BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Audit Kinerja

2.1.1.1 Pengertian Audit Kinerja

Pengertian Audit Kinerja menurut Indra Bastian (2007:47) adalah sebagai berikut :

> "Audit kinerja adalah pemeriksaan secara objektif dan sistematik terhadap berbagai macam bukti untuk dapat melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau program atau kegiatan pemerintah yang diaudit."

Menurut Abdul Halim dan Theresia Damayanti (2007:71) pengertian Audit Kinerja adalah sebagai berikut :

> "Audit kinerja merupakan proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif agar dapat melakukan penilaian secara independen atas ekonomi dan efisiensi operasi, efektivitas 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."

Selanjutnya, pengertian Audit Kinerja menurut UU No.15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara Pasal 4 ayat 3 adalah :

> "Pemeriksaan Kinerja adalah pemeriksaan dan pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan aspek efektivitas."

Penggunaan istilah-istilah berbeda untuk hal yang sama seringkali menimbulkan perdebatan apakah istilah-istilah tersebut merujuk pada pengertian yang sama. Istilah pemeriksaan seringkali diidentikkan dengan istilah audit, seperti halnya istilah pemeriksaan dalam Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.

Menurut UU tersebut, pemeriksaan adalah proses identifikasi masalah, analisis dan evaluasi yang dilakukan secara independen, objektif dan profesional berdasarkan standar pemeriksaan untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas dan keandalan informasi mengenai pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Dapat dilihat bahwa pengertian pemeriksaan yang terkandung dalam UU tersebut tidak berbeda dengan pengertian audit.

Berdasarkan berbagai definisi di atas, dapat disimpulkan bahwa tujuan dasar dari audit kinerja adalah menilai kinerja suatu organisasi, program, atau kegiatan yang meliputi atas aspek ekonomi, efisiensi, dan efektivitas.

2.1.1.2 Jenis-jenis Audit Kinerja

Menurut Mahmudi (2007:192) audit kinerja mencakup tentang ekonomi, efisiensi, dan program. Berikut masing-masing jenis audit kinerja tersebut, yaitu :

"1. Audit Ekonomi dan Efisiensi
2. Audit Program."

Dari jenis audit kinerja diatas dapat diuraikan penjelasannya sebagai berikut :

1. Audit Ekonomi dan Efisiensi

   Audit ekonomi dan efisiensi menentukan :

   a. Apakah entitas telah memperoleh, melindungi, dan menggunakan sumber dayanya (seperti karyawan, gedung, ruang, dan peralatan kantor) secara hemat dan efisien.
   b. Apa yang menjadi penyebab timbulnya pemborosan dan inefisiensi.
   c. Apakah entitas tersebut telah mematuhi peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan penghematan dan efisiensi.

   Audit ekonomi dan efisiensi dapat mempertimbangkan apakah entitas yang diaudit telah :

   a. Mengikuti ketentuan pelaksanaan pengadaan yang sehat.
   b. Melakukan pengadaan sumber daya (jenis, mutu, dan jumlah) sesuai dengan kebutuhan dan dengan biaya yang wajar.
   c. Melindungi dan memelihara semua sumber daya negara yang ada secara memadai.
   d. Menghindari duplikasi pekerjaan atau kegiatan yang tanpa tujuan atau yang kurang jelas tujuannya.
   e. Menghindari adanya pengangguran atau jumlah pegawai yang berlebihan.
   f. Menggunakan prosedur kerja yang efisien.

g. Menggunakan sumber daya (staf, peralatan, dan fasilitas) secara optimum dalam menghasilkan atau menyerahkan barang atau jasa dengan kuantitas dan kualitas yang baik serta tepat waktu.
h. Mematuhi persyaratan peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan perolehan, pemeliharaan, dan penggunaan sumber daya negara.
i. Telah memiliki suatu sistem pengendalian manajemen yang memadai untuk mengukur, melaporkan, serta memantau kehematan dan efisiensi pelaksanaan program.
j. Telah melaporkan ukuran yang sah dan dapat dipertanggungjawabkan mengenai penghematan dan efisiensi.

2. Audit Program

Audit program mencakup penentuan atas :

a. Tingkat pencapaian hasil program yang diinginkan atau manfaat yang telah ditetapkan oleh undang-undang atau badan lain yang berwenang.
b. Efektivitas kegiatan entitas, pelaksanaan program, kegiatan, atau fungsi instansi yang bersangkutan.
c. Tingkat kepatuhan entitas yang diaudit terhadap peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan pelaksanaan program atau kegiatan.

Dari uraian diatas dapat disimpulkan bahwa audit kinerja memilik dua jenis audit yaitu, audit ekonomi dan efisiensi, serta audit program yang memiliki ketentuan-ketentuan tersendiri.

2.1.1.3 Karakteristik Audit Kinerja

Menurut I Gusti Agung (2008:40) menjelaskan bahwa karakteristik audit kinerja adalah sesuatu yang hanya dimiliki oleh audit kinerja, yang membedakan audit kinerja dengan jenis audit lainnya. Berikut ini adalah beberapa karakteristik dari audit kinerja :

"1. Audit kinerja berusaha mencari jawaban atas dua pertanyaan dasar.
2. Proses audit kinerja dapat dihentikan apabila pengujian terinci dinilai tidak akan memberikan nilai tambah yang signifikan bagi perbaikan manajemen atau kondisi internal lembaga audit dinilai tidak mampu untuk melaksanakan pengujian terinci."

Dari karakteristik audit kinerja diatas dapat diuraikan sebagai berikut :

1. Audit kinerja berusaha mencari jawaban atas dua pertanyaan dasar berikut.
   a. Apakah sesuatu yang benar telah dilakukan *(doing the right things)* ?
   b. Apakah sesuatu telah dilakukan dengan cara yang benar *(doing the things right)* ?

   Pertanyaan pertama ditujukan terutama bagi pembuat kebijakan. Tujuannya adalah untuk mengevaluasi apakah kebijakan telah diputuskan dengan tepat. Pertanyaan kedua ditujukan untuk mengetahui sejauh mana kebijakan yang diambil telah diterapkan dengan benar atau apakah kebijakan tersebut telah dilaksanakan dengan cara-cara yang memadai. Kedua pertanyaan tersebut merupakan makna dari efektivitas dan efisiensi. Hubungan antara efektivitas dan efisiensi tidak selalu berbanding lurus. Suatu kegiatan yang dilakukan secara efisien, demikian juga sebaliknya. Salah satu cara untuk melihat hubungan antara efektivitas dan efisiensi dapat diilustrasikan dalam gambar 2.1.

