya yaitu kapabilitas teknikal auditor serta independensi auditor baik secara pribadi maupun kelembagaan."

Dari kedua teori penghubung audit kinerja sektor publik terhadap akuntabilitas publik dan independensi auditor terhadap akuntabilitas publik dapat ditarik kesimpulan menurut peneliti bahwa terdapat keterkaitan audit kinerja sektor publik dan independensi auditor berpengaruht terhadap akuntabilitas publik dan di dorong dengan jurnal – jurnal sebelumnya yang menyatakan bahwa strategi audit kinerja sektor publik antara lain untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas publik, dan independensi auditor terhadap akuntabilitas publik yang menyatakan bahwa terdapat pengaruh terhadap akuntabilitas.

2.2 Kerangka Pemikiran

Naratif

Selama ini sektor publik tidak luput dari tudingan sebagai sarang korupsi, kolusi, nepotisme, inefisiensi dan sumber pemborosan negara.Keluhan "birokrat tidak mampu berbisnis" ditujukan untuk mengkritik buruknya kinerja perusahaan-perusahaan sektor publik.Pemerintah sebagai salah satu organisasi sektor publik pun tidak luput dari tudingan ini.Organisasi sektor publik pemerintah merupakan lembaga yang menjalankan roda pemerintahan yang sumber legitimasinya berasal dari masyarakat.Oleh karena itu, kepercayaan yang diberikan oleh masyarakat kepada penyelenggara pemerintahan haruslah diimbangi dengan adanya pemerintahan yang bersih.

Pemerintahan yang bersih atau *good governance* ditandai dengan tiga pilar utama yang merupakan elemen dasar yang saling berkaitan.Ketiga elemen dasar tersebut adalah partisipasi, transparansi dan akuntabilitas. Suatu pemerintahan yang baik harus membuka pintu yang seluas-luasnya agar semua pihak yang terkait dalam pemerintahan tersebut dapat berperan serta atau berpartisipasi secara aktif, jalannya

pemerintahan harus diselenggarakan secara transparan dan pelaksanaan pemerintahan tersebut harus dapat dipertanggungjawabkan. Dalam bahasa akuntansi, akuntabilitas (kemampuan memberikan pertanggungjawaban) merupakan dasar dari pelaporan keuangan**)**. Pelaporan keuangan pemerintah

tersebut memegang peran yang penting agar dapat memenuhi tugas pemerintahan yang dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat dalam suatu masyarakat yang demokratis.**(Wilopo, 2001)**

Hasil kerja intansi pemerintah yang telah dicapai, dalam rangka implementasi urusan pemerintah sesuia bidang pemerintahan yang menjadi tanggung jawabnya, dapat diketahui melalui informasi tentang akuntabilitas masing-masing intansi pemerintah tersebut,informasi tentang akuntabilitas Publik dibutuhkan oleh pemerintah berdasarkan informasi tersebut, pemerintah bahan pengambilan keputusan untuk melakukan perbaikan-perbaikan manajemen dalam penyelenggaraan urusan pemerintahan yang lebih baik. Informasi tersebut juga diperlukan sebagai dasar penyusunan laporan pertanggungjawaban kepala pemerintah sebagai penyelenggara pemerintah kepada masyarakat melalui DPR/D di setiap akhir tahun anggaran dan diakhir jabatan kepala pemerintah.

Akuntabilitas Publik merupakan salah satu bagian isu kebijakan yang strategis di Indonesia saat ini karena perbaikan akuntabilitas Publik berdampak pada upaya terciptanya *good governance*. Perbaikan akuntabilitas Publik juga berdampak luas pada bidang ekonomi dan politik **(Agus Dwiyanto,2006)** .

Dalam bidang ekonomi, perbaikan akuntabilitas Publik mendorong pada perbaikan iklim investasi,sedangkan dalam bidang politk akuntabilitas Publik akan mempengaruhi tingkat kepercayaan masyarakat kepada pemerintah.

Akuntabilitas merupakan kewajiban untuk menyampaikan pertanggungjawaban atau untuk menjawab dan menerangkan kinerja dan tindakan

seseorang/badan hukum/pimpinan kolektif atau organisasi kepada pihak yang memiliki hak atau berkewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban.

