



**JURNAL TATA KELOLA & AKUNTABILITAS
KEUANGAN NEGARA**

Volume 1, No. 1, Juli 2015

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara diterbitkan sebagai media untuk mendorong penelitian di bidang tata kelola dan akuntabilitas keuangan negara. BPK menerbitkan jurnal ini dua nomor dalam satu volume tiap tahun. Jurnal ini menerima naskah ilmiah hasil penelitian primer maupun sekunder yang dapat memberikan kontribusi dalam tata kelola dan akuntabilitas keuangan negara

Alamat Redaksi

Direktorat Litbang BPK RI
Lantai 2 Gedung Arsip Ruang 213
Jl. Gatot Subroto No. 31 Jakarta 10210
Telp. (021) 25549000 ext. 3296,
Website: jurnal.bpk.go.id
Email: jurnal@bpk.go.id

Pertama terbit: Juli 2015
ISSN (cetak): 2460-3937

Penanggung Jawab

Hendar Ristriawan, S.H., M.H.
Bahtiar Arif S.E., M.Fin., Ak.

Pemimpin Redaksi

Bernardus Dwita Pradana, S.E., Me-Comm., CKM.

Dewan Redaksi

Gunarwanto, S.E., M.M., Ak.
Ikhtaria Syaziah, S.E., Ak., MBA.
Dian Primartanto, S.E., M.Com, CFE.
Dedi Suprianto, S.E., M.Si., Ak.
Dwi Sabardiana, S.E., M.A.
Wahyu Priyono, S.E., M.M., CA, Ak.

Redaksi Pelaksana

Aurora Magdalena
Nalini Asfaroyani
Ratna Perwitasari
Latifah Dewi Tutiana
Radhityo Fitriani HRW

Desain Grafis/Layout

Danang Susanto

Pengelola Website

I Putu Cherry Fantastika

Produksi/Pemasaran

Utari Hasanah

Sekretariat

Kurniawan Widyanto
Geger Adelia
Mega Silvia



9 772460 393008



DAFTAR ISI

Kata Sambutan iii

Kata Pengantar iv

1-18

AUDIT KEUANGAN DAN KESEJAHTERAAN RAKYAT STUDI PADA KABUPATEN BADUNG, TABANAN DAN KOTA DENPASAR TAHUN 2013

Bahrullah Akbar dan Achmad Djazuli

19-40

PENILAIAN INDEKS AKUNTABILITAS INSTANSI PEMERINTAH

Dwi Afriyanti, Harpanto Guno Sabanu, dan Fahrizal Noor

41-63

PENGEMBANGAN KAPASITAS PEMERIKSAAN KINERJA DI BPK DAN ANAO, SEBUAH KAJIAN PERBANDINGAN

Nico Andrianto

65-79

ANALISIS KEBIJAKAN PUBLIK DALAM PEMERIKSAAN KINERJA

Denny Wahyu Sendjaja, Gregorius Yorrie Rismanto, dan Nico Andrianto

81-92

KESIMPULAN DALAM PEMERIKSAAN KEPATUHAN YANG BERDIRI SENDIRI

Catharina Sri Kariningsih, Nalini Asfaroyani, dan Latifah Dewi Tutiana.

93-104

KAJIAN PERMASALAHAN KEBIJAKAN PENETAPAN STATUS BENCANA, KELEMBAGAAN BPBD, DAN PENGELOLAAN BANTUAN PASCA TERBITNYA UU NOMOR 24 TAHUN 2007

Chandra Puspita Kurniawati

105-125

A REVIEW ON THE USE OF REGRESSION ANALYSIS IN STUDIES OF AUDIT QUALITY

Agung Dodit Muliawan

Kata Sambutan

Tata kelola dan akuntabilitas selama ini hanya dipahami sebatas pada pelaporan penggunaan anggaran melalui penyusunan laporan keuangan. Banyak yang menganggap bahwa pengelolaan dan pertanggungjawaban kegiatan telah dilaksanakan pada saat kegiatan tersebut selesai dilaksanakan, tanpa menimbang manfaat kegiatan tersebut terhadap peningkatan kesejahteraan masyarakat. Hal ini berbeda dengan tata kelola dan akuntabilitas menurut konstitusi yang mengharapkan setiap dana yang dikeluarkan oleh penyelenggara negara ditujukan untuk memberikan manfaat sebesar-besarnya bagi kemakmuran rakyat. Tata kelola dan akuntabilitas merupakan salah satu kunci penting bagi peningkatan kesejahteraan masyarakat dan bukan merupakan tujuan bernegara.

Perbedaan harapan dengan realita mengenai tata kelola dan akuntabilitas yang ada perlu dijumpatani dengan sikap yang bijak dan objektif. BPK mengemban amanat konstitusi sebagai satu-satunya lembaga negara dengan tugas melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara. BPK memiliki kemampuan untuk memperjelas makna tata kelola dan akuntabilitas sehingga dapat dicapai keselarasan pemahaman antar seluruh komponen penyelenggara negara dan masyarakat.

Dengan terbitnya ***Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara***, BPK ingin berpartisipasi aktif dalam peningkatan tata kelola dan akuntabilitas keuangan negara.

Jurnal ini diharapkan dapat menjembatani kebutuhan informasi mengenai tata kelola dan akuntabilitas keuangan negara yang baik. Jurnal ini juga menjadi media bagi insan intelektual yang tertarik untuk berbagi pemikiran tentang bagaimana memperbaiki tata kelola, akuntabilitas, administrasi, akuntansi, pemeriksaan maupun hukum dan kebijakan publik terkait dengan keuangan negara di negara tercinta ini. Jurnal ini diharapkan dapat menjadi referensi bagi semua pihak yang berkepentingan dalam perbaikan tata kelola dan akuntabilitas keuangan negara.

Saya mengucapkan terima kasih kepada para pengelola ***Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara***, mitra bestari, serta pihak lain yang telah bekerja keras untuk dapat menyelesaikan penerbitan jurnal ini.

Akhir kata, saya mengucapkan selamat atas terbitnya ***Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara***. Semoga jurnal ini dapat terus berkarya dan menjadi bukti nyata sumbangsih BPK dalam menambah khasanah dalam upaya mencerdaskan kehidupan bangsa di bidang tata kelola dan akuntabilitas keuangan negara.