		Apakah sesuatu yang benar telah dilakukan Pendekatan Efektivitas	
		Ya	**Tidak**
Apakah sesuatu telah dilakukan dengan cara yang benar Pendekatan Efisiensi	**Ya**	Kuadran I	Kuadran II
	Tidak	Kuadran III	Kuadran IV

Sumber : I Gusti Agung Rai (2008:44)

Gambar 2.1
Ilustrasi Karakteristik

Sebagaimana ditunjukkan pada diagram di atas, ada beberapa kasus yang mungkin terjadi, yaitu sebagai berikut :

a. Suatu program atau kegiatan yang benar dilakukan dengan menggunakan cara/metode terbaik, benar, dan murah (kuadran I).
b. Suatu kegiatan atau program telah dirancang dengan benar, tetapi tidak dilakukan dengan cara yang benar dan murah (kuadran III).
c. Terakhir, terdapat kasus-kasus dimana suatu kegiatan atau program yang benar tidak dilakukan, terlepas dari apakah cara atas metode yang digunakan benar atau tidak (kuadran II dan IV). Jika auditor mendapatkan *auditee* tidak melakukan sesuatu yang benar, auditor harus mempertimbangkan pemberian rekomendasi perubahan total atas pekerjaan yang dilakukan oleh *auditee* atau menghentikan program/kegiatan yang bersangkutan.

2. Proses audit kinerja dapat dihentikan apabila pengujian terinci dinilai tidak akan memberikan nilai tambah yang signifikan bagi perbaikan manajemen

atau kondisi internal lembaga audit dinilai tidak mampu untuk melaksanakan pengujian terinci.

Karakteristik di atas sangat relevan dengan konsep audit kinerja sebagai *audit for management*, bukan *audit to management*. Dalam *audit for management*, auditor harus memberikan rekomendasi perbaikan bagi manajemen sebagai upaya peningkatan akuntabilitas dan kinerja suatu entitas yang diaudit.

2.1.1.4 Manfaat Audit Kinerja

Manfaat audit kinerja menurut Mahmudi (2007:189) secara lebih spesifik, manfaat dilakukannya audit kinerja bagi organisasi sektor publik antara lain :

"1. Meningkatkan pendapatan. Hal ini karena kebocoran, penggelapan, dan ketidakoptimalan dalam sisi pendapatan bisa diketahui dan diperbaiki.
2. Mengurangi biaya atau belanja. Melalui audit kinerja, sumber penyebab kebocoran dan pemborosan organisasi bisa diidentifikasi sehingga melalui efisiensi organisasi dapat melakukan penghematan biaya.
3. Memperbaiki efisiensi dan produktifitas. Hal ini juga berarti memperbaiki proses.
4. Memperbaiki kualitas pelayanan yang diberikan.
5. Meningkatkan kesadaran manajemen sektor publik terhadap perlunya transparansi dan akuntabilitas dalam penggunaan sumber daya publik."

Dari uraian diatas dapat dijelaskan bahwa audit kinerja bermanfaat untuk mengetahui apakah sumber daya organisasi telah diperoleh dan digunakan secara ekonomis, efisiensi, dan efektif, tidak terjadi pemborosan, kebocoran, salah alokasi, dan salah sasaran serta mencapai tujuan. Selain itu audit kinerja berfungsi untuk mengetahui apakah penggunaan sumber daya dalam rangka mencapai target dan tujuan telah memenuhi prinsip ekonomi, efisiensi, dan efektivitas, tidak melanggar ketentuan hukum, peraturan perundangan, dan kebijakan manajemen.

Dengan dilakukannya audit kinerja *stakeholders* sektor publik dapat memperoleh informasi yang obyektif dan independen mengenai kinerja manajemen sektor publik.

Disamping itu, audit kinerja juga bermanfaat untuk mengidentifikasi cara untuk memperbaiki ekonomi, efisiensi, dan efektivitas di sektor publik serta mendorong dilakukannya perbaikan sistem pengendalian manajemen sektor publik.

2.1.1.5 Standar Audit Kinerja Sektor Publik

Menurut I Gusti Agung Rai (2008:49) dijelaskan dalam audit kinerja berlaku standar audit kinerja sektor publik, yaitu :

"1. Standar Umum
2. Standar Pelaksanaan Audit Kinerja
3. Standar Pelaporan Audit Kinerja."

Berikut ini akan dibahas secara ringkas rasionalisasi (dasar pemikiran) dari standar umum, standar pelaksanaan, dan standar pelaporan audit kinerja.

1. Standar Umum
   a. Pemeriksaan secara kolektif harus memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaan.
   b. 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.

c. Dalam pelaksanaan pemeriksaan serta penyusunan laporan hasil pemeriksaan, pemeriksa wajib menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan saksama.

d. Setiap organisasi pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan berdasarkan Standar Pemeriksaan harus memiliki sistem pengendalian mutu yang memadai dan sistem pengendalian mutu tersebut harus di review oleh pihak lain yang kompeten (pengendalian mutu eksternal).

2. Standar Pelaksanaan Audit Kinerja

Standar pelaksanaan audit kinerja terdiri atas empat pernyataan yang berkaitan dengan syarat-syarat dalam merencanakan dan mengawasi pekerjaan di lapangan yang harus dipenuhi.

a. Pekerjaan harus direncanakan secara memadai.

b. Staf harus disupervisi dengan baik.

c. Bukti yang cukup, kompeten, dan relevan harus diperoleh untuk menjadi dasar yang memadai bagi temuan dan rekomendasi pemeriksa.