Dalam akuntabilitas publik memilik 4 dimensi yang harus dipenuhi oleh organisasi sektor publik antara lain akuntabilitas hukum dan kejujuran, akuntabilitas manajerial, akuntabilitas program, akuntabilitas kebijakan, dan akuntabilitas financial. (**Mahmudi; 2007; 9)**

Untuk menjawab dan menerangkan kinerja badan hukum/ seseorang / pimpinan pemerintah memiliki keputusan Walikota Kota Bandung Nomor 70 Tahun 2002 tentang Pedoman Operasional Pemeriksaaan Inspektorat Kota Bandung, telah ditetapkan suatu acuan dasar yang digunakan sebagai pegangan para pemeriksa dilingkungan Inspektorat Kota Bandung didalam melaksanakan tugas dan fungsi pengawasan.

Pengawasan yang dilakukan oleh inspektorat tidak hanya berpengawasan terhadap keuangan tetapi terhadap kinerja instansi pemerinta yang dilakukan oleh inspektorat dengan cara audit kinerja, Audit Kinerja ditetapkan untuk menjamin mutu hasil audit, setiap tahap mempunyai prosedur yang harus diikuti auditor agar hasil yang dicapai sesuai dengan hasil yang direncanakan.

Salah satunya tahap standarpelaksanaan audit kinerja sector publikyang harus dijalankan yaitu :

1. Pekerjaan harus direncanakan secara memadai.

2. Staf harus disupervisi dengan baik.
3. Bukti yang cukup kompeten dan relevan harus diperoleh untuk menjadi dasar yang memadai bagi temuan dan rekomendasi.
4. Membuat simpulan hasil audit dan memberikan rekomendasi untuk perbaikan kepada pengelola entitas yang di audit.**(I Gusti Agung Rai: 2008)**

Audit kinerja merupakan suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif, agar dapat melakukan penilaian secara independen atas ekonomi dan efisiensi operasi, efektifitas dalam pencapaian hasil yang diinginkan dan kepatuhan terhadap kebijakan, peraturan dan hukum yang berlaku, menentukan kesesuaian antara kinerja yang telah dicapai dengan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya serta mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak pengguna laporan tersebut.

Agar audit kinerja berjalan dengan baik tanpa ada habatan dari pihak luar auditor kinerja harus memiliki indepedensi yang baik, Menurut Arens, Elder dan Beasley dalam "*Auditing and Assurance Service An Integrated Approach Tenth Edision"*, independensi dalam audit berarti cara pandang yang tidak memihak di dalam pelaksanaan pengujian, evaluasi hasil pemeriksaan, dan penyusunan laporan audit. Menurut Standar Audit Pemerintahan 1995, independensi merupakan suatu pendapat, kesimpulan, pertimbangan atau rekomendasi dari hasil audit yang dilaksanakan secara tidak memihak dan dipandang tidak memihak oleh pihak ketiga yang memiliki pengetahuan mengenai hal itu. Dalam Standar Pemeriksaan Keuangan Negara(SPKN) independensi ditekankan dalam paragraph

14 Pernyataan standar umum kedua: “Dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, organisasi pemeriksa dan pemeriksa, harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya”.

Untuk memperkuat sikap indepedensi (Inspektorat:2011), auditor harus memiliki kode etik yaitu:

1. menghindari upaya meminta dan/ atau mencari informasi diluar konteks pelaksanaan.
2. tidak mengkomunikasikan aspek temuan dan/atau hasil audit kepada pihak lain yang tidak ada hubunganya dengan pelaksanaan tuga,
3. menghindari permintaan pelayanan dan fasilitas kepada auditanbaik kepentingan kolektif maupun bersifat pribadi.

audit kinerja sektor publik memberikan dampak pengaruh dalam menciptakan akuntabilitas publik yang penulis dapatkan dalam jurnal yang berjudul akuntabilitas publik dan pentingnya audit kinerja sektor publik dalam era otonomi daerah, menjelaskan bahwa strategis audit kinerja sektor publik yaitu :

1. untuk menilai memperbaiki dan meningkatkan kinerja ekonomi.
2. Untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas publik.
3. Mendorong terciptanya *clean government, good governance accountable government* baik pada pemerintah pusat dan daerah**.(Anna Sumaryati & Andreas Lako 2003)**

Ini menandakan dan memperkuat bahwa terdapat pengaruh antara audit kinerja sektor publik terhadap akuntabilitas publik,Untuk menciptakan