Ketua BPK



Dr. Harry Azhar Aziz

Kata Pengantar

Sesuai amanat konstitusi, BPK bertugas untuk melakukan pemeriksaan pengelolaan dan tanggungjawab keuangan negara. BPK bertanggungjawab untuk memastikan bahwa keuangan negara yang digunakan dalam tujuan bernegara telah dipergunakan dan dipertanggungjawabkan secara transparan dan akuntabel melalui pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Pemeriksaan yang dilakukan BPK diharapkan membantu pemerintah untuk perbaikan kinerja pemerintah pusat maupun daerah dalam mengelola keuangan negara, sehingga pemerintah dapat melaksanakan program-program pro rakyat dengan lebih baik, yang pada akhirnya akan memberikan sumbangsih bagi kesejahteraan rakyat. *Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara*, merupakan jurnal yang diterbitkan BPK, sebagai salah satu bentuk sumbangsih BPK dalam membantu tercapainya tujuan bernegara. Melalui artikel-artikel ilmiah di dalam jurnal ini, diharapkan dapat memberikan gagasan dan ide untuk perbaikan tata kelola dan akuntabilitas keuangan negara, sehingga dapat tercapai kehidupan negara yang semakin sejahtera.

Pada edisi perdana ini ada tujuh artikel yang dimuat *Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara*. Artikel “Audit dan Kesejahteraan Rakyat; Studi Pada Kabupaten Badung, Tabanan dan Kota Denpasar Tahun 2013” membahas mengenai hubungan audit keuangan yang dilakukan BPK dengan kesejahteraan rakyat. Artikel “Pengembangan Kapasitas Pemeriksaan Kinerja di BPK dan ANAO, sebuah Kajian Perbandingan” menyoroti hal-hal positif yang sudah dimiliki dan apa saja yang perlu dilakukan oleh BPK dalam membangun kapasitas pemeriksaan kinerja dengan melakukan perbandingan dengan ANAO. Selain artikel yang menyoroti peningkatan kapasitas pemeriksaan kinerja BPK, terdapat juga artikel yang menyoroti pentingnya melakukan analisa kebijakan publik sebelum dan sesudah suatu kebijakan dilaksanakan. Hal ini dibahas dalam artikel “Analisis Kebijakan Publik dalam Pemeriksaan Kinerja”. Sedangkan artikel “Penilaian Indeks Akuntabilitas Pemerintah” menyampaikan suatu usulan formula indeks akuntabilitas yang dapat digunakan oleh BPK untuk menilai akuntabilitas pemerintah.

Isu lain yang diangkat dalam edisi ini adalah mengenai pengambilan kesimpulan pemeriksaan yang dibahas dalam artikel “Kesimpulan Pemeriksaan dalam Pemeriksaan Kepatuhan yang Berdiri Sendiri”, permasalahan dalam penanganan bencana dalam artikel “Kajian Permasalahan Kebijakan Penetapan Status Bencana, Kelembagaan BPBD, dan Pengelolaan Bantuan Pasca Terbitnya UU Nomor 24 Tahun 2007”, dan penggunaan analisa regresi dalam kajian kualitas audit dibahas dalam artikel “A Review on The Use Of Regression Analysis in Studies of Audit Quality”.

Kami mengucapkan terima kasih kepada para penulis, mitra bestari dan berbagai pihak yang baik secara langsung maupun tidak langsung telah membantu dan memberikan dukungan atas penerbitan jurnal ini.

Kami berharap Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara ini dapat menjadi referensi bagi semua pihak yang membutuhkan informasi mengenai tata kelola dan akuntabilitas keuangan negara. Kami juga berharap jurnal ini dapat berkembang menjadi media bagi para praktisi, akademisi dan pihak-pihak lain yang berkepentingan untuk menyampaikan aspirasi, ide, dan pemikirannya terkait tata kelola & akuntabilitas keuangan negara.

Redaksi menyadari jurnal ini masih memiliki kekurangan, sehingga kritik dan saran yang membangun akan sangat berharga bagi kami.

Akhir kata, selamat membaca dan meningkatkan kualitas pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan negara bersama Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara.

Pemimpin Redaksi



Bernardus Dwita Pradana, S.E., Me-Comm., CKM.

UCAPAN TERIMA KASIH KEPADA MITRA BESTARI

NAMA	INSTANSI	ALAMAT EMAIL
Prof. Dr. Gudono, M.B.A., CMA.	Fakultas Ekonomi Bisnis Universitas Gajah Mada	gudono@gmail.com

AUDIT KEUANGAN DAN KESEJAHTERAAN RAKYAT STUDI PADA KABUPATEN BADUNG, TABANAN DAN KOTA DENPASAR TAHUN 2013

Akbar, B. dan Djazuli, A.

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, 1(1) 2015: 1– 19

Kata Kunci:

kemakmuran rakyat,
kesejahteraan rakyat,
audit keuangan,
metodologi deskriptif

Berdasarkan pasal 23 UUD 1945, pengelolaan keuangan negara ditujukan untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Kesejahteraan ekonomi dan kesejahteraan non ekonomi merupakan dua elemen yang membentuk kemakmuran rakyat. Kajian ini ditujukan untuk menghubungkan antara audit keuangan dan kesejahteraan rakyat di Kabupaten Badung, Tabanan dan Kota Denpasar Provinsi Bali. Metodologi deskriptif untuk menggambarkan hubungan antara audit keuangan dengan kesejahteraan rakyat melalui teknik komparasi dan *scatter plot* digunakan dalam kajian ini. Hasil kajian menunjukkan bahwa indikator kesejahteraan ekonomi di Bali secara umum lebih tinggi dari rata-rata nasional. Selain itu dalam kajian ini dibuktikan bahwa secara empiris belum ada hubungan yang kuat antara audit keuangan khususnya dengan kesejahteraan rakyat.

Kata kunci yang dicantumkan adalah istilah bebas. Lembar abstrak ini boleh dikopi tanpa izin dan biaya

PENILAIAN INDEKS AKUNTABILITAS INSTANSI PEMERINTAH

Afriyanti, D., Sabanu, H. G., dan Noor, F.