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

3. Standar Pelaporan Audit Kinerja

Standar pelaporan audit kinerja terdiri atas empat pernyataan yang mencakup syarat-syarat yang harus dipenuhi dalam pelaporan hasil kegiatan audit.

a. Pemeriksa harus membuat laporan hasil pemmeriksaan untuk mengkomunikasikan setiap hasil pemeriksaan.
b. Laporan hasil pemeriksaan harus mencakup : (a) pernyataan bahwa pemeriksaan dilakukan sesuai dengan standar pemeriksaan, (b) tujuan, lingkup, dan metodologi pemeriksaan, (c) hasil pemeriksaan berupa temuahn audit, simpulan, dan rekomendasi, (d) tanggapan pejabat yang bertanggungjawab atas hasil pemeriksaan, (e) pelaporan informasi rahasia apabila ada.
c. Laporan hasil pemeriksaan harus tepat waktu, lengkap, akurat, objektif, meyakinkan, serta jelas dan seringkas mungkin.
d. Laporan hasil pemeriksaan diserahkan kepada lembaga perwakilan, entitas yang diaudit, pihak yang mempunyai kewenangan untuk mengatur entitas yang diaudit, pihak yang bertanggungjawab untuk melakukan tindak lanjut hasil pemeriksaan, dan kepada pihak lain yang diberi wewenang untuk menerima laporan hasil pemeriksaan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

2.1.1.6 Indikator Audit Kinerja Sektor Publik

Menurut Abdul Halim dan Theresia Damayanti (2007:71) menyatakan bahwa audit kinerja merupakan suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif agar dapat :

"1. Melakukan penilaian secara independen
2. Ekonomi
3. Efisiensi
4. Efektivitas dalam pencapaian hasil yang diinginkan
5. Kepatuhan terhadap kebijakan, peraturan dan hukum yang berlaku
6. Menentukan kesesuaian antara kinerja yang telah dicapai dengan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya
7. Mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak pengguna laporan tersebut."

2.1.2 Pengawasan Fungsional

2.1.2.1 Pengertian Pengawasan Fungsional

Pengawasan menurut Ihyaul Ulum (2009:129) adalah :

> "Pengawasan adalah suatu proses kegiatan yang dilakukan secara terus-menerus atau berkesinambungan untuk mengamati, memahami, dan menilai setiap pelaksanaan kegiatan tertentu sehingga dapat dicegah atau diperbaiki kesalahan atau penyimpangan yang terjadi."

Pengawasan Fungsional menurut Abdul Halim dan Theresia Damayanti (2007:44) adalah :

> "Pengawasan fungsional adalah pengawasan yang dilakukan oleh aparat pengawasan fungsional APBD yang meliputi BPKP, Itwilprov, Itwikab/kota."

Pengertian Pengawasan Fungsional menurut Sadu Wasistiono (2010:142) adalah sebagai berikut :

> "Pengawasan yang dilakukan oleh aparat pengawasan fungsional, baik yang berasal dari lingkungan internal pemerintah daerah maupun yang berasal dari lingkungan eksternal pemerintah daerah."

Pengawasan atau penyelenggaraan pemerintah daerah menurut Peraturan Pemerintah No. 79 Tahun 2005 Pasal 1 tentang Pedoman Pembinaan dan Pengawasan Penyelenggaran Pemerintahan Daerah menyatakan bahwa :

> "Pengawasan atas penyelenggaran Pemerintahan Daerah adalah proses kegiatan yang ditujukan untuk menjamin agar Pemerintahan Daerah berjalan secara efisien dan efektif sesuai dengan rencana dan ketentuan peraturan perundang-undangan."

Dari definisi-definisi di atas dapat diambil satu kesimpulan mengenai pengawasan fungsional, yaitu :

1. Pengawasan keuangan dilaksanakan berdasarkan perundang-undangan yang berlaku.
2. Pelaksanaan pengawasan fungsional diarahkan untuk menjamin terlaksananya tugas umum dan pembangunan pemerintahan.
3. Pengawasan fungsional dilaksanakan oleh aparat pemerintah baik secara intern maupun ekstern sesuai dengan perundang-undangan yang berlaku.
4. Pengawasan fungsional dimaksudkan untuk mencegah tumbuhnya berbagai macam bentuk penyimpangan dari pelaksanaan anggaran.
5. Pengawasan fungsional di Pemerintahan Daerah dilaksanakan oleh Badan Pengawasan Daerah sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

6. Pengawasan fungsional ditujukan untuk menjamin sasaran pembangunan yang berdaya guna dan berhasil guna.

2.1.2.2 Tujuan Pengawasan

Tujuan pegawasan menurut Instruksi Presiden Republik Indonesia No. 15 Tahun 1983 tentang Pedoman Pelaksanaan Pengawasan Pasal 1 yaitu :

"Pengawasan bertujuan mendukung kelancaran dan ketepatan pelaksanaan kegiatan pemerintahan dan pembangunan."

Secara umum tujuan pengawasan adalah untuk menjamin agar pemerintahan daerah berjalan sesuai dengan rencana dan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku guna menciptakan aparatur pemerintahan yang bersih, bebas, korupsi, kolusi dan nepotisme, sedangkan secara khusus yaitu :

"1. Menilai ketaatan terhadap peratutan perundang-undangan yang berlaku.
2. Menilai kesesuaian dengan pedoman akuntansi yang berlaku.
3. Menilai apakah kegiatan dilaksanakan secara ekonomis, efisien dan efektif.
4. Mendeteksi adanya kecurangan."

Tujuan pengawasan diatas dapat diuraikan sebagai berikut :

1. Menilai ketaatan terhadap peratutan perundang-undangan yang berlaku

   Agar pelaksanaan tugas umum pemerintahan dilakukan secara tertib berdasarkan peraturan perundangan-undangan yang berlaku serta berdasarkan sendi-sendi kewajaran penyelenggaraan pemerintahan agar tercapai daya guna, hasil guna dan tepat guna yang sebaik-baiknya.

2. Menilai kesesuaian dengan pedoman akuntansi yang berlaku

   Agar pelaksanaan pembangunan dilakukan sesuai dengan rencana dan program Pemerintah serta peraturan perundang-undangan yang berlaku sehingga tercapai sasaran yang ditetapkan.

3. Menilai apakah kegiatan dilaksanakan secara ekonomis, efisien dan efektif

   Agar pelaksanaan pembangunan dilakukan sesuai dengan rencana dan program Pemerintah serta peraturan perundang-undangan yang berlaku sehingga tercapai sasaran yang ditetapkan.

4. Mendeteksi adanya kecurangan

   Agar sejauh mungkin mencegah terjadinya pemborosan kebocoran, dan penyimpangan dalam penggunaan wewenang, tenaga, uang dan perlengkapan milik Negara, sehingga dapat terbina aparatur yang tertib, bersih, berwibawa, berhasil guna, dan berdaya guna.