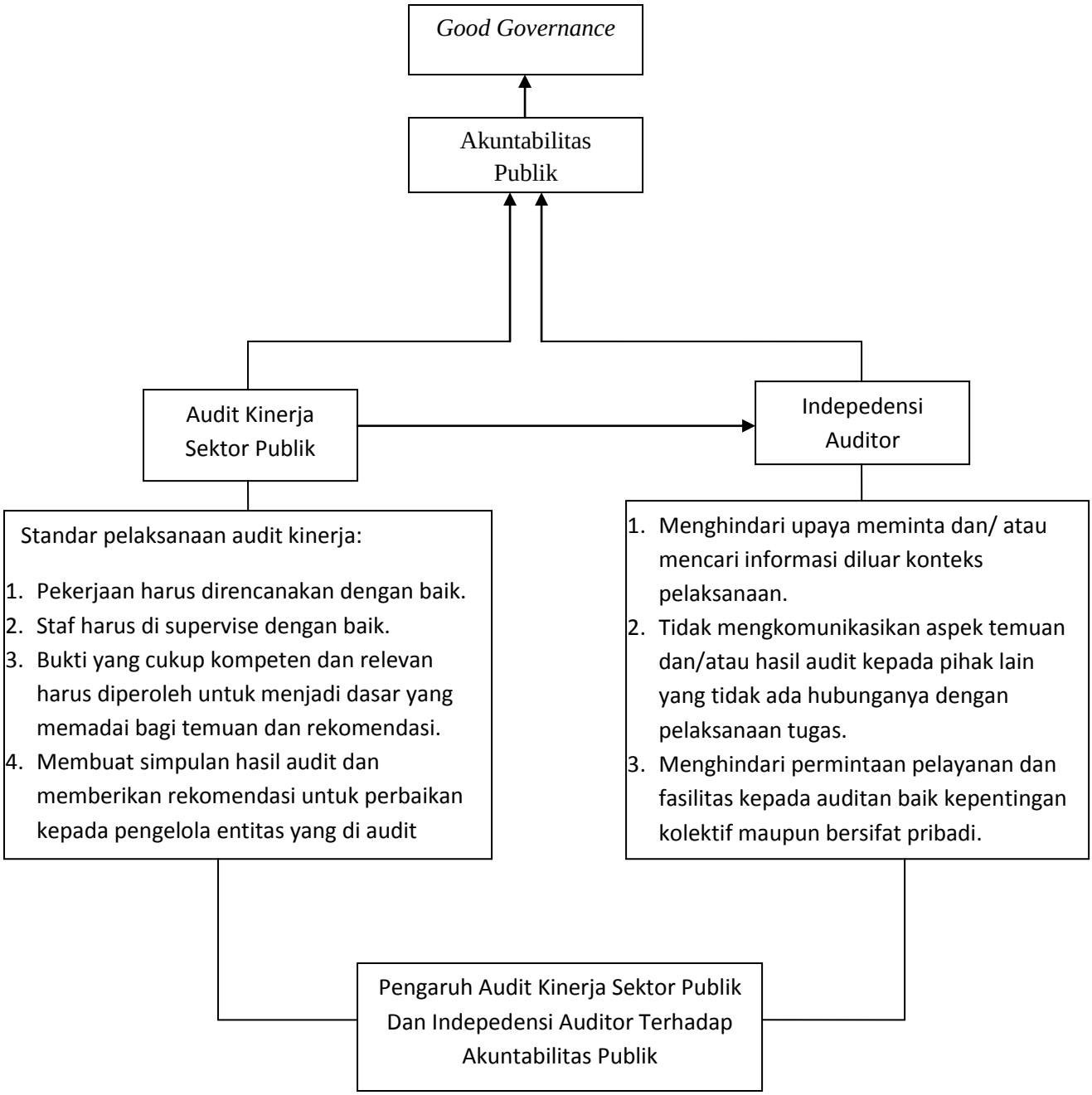
akuntabiltas publik tidak hanya sebatas audit kinerja saja yang harus baik tetapi orang yang melaksanakan pengauditan pun harus memiliki sikap independensi yang kuat agar tercipata semuanya dengan baik.