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, 1(1) 2015: 21- 42

Selama ini akuntabilitas dipahami oleh instansi pemerintah hanya sebatas pada pelaporan penggunaan anggaran melalui penyusunan laporan keuangan. Entitas tersebut menganggap pertanggungjawaban kegiatan telah dilaksanakan secara memadai, terlepas dari apakah kegiatan yang dilaksanakan memberi manfaat atau tidak terhadap peningkatan kesejahteraan masyarakat. Hal ini berbeda dengan akuntabilitas yang diharapkan masyarakat. Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh informasi tentang *best practices* pengukuran akuntabilitas yang sudah berjalan di instansi pemerintah dan dari negara lain sehingga dapat merumuskan metodologi penilaian Indeks Akuntabilitas instansi Pemerintah di Indonesia. Hasil kajian menyimpulkan bahwa diperlukan suatu sistem yang dapat menilai tingkat akuntabilitas instansi pemerintah. Sistem tersebut berupa indeks-indeks yang dapat dipergunakan untuk mengukur tingkat kemampuan pemerintah dalam mencapai kinerjanya bagi kesejahteraan masyarakat. Penilaian atas tingkat akuntabilitas pemerintah dapat lebih komprehensif, bila indeks-indeks penilaian yang sudah dilakukan instansi-instansi tersebut dikelola secara terintegrasi, sehingga memperoleh hasil akhir atau simpulan kuantitatif atas penilaian-penilaian tersebut.

Kata Kunci:

penilaian indeks akuntabilitas, akuntabilitas pemerintah

PENGEMBANGAN KAPASITAS PEMERIKSAAN KINERJA DI BPK DAN ANAO, SEBUAH KAJIAN PERBANDINGAN

Andrianto, N.

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, 1(1) 2015: 43– 65

Kata Kunci:

pemeriksaan kinerja, sektor publik, pengembangan kapasitas, BPK, ANAO

Kajian ini membandingkan kondisi pengembangan kapasitas pemeriksaan kinerja di BPK dengan Australian National Audit Office (ANAO). Walaupun membandingkan institusi ANAO dan BPK tidak selalu memberikan gambaran yang setara karena berbedanya mandat, skala, dan luasan yurisdiksi pemeriksaan, namun upaya perbandingan ini dimaksudkan untuk mempelajari hal-hal positif yang telah dicapai oleh ANAO supaya bisa diterapkan di BPK. Kriteria yang digunakan dalam kajian ini adalah model *capacity building guidelines* yang dikembangkan oleh INTOSAI. Metode kajian yang digunakan adalah studi literatur yang diperkaya dengan hasil analisis berbagai dokumen yang diperoleh dari *website* resmi kedua lembaga auditor pemerintah tersebut. Hasil kajian menunjukkan bahwa 14 dari 15 unsur pengembangan kapasitas pemeriksaan kinerja telah dipenuhi dan satu unsur belum sepenuhnya dipenuhi oleh ANAO. Sementara itu, sesuai dengan tingkat perkembangan pemeriksaan kinerja yang relatif masih baru, BPK masih perlu secara terus menerus meningkatkan kapasitas pemeriksaan kinerja agar memenuhi standar *capacity building guidelines* yang dikembangkan oleh INTOSAI

ANALISIS KEBIJAKAN PUBLIK DALAM PEMERIKSAAN KINERJA

Sendjaja, D. W., Rismanto, G. Y. , dan Andrianto, N.

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, 1(1) 2015: 67—81

Salah satu isu dalam pemeriksaan kinerja yang memiliki urgensi tinggi yaitu metode apakah yang dapat digunakan pemeriksa untuk mendapatkan pemahaman atas kebijakan yang melatarbelakangi kegiatan utama entitas. Analisis kebijakan publik dalam pemeriksaan kinerja ini bertujuan untuk memberikan pemahaman khususnya mengenai siklus kebijakan dan pengembangannya; menjelaskan hubungan sistem tata kelola pemerintahan, pemahaman kebijakan publik dan pemeriksaan kinerja; serta mengembangkan kerangka kerja dan menjelaskan cakupan analisis kebijakan publik dalam pemeriksaan kinerja. Kajian ini disusun oleh Tim Litbang BPK dengan menggunakan studi literatur mengenai teori-teori kebijakan publik, diskusi dengan nara sumber dari *Vrije Universiteit*, serta kunjungan lapangan ke *Algemene Rekenkamer* (ARK) dan beberapa entitas pemerintah lainnya di Belanda. Selanjutnya, Tim mengembangkan informasi awal tersebut serta menganalisisnya dengan mempertimbangkan perspektif *ISSAI 3000 Performance Audit Guidelines*. Dengan menggunakan siklus pengembangan kebijakan, Tim telah menyusun kerangka kerja analisis kebijakan publik dalam pemeriksaan kinerja. Hasil kajian menyimpulkan bahwa penilaian kinerja entitas yang ideal adalah dengan mengukur suatu kebijakan pada tahap sebelum dan sesudah pelaksanaan kebijakan (*ex-ante* dan *ex-post*). Pemeriksaan atas kinerja suatu kebijakan pada tahap *ex-ante* dan *ex-post* (kecuali produk kebijakan itu sendiri) secara ideal dilakukan oleh entitas pengendali yang bukan merupakan subjek kebijakan itu sendiri. BPK sebagai badan pemeriksa eksternal pemerintah memenuhi syarat tersebut.

Kata Kunci:
kebijakan,
pemeriksaan kinerja,
Ex-ante, Ex-post

KESIMPULAN DALAM PEMERIKSAAN KEPATUHAN YANG BERDIRI SENDIRI

Kariningsih, C. S., Asfaroyani, N. , dan Tutiana, L. D.

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, 1(1) 2015: 83—94

Kata Kunci:
pemeriksaan kepatuhan, kesimpulan, ISSAI 4100

BPK memiliki mandat untuk melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, diantaranya melalui Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu (PDTT). Berdasarkan hasil kajian yang dilakukan Direktorat Litbang PDTT pada tahun 2011, pemeriksaan yang termasuk dalam PDTT adalah pemeriksaan investigatif dan kepatuhan. Pemeriksaan kepatuhan yang dimaksudkan adalah pemeriksaan kepatuhan yang berdiri sendiri. Tulisan ini bertujuan untuk memberikan informasi tentang penarikan kesimpulan dalam pemeriksaan kepatuhan yang berdiri sendiri tersebut. Metodologi yang digunakan yaitu studi literatur, telaah LHP, pengumpulan data dan informasi melalui kuesioner dan wawancara, serta *Focus Group Discussion* dengan praktisi dan akademisi. Hasil studi menunjukkan bahwa faktor-faktor yang mendukung kualitas penarikan kesimpulan dalam pemeriksaan kepatuhan yang berdiri sendiri adalah tujuan, lingkup atau cakupan pemeriksaan, kriteria, materialitas, sampel dan bukti pemeriksaan. Studi ini mengusulkan bentuk kesimpulan yang mengacu pada ISSAI 4100 *Compliance Audit Guidelines—For Audits Performed separately from the Audit of Financial Statements*.