Selain itu sesuai dengan Instruksi Presiden Republik Indonesia No.1 Tahun 1989, tujuan pengawasan fungsional adalah sebagai berikut :

> "Terciptanya kondisi yang mendukung kelancaran dan ketetapan pelaksanaan tugas-tugas umum pemerintahan dan pembangunan, kebijaksanaan, rencana dan perundang-undangan yang berlaku yang dilakukan dengan baik oleh aparat intern maupun ekstern pemerintah."

Dari uraian di atas dapat diambil kesimpulan bahwa tujuan pengawasan fungsional adalah terlaksananya penyelanggaraan tugas umum pemerintahan dan pembangunan yang bersih dan berwibawa dan pengelolaan keuangan secara ekonomis, efisien, dan efektif serta mencegah penyimpangan-penyimpangan atau hambatan dalam pelaksanaan keuangan daerah.

2.1.2.3 Jenis-jenis Pengawasan

Jenis-jenis pengawasan menurut Ihyaul Ulum (2007:132) secara garis besar, pengawasan keuangan negara dapat ditinjau dari empat sisi, yaitu sebagai berikut :

"1. Berdasarkan Objek
2. Berdasarkan Sifat
3. Berdasarkan Lingkup
4. Berdasarkan Metode."

Jenis-jenis pengawasan diatas tersebut dapat diuraikan sebagai berikut :

1. Berdasarkan Objek

   Pengawasan dibagi menjadi dua, yaitu :

   a. Penerimaan

   b. Pengeluaran

   Dari sisi penerimaan terdapat dua bidang yaitu pajak dan nonpajak.

2. Berdasarkan Sifat

   Pengawasan dilakukan secara :

   a. Preventif, pengawasan yang dilakukan untuk mencegah terjadinya pelanggaran.

   b. Detektif, pengawasan yang dilakukan untuk mendeteksi terjadinya penyelewengan. Pengawasan detektif dapat dilakukan baik dari dekat maupun dari jauh.

3. Berdasarkan Lingkup

   Pengawasan dilakukan dari atas, yaitu :

   a. Intern, pengawasan yang dilaksanakan oleh institusi dari dalam pemerintahan, misalnya inspektorat jendral. Pengawasan intern dapat

dilaksanakan secara sempit oleh institusi pengawasan intern yang telah ada, dan luas yang dapat dilakukan oleh institusi yang dibentuk oleh pemerintah dari unsur luar pemerintah.

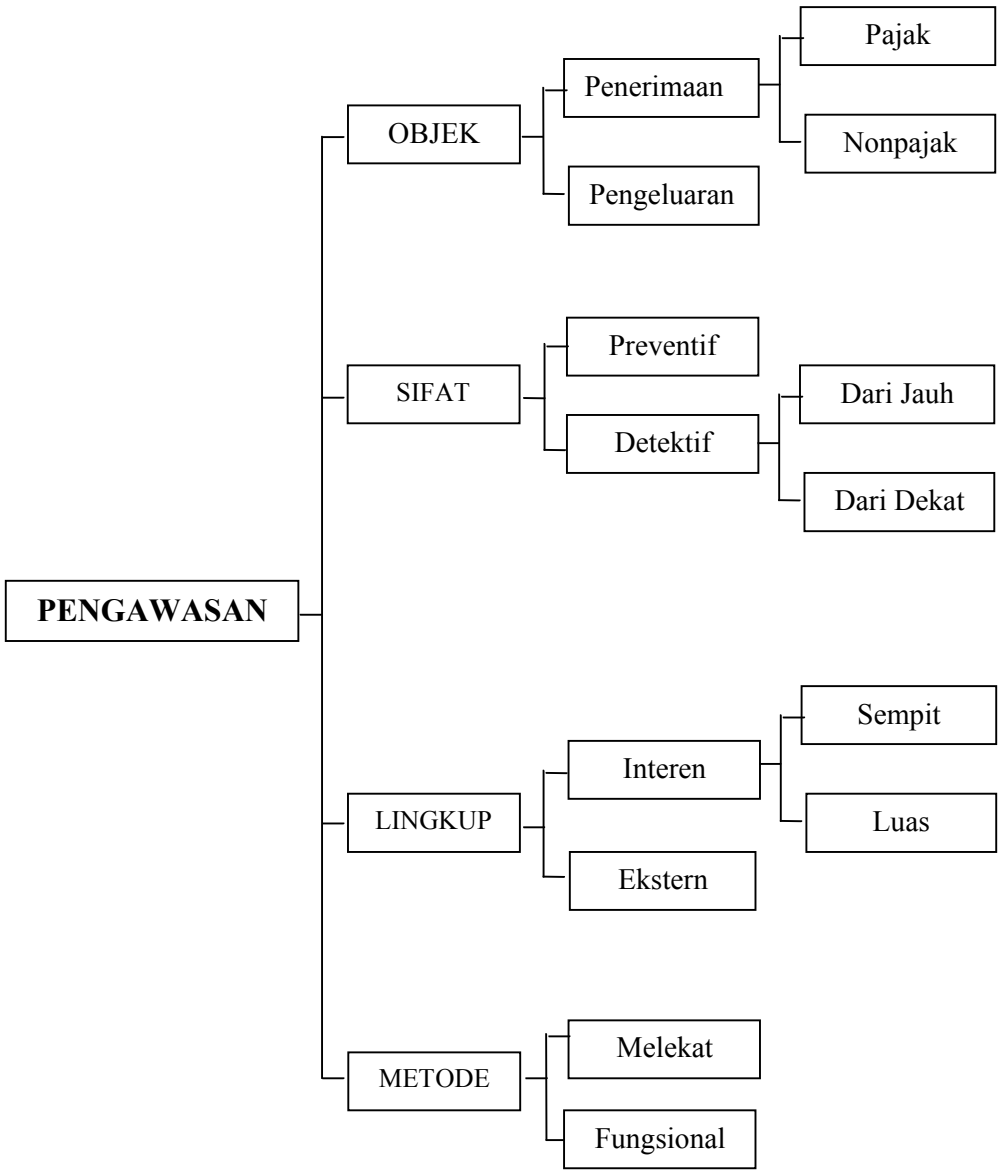
b. Ekstern, pengawasan yang dilakukan oleh institusi dari luar pemerintah, misalnya BPK, DPR, dan masyarakat.