Independensi auditor diperlukan karena auditor sering disebut sebagai pihak pertama dan memegang peran utama dalam pelaksanaan audit kinerja, karena auditor dapat mengakses informasi keuangan dan informasi manajemen dari organisasi yang diaudit, memiliki kemampuan profesional dan bersifat independen. Walaupun pada kenyataannya prinsip independen ini sulit untuk benar-benar dilaksanakan secara mutlak, antara auditor dan auditee harus berusaha untuk menjaga independensi tersebut sehingga tujuan audit dapat tercapai.Independensi auditor merupakan salah satu dasar dalam konsep teori auditing.Dalam hal ini ada dua aspek independensi, yaitu independensi yang sesungguhnya *(real independence)* dari para auditor secara individual dalam menyelesaikan pekerjaannya, yang biasa disebut dengan *"practitioner independence". Real independence* dari para auditor secara individual mengandung dua arti, yaitu kepercayaan diri *(self reliance)* dari setiap personalia dan pentingnya istilah yang berkaitan dengan opini auditor atas laporan keuangan.Aspek independensi yang kedua adalah independensi yang muncul/tampak *(independence in appearance)* dari para auditor sebagai kelompok profesi yang biasa disebut *"profession independence"*.

Independensi auditor pun memberikan dampak pengaruh terhadap akuntabilitas publik yaitu seperti yang peneliti dapatakana dalam jurnal yang berjudul *Auditor's Indepedence and accountability Nigeria publik enterprises*

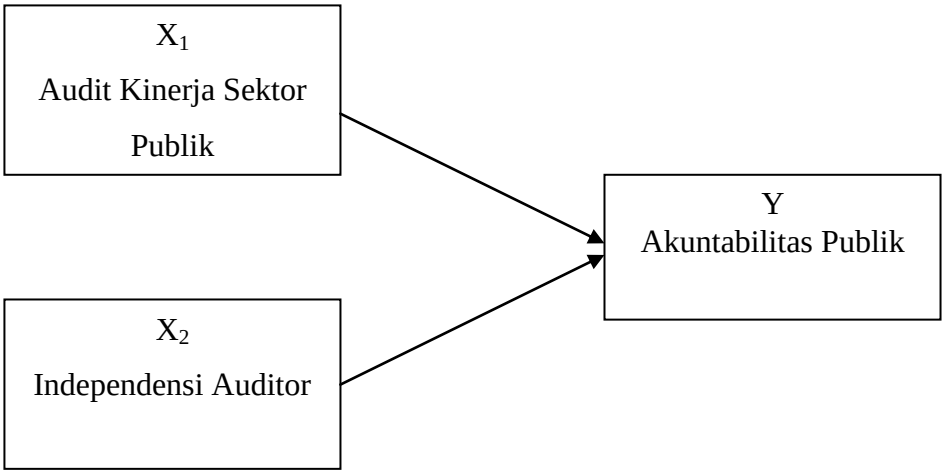
dalam jurnal ini menjelaskan bahwa independensi auditor memiliki dampak signifikan pada disposisi akuntabilitas perusahaan publik Nigeria, hal ini memperkuat bahwa terdapat hubungan atau pengaruh antara independensi auditor untuk menciptakan akuntabilitas publik.

Apabila audit kinerja dan indepedensi auditor dijalankan dengan baik maka akuntabilitas publik akan terlaksana sesuai yang diharapkan dan apabila akuntabilitas Publik telah terlaksana dengan aturan yang sesuai harapan maka pemerintah sudah bisa terbilang sukses dalam melaksanakan pemerintahan yang baik (*Good Governance*).



Gambar : 2.1

Kerangka Pemikiran



Gambar : 2.2

Paradigma Penelitian

2.3 Hipotesis

Menurut Sugiyono (2009:93) mengungkapkan bahwa pengertian hipotesis adalah sebagai berikut:

> "Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, oleh karena itu rumusan masalah penelitian biasanya disusun dalam bentuk kalimat pertanyaan."

Hipotesis penelitian dapat diartikan sebagai jawaban yang bersifat sementara terhadap masalah penelitian, sampai terbukti melalui data yang terkumpul dan harus diuji secara empiris. Berdasarkan uraian kerangka pemikiran diatas, maka yang dapat disajikan oleh penulis adalah berhipotesis bahwa :

Audit Kinerja Sektor Publik dan Indepedensi Auditor berpengaruh terhadap Akuntabilitas Publik baik secara parsial maupun simultan.