KAJIAN PERMASALAHAN KEBIJAKAN PENETAPAN STATUS BENCANA, KELEMBAGAAN BPBD, DAN PENGELOLAAN BANTUAN PASCA TERBITNYA UU NOMOR 24 TAHUN 2007

Kurniawati, C. P.

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, 1(1) 2015: 95—106

Bencana dapat memicu risiko terjadinya bencana yang lain. Kondisi tersebut mengakibatkan setiap tahunnya masyarakat menderita akibat bencana. Pemerintah mutlak memerlukan dana dalam jumlah besar untuk menanggulangi bencana dan memulihkan wilayah pasca bencana. Permasalahannya ialah banyaknya kejadian yang ditetapkan sebagai bencana akan berdampak pada pendanaan dan distribusi sumber daya. Selain itu, permasalahan kelembagaan Badan Penanggulangan Bencana Daerah (BPBD) dan pengelolaan bantuan bencana yang tidak profesional dapat berpengaruh pula pada akuntabilitas dan transparansi penyelenggaraan penanggulangan bencana dan pengelolaan bantuan bencana. Kajian ini dilakukan melalui studi literatur tentang kebijakan-kebijakan yang terkait dengan penanggulangan bencana. Hasil kajian menunjukkan bahwa status bencana perlu ditetapkan berdasarkan definisi dan parameter yang jelas sebagaimana diamanatkan oleh Undang-Undang (UU) No. 24 Tahun 2007. Selain itu, peningkatan fungsi dan wewenang BPBD dan pengadopsian standar atau praktik terbaik pengelolaan bantuan bencana juga perlu dilakukan untuk meningkatkan akuntabilitas dan transparansi penyelenggaraan penanggulangan bencana.

Kata Kunci:

Akuntabilitas,
bantuan bencana,
kebijakan,
penanggulangan
bencana, status
bencana,
transparansi

A REVIEW ON THE USE OF REGRESSION ANALYSIS IN STUDIES OF AUDIT QUALITY

Muliawan, A. D.

Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara, 1(1) 2015: 107—127

Keywords:

Audit quality, regression analysis

This study aimed to review how regression analysis has been used in studies of abstract phenomenon, such as audit quality, an importance concept in the auditing practice (Schroeder et al., 1986), yet is not well defined. The articles reviewed were the research articles that include audit quality as research variable, either as dependent or independent variables. The articles were purposefully selected to represent balance combination between audit specific and more general accounting journals and between Anglo Saxon and Anglo American journals. The articles were published between 1983-2011 and from the A/A class journal based on ERA 2010's classifications. The study found that most of the articles reviewed used multiple regression analysis and treated audit quality as dependent variable and measured it by using a proxy. This study also highlights the size of data sample used and the lack of discussions about the assumptions of the statistical analysis used in most of the articles reviewed. This study concluded that the effectiveness and validity of multiple regressions do not only depends on its application by the researchers but also on how the researchers communicate their findings to the audience.



Bahrullah Akbar dan Achmad Djazuli

BPK RI, Indonesia.

Email: bahrullah.akbar@bpk.go.id, achmaddjazuli@yahoo.com



**FINANCIAL AUDIT AND
PEOPLE'S WELFARE
STUDY IN BADUNG, TABANAN
REGIONS AND CITY OF
DENPASAR YEAR OF 2013**

**AUDIT KEUANGAN DAN
KESEJAHTERAAN RAKYAT
STUDI PADA KABUPATEN
BADUNG, TABANAN DAN
KOTA DENPASAR TAHUN 2013**

ABSTRACT/ABSTRAK

Based on Article 23 UUD 1945, state finance management is addressed for the prosperity of people. Economic and non-economic welfare are two elements that form the prosperity of the people. This study aimed to see the relationship between financial audit and the welfare of the people in the Regencies of Badung, Tabanan and the City of Denpasar. This study use descriptive methodology to describe the relationship between the financial audit with the people's welfare through comparative techniques and scatter plots. The study result shows that economic welfare indicators in Bali are generally better than the national average. In addition, this study proved empirically that there is no strong relationship between financial audit particularly with people's welfare.

KEYWORDS:

people's prosperity, people's welfare, financial audit, descriptive methodology

Berdasarkan pasal 23 UUD 1945, pengelolaan keuangan negara ditujukan untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Kesejahteraan ekonomi dan kesejahteraan non ekonomi merupakan dua elemen yang membentuk kemakmuran rakyat. Kajian ini ditujukan untuk menghubungkan antara audit keuangan dan kesejahteraan rakyat di Kabupaten Badung, Tabanan dan Kota Denpasar Provinsi Bali. Metodologi deskriptif untuk menggambarkan hubungan antara audit keuangan dengan kesejahteraan rakyat melalui teknik komparasi dan *scatter plot* digunakan dalam kajian ini. Hasil kajian menunjukkan bahwa indikator kesejahteraan ekonomi di Bali secara umum lebih tinggi dari rata-rata nasional. Selain itu dalam kajian ini dibuktikan bahwa secara empiris belum ada hubungan yang kuat antara audit keuangan khususnya dengan kesejahteraan rakyat

KATA KUNCI:

kemakmuran rakyat, kesejahteraan rakyat, audit keuangan, metodologi deskriptif

SEJARAH ARTIKEL:

Diterima pertama: Desember 2014

Dinyatakan dapat dimuat : Juni 2015

PENDAHULUAN

Undang-Undang Dasar 1945 pasal 23 ayat (1) berbunyi: “*anggaran pendapatan dan belanja negara sebagai wujud dari pengelolaan keuangan negara ditetapkan setiap tahun dengan undang-undang dan dilaksanakan secara terbuka dan bertanggung jawab untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat*”. Dalam pasal ini secara eksplisit disebutkan ada dua faktor penentu bagi tercapainya kemakmuran rakyat melalui pengelolaan keuangan yang baik, yaitu terbuka atau transparan dan bertanggung jawab atau akuntabel. Hal ini sesuai dengan visi BPK untuk menjadi lembaga pemeriksa keuangan negara yang kredibel dengan menjunjung tinggi nilai-nilai dasar untuk berperan aktif dalam mendorong terwujudnya tata kelola keuangan negara yang akuntabel dan transparan.