4. Berdasarkan Metode

Pengawasan dapat dilakukan dengan sistem pengawasan :

a. Melekat, suatu bentuk pengawasan yang merupakan bagian integral dari suatu manajemen yang memenuhi syarat-syarat .

b. Fungsional, pengawasan yang dilakukan oleh suatu aparat/unit organisasi yang dibentuk/ditugaskan untuk melakukan pengawasan dalam batas-batas lingkungan kewenangan yang ditentukan.



Sumber : Ihyaul Ulum (2007 : 133)

Gambar 2.2
Bagan Jenis-jenis Pengawasan

2.1.2.4 Fungsi Kelembagaan Pengawasan

Fungsi kelembagaan pengawasan menurut Ihyaul Ulum (2007:136) penerapan *good governance* yang mengarah pada transparansi, akuntabilitas, *fairness*, dan *responsibility* dalam pelaksanaan tugas-tugas pemerintahan dan

pembangunan, menghendaki adanya perubahan paradigma dari fungsi kelembagaan pengawasan yang ada.

Pada masa sebelumnya, auditor ekstern juga menjalankan fungsinya sebagai auditor intern, dan sebaliknya auditor intern juga menjalankan fungsinya sebagai auditor ekstern. Hal inilah yang ditegakkan terlebih dahulu dalam diri lembaga-lembaga pengawasan. Kemudian membenahi capability auditor yang melaksanakan pengawasan. Kedua hal tersebut perlu dilakukan oleh lembaga pengawasan, sebelum ikut berperan dalam pelaksanaan *good governance.*

Metodologi audit yang dilakukan oleh auditor ekstern berbeda dengan jenis audit yang dilaksanakan oleh auditor intern. Lazimnya auditor intern melaksanakan audit operasional, audit manajemen, dan audit kinerja. Pembedaan dengan jelas mengenai penerapan jenis audit menjadi penting mengingat tujuan masing-masing audit tersebut berbeda. Auditor intern yang melaksanakan audit operasional, audit manajemen, dan audit kinerja akan melakukan fungsi sebagai penjamin kualitas *(quality assurance function)* dalam rangka membantu manajemen untuk menjamin efisiensi dan efektivitas. Dengan adanya pembedaan fungsi ini, duplikasi tugas yang sama selama ini berlaku dimana auditor intern memposisikan diri sebagai auditor ekstern menjadi berkurang.

Peran auditor intern yang harus dilaukukan pada saat sekarang ini tidak hanya sebagai *"watch dog"* melainkan juga harus ikut mempercepat pembaharuan manajemen pemerintah yang mengarah pada *good governance.* Meskipun peran sebagai upaya pencegahan penyelewengan tidak dapat ditinggalkan, namun tugas pembaharuan juga sangat penting. Dengan tugas tersebut auditor intern tidak

hanya sebatas memberikan rekomendasi seperti yang selama ini dilakukan, melainkan ikut membaur denga unit-unit pemerintah lainnya untuk melakukan pembaharuan agar proses manajemen berjalan lebih cepat. Dengan demikian, fungsi-fungsi yang harus dilakukan oleh auditor intern masa depan adalah menekankan kepada :

"1. Perbaikan sistem
2. Metode kerja
3. Simplikasi
4. Organisasi dan personel
5. Pelaporan yang lebih transparan."

Dari uraian diatas dapat disimpulkan bahwa fungsi-fungsi yang harus dilakukan oleh auditor dalam kelembagaan pengawasan adalah perbaikan sistem, metode kerja, simplikasi, organisasi dan personel, serta pelaporan yang lebih transparan.

2.1.2.5 Indikator Pengawasan Fungsional

Dari definisi mengenai pengawasan fungsional yang dijelaskan dalam PP No. 79 Tahun 2005 Pasal 1, yaitu :

"1. Pengawasan keuangan dilaksanakan berdasarkan perundang-undangan yang berlaku.
2. Pelaksanaan pengawasan fungsional diarahkan untuk menjamin terlaksananya tugas umum dan pembangunan pemerintahan.
3. Pengawasan fungsional dilaksanakan oleh aparat pemerintah baik secara intern maupun ekstern sesuai dengan perundang-undangan yang berlaku.
4. Pengawasan fungsional dimaksudkan untuk mencegah tumbuhnya berbagai macam bentuk penyimpangan dari pelaksanaan anggaran.
5. Pengawasan fungsional di Pemerintahan Daerah dilaksanakan oleh Badan Pengawasan Daerah sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
6. Pengawasan fungsional ditujukan untuk menjamin sasaran pembangunan yang berdaya guna dan berhasil guna."

2.1.3 Akuntabilitas Publik

2.1.3.1 Pengertian Akuntabilitas Publik

Pengertian akuntabilitas publik menurut Mardiasmo (2002:21) adalah :

"Akuntabilitas publik adalah pemberian informasi dan *disclosure* atas aktivitas dan kinerja finansial pemerintah kepada pihak-pihak yang berkepentingan dengan laporan tersebut."

Sedangkan pengertian akuntabilitas publik menurut Mardiasmo (2004:21) adalah :

"Akuntabilitas publik yaitu pemberian informasi dan *disclosure* atas aktivitas dan kinerja finansial pemerintah kepada pihak-pihak yang berkepentingan dengan laporan tersebut."

Selain itu, akuntabilitas publik menurut Mahmudi (2007:9) adalah :

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

Berdasarkan berbagai definisi di atas, dapat disimpulkan bahwa tujuan dasar dari akuntabilitas publik adalah pemberian informasi atas aktivitas dan kinerja pemerintah baik yang finansial ataupun non finansial kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

2.1.3.2 Macam-macam Akuntabilitas Publik

Macam-macam akuntabilitas publik menurut Mardiasmo (2002:21) akuntabilitas publik terdiri atas dua macam, yaitu :

"1) Akuntabilitas vertikal *(vertical accountability)*

2) Akuntabilitas horisontal *(horizontal accountability).*"

Berdasarkan dua macam akuntabilitas publik diatas dapat diuraikan sebagai berikut :

1) Akuntabilitas vertikal *(vertical accountability)*

   Pertanggungjawaban 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.

2) Akuntabilitas horisontal *(horizontal accountability)*

   Pertanggungjawaban horisontal *(horizontal accountability)* adalah pertanggungjawaban kepada masyarakat.

2.1.3.3 Tahapan Akuntabilitas Publik

Tahapan akuntabilitas publik menurut Mulgan (1997) yang dikutip oleh Abdul Halim dan Theresia Damayanti (2007:21) akuntabilitas publik mempunyai empat tahapan, yaitu :

"1) Pelaporan
2) Pencarian informasi atau investigasi
3) Penilaian atau verifikasi
4) Pengendalian dan pengarahan."

Empat tahapan akuntabilitas publik tersebut dapat diuraikan sebagai berikut :

1) Pelaporan, merupakan kewajiban yang dlaksanakan oleh *steward* atau pemerintah untuk mempertanggungjawabkan atau melaporkan hasil kinerjanya dalam mengelola sumber daya atau dana publik.
2) Pencarian informasi atau investigasi, merupakan kewenangan dari *owner* (pemilik sumber daya atau dana) atau masyarakat untuk mengetahui bagaimana kinerja *steward* dalam mengelola sumber daya publik.
3) Penilaian atau verifikasi, merupakan kewenangan dari *owner* (pemilik sumber daya atau dana) atau masyarakat untuk menilai kinerja *steward* dalam mengelola sumber daya publik.
4) Pengendalian dan pengarahan, merupakan kewenangan dari *owner* (pemilik sumber daya atau dana) atau masyarakat untuk capaian kinerja *steward* dalam mengelola sumber daya publik.

2.1.3.4 Dimensi Akuntabilitas Publik

Akuntabilitas publik yang harus dilakukan oleh organisasi sektor publik terdiri atas beberapa dimensi. Ellwood (1993) yang dikutip oleh Mardiasmo (2002:21), menjelaskan terdapat empat dimensi akuntabilitas yang harus dipenuhi oleh organisasi sektor publik, yaitu :

"1. Akuntabilitas kejujuran dan Akuntabilitas hukum (*accountability for probity and llegality*)
2. Akuntabilitas proses (*proccess accountability*)
3. Akuntabilitas program (*program accountability*)
4. Akuntabilitas kebijakan (*policy accountability*)."

Berdasarkan empat dimensi akuntabilitas, diuraikan sebagai berikut:

1. Akuntabilitas kejujuran dan akuntabilitas hukum (*accountability for probity and llegality*)

   Akuntabilitas kejujuran terkait dengan penghindaran penyalahgunaan jabatan (*abuse of power*), sedangkan akuntabilitas hukum (*legal accountability*) terkait dengan jaminan adanya kepatuhan terhadap hukum dan peraturan lain yang disyaratkan dalam penggunaan sumber dana publik.

2. Akuntabilitas proses (*proccess accountability*)

   Akuntabilitas proses terkait dengan apakah prosedur yang digunakan dalam melaksanakan tugas sudah cukup baik dalam hal kecukupan sistem informasi akuntansi, sistem informasi manajemen, dan prosedur administrasi.

3. Akuntabilitas program (*program accountability*)

   Akuntabilitas program terkait dengan pertimbangan apakah tujuan yang ditetapkan dapat dicapai atau tidak, dan apakah telah mempertimbangkan alternatif program yang memberikan hasil yang optimal dengan biaya yang minimal.

4. Akuntabilitas kebijakan (*policy accountability*)

   Akuntabilitas kebijakan terkait dengan pertanggungjawaban pemerintah, baik pusat maupun daerah, atas kebijakan-kebijakan yang diambil pemerintah terhadap DPR/DPRD dan masyarakat luas.

2.1.3.5 Indikator Akuntabilitas Publik

Akuntabilitas publik yang harus dilakukan oleh organisasi sektor publik terdiri atas beberapa dimensi. Menurut Mardiasmo (2002:21) dimensi akuntabilitas publik yang harus dipenuhi oleh organisasi sektor publik yaitu :

"1. Akuntabilitas kejujuran dan Akuntabilitas hukum (*accountability for probity and llegality*)
2. Akuntabilitas proses (*proccess accountability*)
3. Akuntabilitas program (*program accountability*)
4. Akuntabilitas kebijakan (*policy accountability*)."

Berdasarkan empat dimensi akuntabilitas, diuraikan sebagai berikut:

1. Akuntabilitas kejujuran dan akuntabilitas hukum (*accountability for probity and llegality*)

   Akuntabilitas kejujuran terkait dengan penghindaran penyalahgunaan jabatan (*abuse of power*), sedangkan akuntabilitas hukum (*legal accountability*) terkait dengan jaminan adanya kepatuhan terhadap hukum dan peraturan lain yang disyaratkan dalam penggunaan sumber dana publik.

2. Akuntabilitas proses (*proccess accountability*)

   Akuntabilitas proses terkait dengan apakah prosedur yang digunakan dalam melaksanakan tugas sudah cukup baik dalam hal kecukupan sistem informasi akuntansi, sistem informasi manajemen, dan prosedur administrasi.

3. Akuntabilitas program (*program accountability*)

   Akuntabilitas program terkait dengan pertimbangan apakah tujuan yang ditetapkan dapat dicapai atau tidak, dan apakah telah mempertimbangkan alternatif program yang memberikan hasil yang optimal dengan biaya yang minimal.

4. Akuntabilitas kebijakan (*policy accountability*)

   Akuntabilitas kebijakan terkait dengan pertanggungjawaban pemerintah, baik pusat maupun daerah, atas kebijakan-kebijakan yang diambil pemerintah terhadap DPR/DPRD dan masyarakat luas.

2.1.4 Hubungan Keterkaitan Antara Audit Kinerja Sektor Publik dan Pengawasan Fungsional Terhadap Akuntabilitas Publik

2.1.4.1 Hubungan Audit Kinerja Sektor Publik terhadap Akuntabilitas Publik

Menurut I Gusti Agung Rai (2010:31) menyatakan bahwa :

> "Audit kinerja adalah audit yang dilakukan secara objektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti untuk menilai kinerja entitas yang diaudit dalam hal ekonomi, efisiensi, dan efektivitas, dengan tujuan untuk memperbaiki kinerja dan entitas yang diaudit dan meningkatkan akuntabilitas publik."

Selain itu masih menurut I Gusti Agung Rai (2010:46) menyatakan bahwa:

> "Manfaat utama audit kinerja adalah untuk meningkatkan kinerja dan akuntabilitas publik."

Di perkuat oleh hasil penelitian Anna Sumaryati & Andreas Lako (2003) yang menyatakan bahwa :

> "Peran strategi audit kinerja sektor publik antara lain salah satunya adalah untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas publik."