Akuntabel dan transparan seperti layaknya pilar yang menopang tata kelola keuangan yang baik sehingga tercipta kemakmuran rakyat. Stewart dalam teorinya *Stewart's Ladder of Accountability* mengemukakan bahwa untuk menjadi akuntabel perlu melewati langkah-langkah dimana langkah yang pertama adalah *probity* dan *legality*. *Probity* diharapkan dapat dipenuhi dari audit laporan keuangan, sedangkan *legality* merupakan kepatuhan terhadap peraturan perundangan-undangan yang berlaku dalam mengelola keuangan. Diperolehnya opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) adalah merupakan awal dari proses tercapainya akuntabilitas secara penuh. Dalam era otonomi daerah ini, pengelolaan keuangan daerah menjadi salah satu faktor yang krusial dalam pertanggungjawaban pejabat publik daerah kepada masyarakat. Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) yang diterbitkan setiap tahun oleh pemerintah

daerah (Pemda) merupakan salah satu pertanggungjawaban formal Pemda dalam pengelolaan keuangan daerah. Amanah Undang-Undang (UU) Nomor 1 Tahun 2004 menyatakan bahwa LKPD tersebut wajib diaudit oleh BPK.

Secara umum, tidak ada perbedaan mendasar antara kemakmuran dan kesejahteraan. Namun jika dilihat dari sudut pandang ekonomi, kemakmuran mempunyai lingkup yang lebih luas dibandingkan dengan kesejahteraan, karena kemakmuran terdiri dari kesejahteraan ekonomi dan non ekonomi. Sedangkan kesejahteraan dalam beberapa literatur hanya menyangkut kesejahteraan ekonomi. Beberapa elemen masyarakat masih meragukan apakah ada hubungan yang erat antara opini audit laporan keuangan (LK) dengan kesejahteraan rakyat. Keraguan tersebut bisa diterima, mengingat fakta ada daerah yang mendapat opini WTP namun indikator-indikator kemiskinan, pengangguran, rasio *Gini*-nya masih belum menunjukkan tercapainya kesejahteraan. Demikian sebaliknya ada daerah yang menunjukkan pencapaian kesejahteraan masyarakat yang baik namun memperoleh opini non WTP.

Akbar dan Djazuli (2014) menyebutkan sejak terjadinya reformasi, Indonesia mengalami *big bang* dalam desentralisasi dan demokratisasi dari sebelumnya mempunyai sistem pemerintahan yang sangat sentralisasi. Desentralisasi menurut Smith (1985) merupakan pengurangan pemusatan administrasi pada suatu pusat tertentu dan pemberian kekuasaan kepada Pemda, termasuk di dalamnya pendelegasian kekuasaan kepada tingkatan yang lebih rendah dalam suatu hirarki teritorial. Dengan dilaksanakannya desentralisasi, daerah diharapkan dapat memberikan pelayanan

yang lebih cepat dan bermuara pada peningkatan daya saing ekonomi dan kesejahteraan rakyat daerah otonom diikuti dengan pengelolaan keuangan yang transparan dan akuntabel.

Tulisan ini bertujuan untuk mendeskripsikan kesejahteraan ekonomi pada daerah otonom di Indonesia dengan sampel yang digunakan adalah Kabupaten Badung mewakili daerah yang mendapat opini Tidak Wajar (TW), Kabupaten Tabanan mewakili daerah yang mendapat opini Wajar Dengan Pengecualian (WDP) dan Kota Denpasar mewakili daerah yang mendapat opini WTP. Selain itu tulisan ini juga diupayakan memberi deskripsi hubungan antara kesejahteraan rakyat dengan opini audit yang diberikan atas pengelolaan keuangan di Kabupaten Badung, Tabanan dan Kota Denpasar. Tulisan ini selanjutnya menggunakan terminologi kesejahteraan rakyat karena indikator-indikator yang digunakan dalam analisis adalah indikator ekonomi. Secara rinci permasalahan-permasalahan yang dikembangkan dalam kajian ini adalah:

1. Bagaimana perbandingan indikator-indikator kesejahteraan ekonomi di Kabupaten Badung, Tabanan dan Kota Denpasar dengan Provinsi Bali dan Nasional?
2. Bagaimana pemetaan indikator-indikator kesejahteraan ekonomi dan Laju Pertumbuhan Ekonomi (LPE) Kabupaten Badung, Tabanan dan Kota Denpasar dengan Provinsi Bali sebagai titik *origin*?
3. Bagaimana hubungan indikator-indikator dengan opini LKPD yang diperoleh dengan indikator-indikator kesejahteraan ekonomi di Kabupaten Badung, Tabanan dan Kota Denpasar?

METODOLOGI

Kerangka Teori

Akuntabilitas merupakan salah satu pilar pengelolaan keuangan negara yang bermuara pada kemakmuran rakyat. Beberapa definisi tentang akuntabilitas telah dijadikan literatur dalam banyak tulisan ilmiah.

Menurut Stewart dalam Kluver (1984):

“Accountability is about giving an account on what, how and why resources are allocated for certain purposes, how authority is exercised and the relationship between the exercised authority and the expected and achieved results”.

Akuntabilitas seperti layaknya ilmu ekonomi yang mengandung pertanyaan apa, bagaimana dan mengapa sumber daya di alokasikan untuk tujuan-tujuan tertentu. Akuntabilitas juga akan menyangkut hubungan-hubungan antara pemegang otoritas untuk mencapai tujuan yang diinginkan.

Menurut *Tokyo Declaration* (1985):

“Public accountability means the obligations of persons/authorities entrusted with public resources to report on the management of such resources and be answerable for the fiscal, managerial and programme responsibilities that are conferred”.

Akuntabilitas publik mempunyai lingkup yang sangat luas termasuk di dalamnya pelaporan atas penggunaan sumber daya publik. Dalam akuntabilitas publik perlu melakukan pelaporan kepada pemberi sumber daya.

Menurut Caiden dalam Behn (2001:221):

“To be accountable is to answer for one’s responsibilities, to report, to explain, to give reason, to respond, to assume obligations, to render a reckoning and to submit to an outside or external judgment”.