Dari uraian diatas dapat disimpulkan bahwa audit kinerja dilaksanakan untuk meningkatkan kinerja, transparansi, dan akuntabilitas publik.

2.1.4.2 Hubungan Pengawasan Fungsional terhadap Akuntabilitas Publik

Dalam hasil penelitian Deddy Supardi dan Sherly Wiranty (2010:92) menyatakan bahwa :

"Pengawasan fungsional yang akan menunjang akuntabilitas publik."

Dari uraian diatas dapat disimpulkan bahwa pelaksanaan pengawasan fungsional akan menunjang akuntabilitas publik.

2.1.4.3 Hubungan Audit Kinerja Sektor Publik dan Pengawasan Fungsional terhadap Akuntabilitas Publik

Menurut Indra Bastian (2007:48) menjelaskan bahwa :

> "Dengan audit kinerja, tingkat akuntabilitas pemerintah dalam proses pengambilan keputusan oleh pihak yang bertanggungjawab akan meningkat, sehingga mendorong pengawasan dan kemudian tindakan koreksi".

Diperkuat oleh hasil penelitian Deddy Supardi dan Sherly Wiranty (2010 : 92) yaitu :

> "Peran audit kinerja dalam akuntablitas publik sebesar 17%, dan sisanya yaitu dipengaruhi oleh faktor lain diluar audit kinerja, misalnya pelayanan publik, kualitas informasi keuangan, manajerial, dan pengawasan fungsional yang akan menunjang akuntabilitas publik".

Dari uraian diatas dapat disimpulkan bahwa dengan dilaksankannya audit kinerja akan meningkatkan akuntabilitas publik, serta terdapat faktor lain diluar audit kinerja salah satunya yaitu pelaksanaan pengawasan fungsional yang akan menunjang akuntabilitas publik.

2.2 Kerangka Pemikiran

Akuntansi sektor publik akan terus berkembang seiring dengan meningkatnya tuntutan dilakukannya transparansi dan akuntabilitas publik oleh lembaga-lembaga sektor publik. Terdapat tiga aspek utama yang mendukung terciptanya *good governance,* yaitu pemeriksaan (audit), pengendalian, dan pengawasan.

Audit yang dilakukan pada sektor pemerintah tidak hanya terbatas pada audit atas laporan keuangan dan audit dengan tujuan tertentu, namun perlu diperluas dengan melakukan audit terhadap kinerja pemerintah tersebut.

Manfaat utama dilakukannya audit kinerja adalah untuk meningkatkan kinerja dan akuntabilitas publik. Hal ini sesuai dengan hasil penelitian terdahulu yang telah dilakukan oleh Nurul Athirah Abd Manaf (2010:3) yaitu bahwa audit kinerja memiliki peran yang lebih penting sebagai alat jaminan dalam hal mereka akuntabilitas kepada publik. Selain itu menurut hasil penelitia yang dilakukan oleh Age Johnsen (2001) menyatakan bahwa praktek audit kinerja, termasuk pengukuran kinerja, digunakan untuk menilai dan memverifikasi nilai uang dalam pemerintahan lokal dan untuk meningkatkan akuntabilitas kota dan kabupaten. Dan yang terakhir yaitu hasil penelitian yang dilakukan oleh Anna Sumaryati & Andreas Lako (2003:211) menyatakan bahwa peran strategi audit kinerja sektor publik salah satunya yaitu untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas publik.

Selain dilakukannya pemeriksaan atau audit pada sektor publik, pemerintah pun melakukan pengawasan. Adapun tujuan dari pengawasan

memiliki arti bahwa akuntansi sektor publik harus memungkinkan terselenggaranya pemeriksaan oleh aparat pengawasan fungsional secara efektif dan efisien. Menurut hasil penelitian yang telah dilakukan oleh Deddy Sutardi dan Sherly (2010:92) menyatakan bahwa pengawasan fungsional yang akan menunjang akuntabilitas publik. Terwujudnya akuntabilitas merupakan tujuan utama dari reformasi sektor publik.

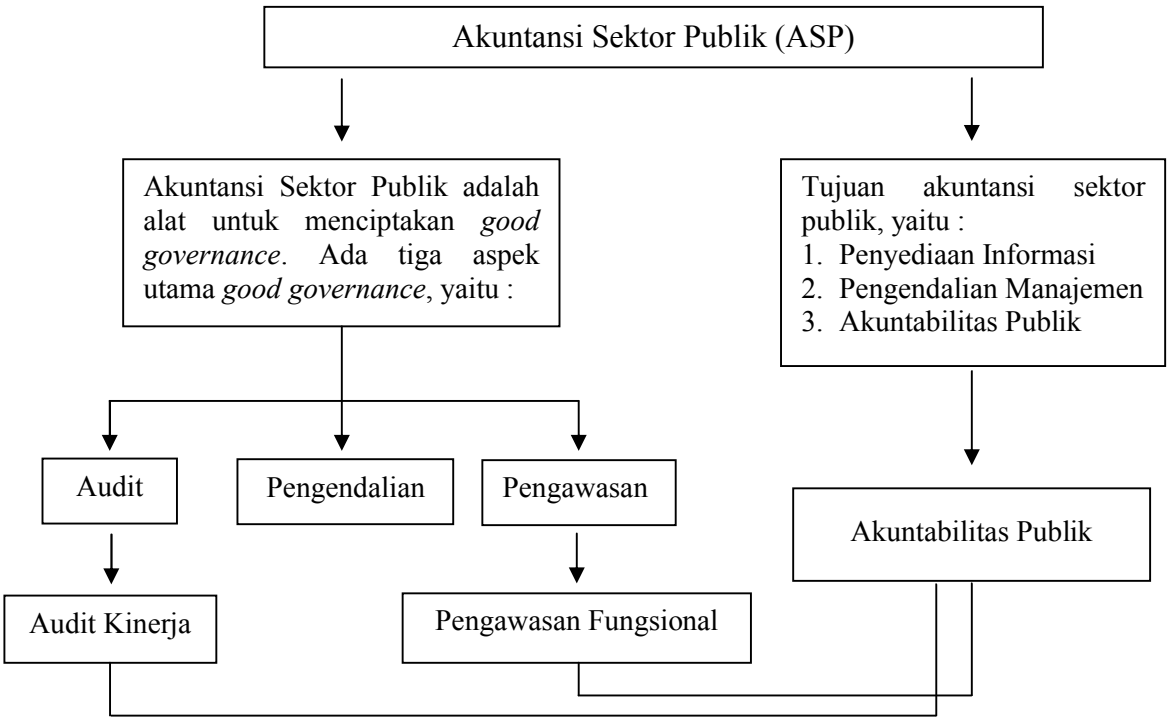
Dengan dilaksankannya audit kinerja dan pengawasan fungsional yang memadai akan menunjang akuntabilitas publik. Untuk lebih jelasnya mengenai perbedaan dan persamaan dengan peneliti terdahulu, untuk lebih jelas maka dapat dilihat pada tabel 2.1 .