Untuk menjadi akuntabel, organisasi harus melakukan aktivitas pelaporan, memberikan penjelasan, alasan, respon yang juga mempertimbangkan kondisi eksternal.

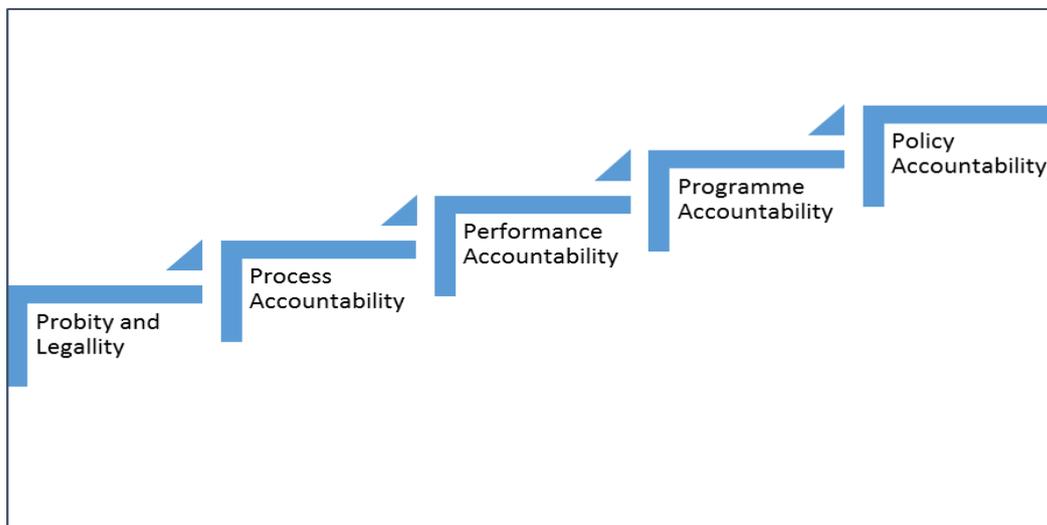
Menurut Kluvers (2003):

“Accountability in the public sector is different from that of the private sector. It involves complex multifaceted relationships, many roles and tasks with differing risks, uncertainties, and diverse and often conflicting expectations”.

Akuntabilitas di sektor publik berbeda dengan sektor swasta. Akuntabilitas di sektor

publik lebih kompleks karena banyak sekali pemangku kepentingan terhadap pemerintahan. Selain itu sektor publik mempunyai peran yang beragam yang diikuti oleh resiko dan ketidakpastian yang bervariasi pula.

Dari keempat definisi akuntabilitas tersebut ada beberapa kata kunci dalam akuntabilitas. Kata kunci yang pertama adalah sumber daya. Dalam organisasi sektor publik, sumber daya yang digunakan bisa berasal dari alam yang dikerjasamakan dengan swasta untuk mengolahnya atau sumber daya dari masyarakat sebagai pembayar pajak. Jadi ada dua pertanggungjawaban yang harus dibuat oleh organisasi sektor publik seperti pemerintah daerah. Kata kunci yang kedua adalah apa, bagaimana dan mengapa sumber daya tersebut digunakan untuk mencapai tujuan tertentu. Tujuan bernegara yang terdapat dalam Pembukaan UUD 1945, terdiri dari: (1) Melindungi segenap Bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia, (2) Memajukan kesejahteraan umum, (3) Mencerdaskan kehidupan bangsa,



Gambar 1. Stewart’s Ladder Accountability
 Sumber: Rixon (diolah)

dan (4) Ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial. Kata kunci yang ketiga adalah adanya fungsi manajemen, dimulai dari perencanaan, pelaksanaan dan pelaporan, dimana pelaporan merupakan salah satu bukti formal dilaksanakannya pemakaian sumber daya secara akuntabel dan transparan organisasi atau individu yang diberikan tanggungjawab untuk mengelolanya.

Sedangkan Stewart (1984) dalam Rixon (2008) mengungkapkan lima langkah dalam akuntabilitas. Mekanisme tersebut perlu dilakukan oleh pengelola keuangan publik, dengan gambar 1.

1. Kejujuran/ *probity* dan *legality*, langkah ini bisa dicapai melalui audit LK dan audit kepatuhan terhadap peraturan perundangan-undangan
2. Akuntabilitas proses/*process accountability*, bisa dilakukan juga dengan audit LK dan reviu terhadap sistem pengendalian internal
3. Akuntabilitas kinerja/*performance accountability*, dapat dipenuhi dengan audit LK dan metode-metode penilaian lain seperti *Balance Score Card* (BSC)
4. Akuntabilitas program/*programme accountability*, dapat dipenuhi perencanaan strategis dari pengelola keuangan dengan dilengkapi dengan LK dan BSC
5. Akuntabilitas kebijakan/*policy accountability*, dapat dilihat dari seberapa besar pertanggungjawaban pengelola secara transparan dan akuntabel dituangkan dalam regulasi

Stewart's ladder accountability sangat sesuai dengan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) BPK yang terdiri dari buku satu LK, buku dua Sistem Pengendalian Internal (SPI)

dan buku tiga kepatuhan terhadap peraturan perundangan-undangan.

Akbar (2013), menghubungkan antara pengawasan dengan akuntabilitas publik, menyatakan bahwa pengawasan merupakan salah satu cara untuk membangun dan menjaga legitimasi warga masyarakat terhadap kinerja pemerintahan dengan menciptakan suatu sistem pengawasan yang efektif, baik pengawasan intern maupun ekstern. Sasaran pengawasan adalah temuan yang menyatakan terjadinya penyimpangan atas rencana dan target. Sementara itu, tindakan yang dilakukan antara lain:

1. Mengarahkan atau merekomendasikan perbaikan
2. Menyarankan agar ditekan adanya pemborosan
3. Mengoptimalkan pekerjaan untuk mencapai sasaran rencana.

Ada tiga jenis audit yang dilaksanakan oleh BPK menurut UU Nomor 15 Tahun 2006, yang terdiri dari audit keuangan, audit kinerja dan audit dengan tujuan tertentu. Menurut Rai (2008:31):

“Audit atas laporan keuangan adalah audit atas laporan keuangan yang bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*), apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia”

“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”.

Sedangkan menurut Standar Pemeriksaan Keuangan Negara/SPKN (2007):

“Pemeriksaan keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan. Pemeriksaan keuangan tersebut bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*) apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia”.