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

No	Penulis	Judul & Sumber	Kesimpulan/Hasil	Persamaan	Perbedaan
1.	**Nurul Athirah Abd Manaf (2010)**	The Impact of Performance Audit : The New Zealand Experience	Audit kinerja memiliki peran yang lebih penting sebagai alat jaminan dalam hal mereka akuntabilitas kepada publik.	Sama-sama membahas audit kinerja.	Hanya terfokus pada audit kinerja saja.
2.	**Age Johnsen; Pentti Meklin; Lasse Oulasvirta; Jarmo Vakkuri (2001)**	Performance auditing in local government: an exploratory study of perceived efficiency of municipal value for money auditing in Finland and Norway European Accounting Review Volume 10, Issue 3, 2001, Pages 583 - 599 DOI: 10.1080/09638180126803	Tujuan dari studi perbandingan untuk mengeksplorasi bagaimana praktek audit kinerja, termasuk pengukuran kinerja, digunakan untuk menilai dan memverifikasi nilai uang dalam pemerintahan lokal dan untuk meningkatkan akuntabilitas kota dan kabupaten.	1. Variabel independen sama yaitu Audit Kinerja Sektor Publik *(performance auditing in local government)*.	1. Variabel dependen berbeda yaitu Akuntabilitas Publik. 2. Dalam penelitian sebelumnya menggunakan pengukuran kinerja yaitu Value For Money.
3.	**Deddy Supardi & Sherly Wiarty (2010)**	Peranan Audit Kinerja Dalam Menunjang Akuntabilitas Publik Pemerintah Kota Bandung (Studi Kasus	Peran akuntabilitas audit kinerja dalam akuntablitas publik sbesar 17%, dan sisanya yaitu	1. Variabel independen sama yaitu Audit Kinerja Sektor Publik	1. Indikator yang digunakan pada variabel independen

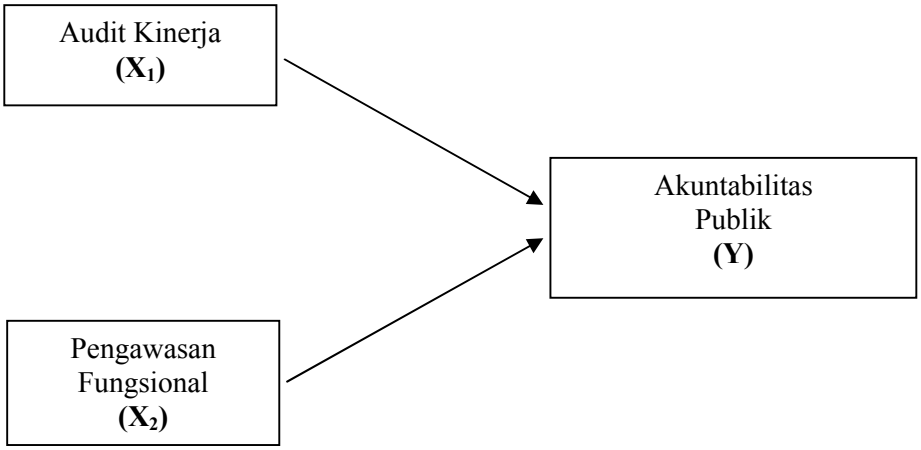
		Pada Bawasda dan Dispenda Bandung) **Vol I/No.2/April 2010 ISSN : 2086-0447**	dipengaruhi oleh faktor lain diluar audit kinerja,misalnya pelayanan publik, kualitas informasi keuangan, manajerial, dan pengawasan fungsional yang akan menunjang akuntabilitas publik.	*(performance auditing in local government)*. 2. Variabel dependen sama yaitu Akuntabilitas Publik	berbeda 2. Metode analisis yang dgunakan berbeda yaitu regresi berganda.
4.	**Anna Sumaryati & Andreas Lako (2003)**	Akuntabilitas Publik dan Pentingnya Audit Kinerja Sektor Publik Dalam Era Otonomi Daerah **Vol. IX/No.2/2 September 2003 : 199-213**	Pelaksanaan audit kinerja sektor publik dalam era otonomi daerah adalah dalam kerangka untuk menilai, memperbaiki, dan meningkatkan kinerja (3E) sektor publik. Selain itu juga dimaksud untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas publik.	Sama-sama membahas tentang audit kinerja dan akuntabilitas publik.	Terfokus pada standar audit kinerja dan akuntabilitas dalam era otonomi daerah.

Berdasarkan uraian dalam kerangka pemikiran diatas, penulis menuangkan kerangka pemikirannya dalam bentuk skema kerangka pemikiran sebagai berikut :



Gambar 2.3
Skema Kerangka Pemikiran

Dari kerangka penelitian diatas maka dapat dibuat paradigma penelitian. Dengan paradigma penelitian, penulis dapat menggunakannya sebagai panduan untuk hipotesis penelitian yang selanjutnya dapat digunakan dalam mengumpulkan data dan analisis. Paradigma pada penelitian ini dapat dilihat pada gambar 2.4.



Gambar 2.4
Paradigma Penelitian

2.3 Hipotesis

Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, di mana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pertanyaan. Dikatakan sementara, karena jawaban yang diberikan baru didasarkan pada fakta-fakta empiris yang diperoleh melalui pengumpulan data. Pengertian hipotesis menurut Sugiyono (2009:93) adalah sebagai berikut :

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

Berdasarkan kerangka pemikiran maka penulis mencoba merumuskan hipotesis yang merupakan kesimpulan sementara dari penelitian sebagai berikut :

> "Audit Kinerja Sektor Publik dan Pengawasan Fungsional berpengaruh terhadap Akuntabilitas Publik baik secara parsial maupun simultan."