“Pemeriksaan kinerja adalah pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan aspek efektivitas. Dalam melakukan pemeriksaan kinerja, pemeriksa juga menguji kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan serta pengendalian intern. Pemeriksaan kinerja dilakukan secara objektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti, untuk dapat melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau program/kegiatan yang diperiksa”.

Hasil audit keuangan adalah opini terhadap laporan keuangan yang terdiri dari Wajar Tanpa Pengecualian (WTP), Wajar Dengan Pengecualian (WDP), Tidak Memberikan Pendapat (TMP) dan Tidak Wajar (TW). WTP diberikan apabila bukti pemeriksaan cukup memadai, LK disajikan lengkap dan

sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) serta tidak terdapat situasi yang membuat pemeriksa memodifikasi opini. WDP diberikan oleh auditor apabila laporan keuangan menyajikan secara wajar, kecuali untuk dampak hal-hal yang dikecualikan. Kondisi-kondisi yang dipertimbangkan sehingga auditor memberikan opini WDP adalah adanya penyimpangan prinsip yang material dan pembatasan lingkup pemeriksaan yang berdampak material. TMP diberikan oleh auditor apabila terdapat penyimpangan prinsip akuntansi (salah saji), baik secara individual maupun agregat, yang sangat material. Sedangkan opini TW diberikan apabila terdapat pembatasan lingkup pemeriksaan sehingga pemeriksa tidak dapat memperoleh bukti yang cukup memadai. Selain itu dalam kondisi ekstrim, meskipun bukti pemeriksaan terkait setiap ketidakpastian telah cukup memadai, pemeriksa tidak mungkin merumuskan opini karena adanya interaksi potensial dan dampak kumulatif yang mungkin terjadi pada laporan keuangan.

Hasil akhir dari pemeriksaan kinerja adalah rekomendasi dan kesimpulan atas keekonomian, efisiensi dan efektivitas. Pemeriksaan kinerja menghasilkan informasi yang berguna untuk meningkatkan kinerja suatu program dan memudahkan pengambilan keputusan bagi pihak yang bertanggung jawab untuk mengawasi dan mengambil tindakan koreksi serta meningkatkan pertanggungjawaban publik. Pemeriksaan kinerja menggunakan berbagai metodologi, berbagai tingkat analisis, penelitian atau evaluasi. Pemeriksaan kinerja menghasilkan temuan, simpulan, dan rekomendasi.

Kemakmuran dan Kesejahteraan dalam Sudut Pandang Ekonomi

UUD 1945 lebih banyak menggunakan terminologi kemakmuran rakyat dalam batang tubuhnya. Selain terdapat pada Pasal 23 ayat (1), kemakmuran rakyat juga digunakan dalam Pasal 33 UUD 1945 yang secara lengkap berbunyi “bumi dan air dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya dikuasai oleh negara dan dipergunakan sebesar-besarnya untuk kemakmuran rakyat”. Namun dalam Pembukaan UUD 1945 tujuan keempat bernegara adalah memajukan kesejahteraan umum.

Kemakmuran dalam sudut pandang ekonomi didefinisikan sebagai kondisi dalam siklus ekonomi tercapainya tingkat pengangguran yang relatif rendah, pendapatan tinggi yang merata, serta tingginya kemampuan daya beli (jika tingkat inflasi dijaga dalam kondisi yang rendah) (*business dictionary*). Sedangkan kesejahteraan menurut ekonomi merupakan sebuah cabang dari ilmu ekonomi yang memfokuskan pada alokasi optimal dari sumber daya dan bagaimana hal ini berpengaruh terhadap kesejahteraan sosial. Ekonomi kesejahteraan juga menganalisis bagaimana barang-barang dapat didistribusikan sehingga tercapai kondisi saat ini. Hal ini berhubungan dengan studi distribusi pendapatan dan dampaknya terhadap barang-barang secara umum (*investopedia*). Dari dua definisi tersebut dapat dilihat perbedaannya pada pendekatan yang digunakan. Kemakmuran secara umum menggunakan pendekatan ekonomi makro seperti tingkat pengangguran, pendapatan dan kemampuan daya beli. Sedangkan kesejahteraan pada dasarnya menggunakan

pendekatan analisis ekonomi mikro berupa optimalisasi penggunaan sumber daya ekonomi atau efisiensi yang dianalisis secara agregat. Indikator-indikator kesejahteraan ekonomi yang digunakan, diantaranya:

1. Tingkat pertumbuhan ekonomi
2. Produk Domestik Regional Bruto (PDRB) per kapita
3. Tingkat kemiskinan
4. Indeks Pembangunan Manusia (IPM)
5. Tingkat pengangguran
6. Rasio *Gini*

Perbedaan kemakmuran dan kesejahteraan menurut Sumner (1996:7) terletak pada lingkupnya. Lingkup kesejahteraan hanya terletak pada kesejahteraan ekonomi seperti kemampuan manusia untuk memenuhi kebutuhan berupa sandang, pangan, perumahan, kesehatan dan pendidikan, dalam lingkup yang lebih luas kemakmuran terdiri dari kesejahteraan ekonomi dan non ekonomi. Kesejahteraan non ekonomi lebih banyak kepada pemenuhan faktor-faktor non ekonomi seperti kebahagiaan, banyaknya waktu untuk berkumpul dengan keluarga, dapat pulang kerja sesuai dengan waktu yang ditentukan atau tidak perlu melakukan lembur untuk mendapatkan pendapatan yang lebih tinggi dan mempunyai rasa aman dan nyaman.

Ukuran kesejahteraan non ekonomi sudah sangat bernilai bagi masyarakat di Indonesia. Sebagai contoh banyaknya waktu berkumpul dengan keluarga merupakan salah satu faktor pendukung utama mengapa indeks kebahagiaan orang Indonesia mempunyai nilai yang hampir sejajar dengan indeks kebahagiaan yang diperoleh oleh orang di Amerika Serikat (AS) meskipun pendapatan

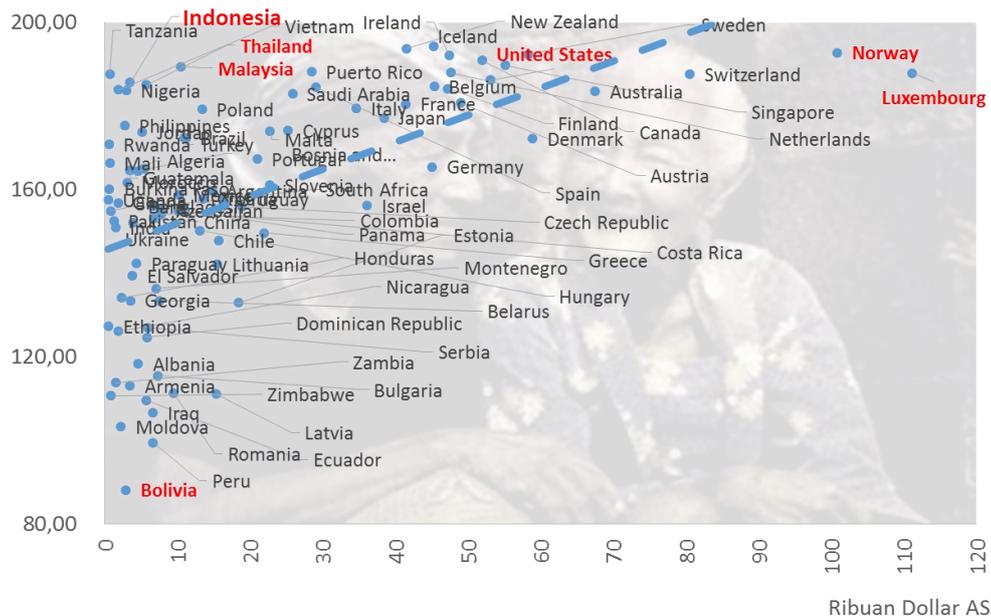
perkapitanya sangat berbeda jauh. Menurut survey yang dilakukan oleh *World Value Survey* (WVS) pada tahun 2012 menunjukkan hubungan yang tidak kuat antara pendapatan dan kebahagiaan. Semakin tinggi pendapatan ternyata tidak berhubungan dengan meningkatnya *Happiness Index* (HI). Orang Indonesia mempunyai HI sebesar 185,7 dengan pendapatan per kapita USD3.475,25 sedangkan orang Amerika mempunyai HI sebesar 186,3 dengan pendapatan perkapita hampir dua puluh kali lipat dari pendapatan per kapita orang Indonesia atau sebesar USD53.142,89. Dari data ini menunjukkan bahwa yang perlu segera diperbaiki bagi Indonesia adalah indikator-indikator kesejahteraan ekonomi. Secara lengkap hubungan HI dengan pendapatan per kapita pada beberapa negara dapat dilihat dalam grafik 1 dan tabel 1.

Metode Pengumpulan Data

Data yang digunakan dalam kajian ini adalah data sekunder yang berasal dari publikasi Badan Pusat Statistik (BPS) Provinsi dan Kabupaten/Kota se Bali dalam angka dan Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) BPK. Data ditabulasi ke dalam bentuk *excel* untuk dianalisa dan diolah lebih lanjut. Selain itu untuk melengkapi analisis, data primer hasil wawancara dengan *auditee*.

Metode Analisis Data

Metode komparasi merupakan metode yang digunakan untuk menggambarkan perbandingan antara pencapaian ekonomi dan kesejahteraan atau pemerataan ekonomi



Grafik 1. Hubungan HI dengan Pendapatan Per Kapita
 Sumber: WVS

Tabel 1. PDB/Kapita dan Indeks Kebahagiaan

Negara	PDB/ Kapita	Indeks Kebahagiaan
Singapore	55.182	189,8
Malaysia	10.514	189,5
Luxembourg	111.162	187,9
United States	53.143	186,3
Indonesia	3.475	185,7
Thailand	5.779	185,1
Bolivia	2.867	88,2

Sumber: WVS (diolah)

Kabupaten Badung dan Tabanan dan Kota Denpasar dibandingkan dengan Provinsi Bali dan Kabupaten lainnya di Bali. Dalam analisis ini akan dibandingkan tingkat pertumbuhan ekonomi Kabupaten Badung dan Tabanan dengan tingkat pertumbuhan ekonomi Provinsi Bali dan Nasional. Tujuan dari analisis ini adalah untuk menggambarkan apakah pertumbuhan ekonomi Kabupaten Badung dan Tabanan berada di bawah atau di atas tingkat pertumbuhan ekonomi Provinsi Bali dan Nasional.

Selain itu metode komparasi juga digunakan untuk membandingkan *scoring* yang didapat dari *scatter plot* dengan opini laporan keuangan pada Kabupaten Badung dan Tabanan serta Kota Denpasar. Tujuannya adalah untuk membandingkan apakah tingginya perolehan *score* dari proses *scatter plot* akan diikuti dengan pemerolehan opini laporan keuangan yang lebih baik.

Metode *scatter plot* untuk menggambarkan posisi dari masing-masing objek kajian dalam kuadran-kuadran merupakan metode yang juga digunakan dalam tulisan ini. Tujuan dari penggunaan metode *scatter plot* ini adalah untuk memetakan posisi Kabupaten Badung dan Tabanan serta Kota Denpasar di antara kabupaten/kota-

kabupaten/kota lain di Provinsi Bali. *Benchmark* yang digunakan sebagai titik *origin* adalah pencapaian yang diperoleh oleh Provinsi Bali. Dalam metode *scatter plot* akan dipetakan tingkat pertumbuhan ekonomi di Kabupaten Badung dan Tabanan dengan ukuran-ukuran kesejahteraan dan pemerataan.

Pada *scatter plot* pertama akan disandingkan pertumbuhan ekonomi dengan PDRB per kapita. Tujuannya adalah untuk menjawab pertanyaan apakah pertumbuhan ekonomi diikuti dengan tumbuhnya PDRB per kapita atau untuk menggambarkan bahwa pertumbuhan ekonomi diikuti dengan pertumbuhan rata-rata pendapatan penduduk di kedua Kabupaten Badung dan Tabanan serta Kota Denpasar. Kuadran tujuan dalam *scatter plot* ini adalah pada kuadran pertumbuhan ekonomi yang tinggi diikuti dengan pertumbuhan PDRB per kapita yang tinggi pula.

Scatter plot yang kedua digunakan untuk menyandingkan pertumbuhan ekonomi dengan *rasio Gini*. Tujuan dari *scatter plot* ini adalah untuk menjawab pertanyaan apakah pertumbuhan ekonomi menyebabkan terjadinya kesenjangan ekonomi di Kabupaten Badung dan Tabanan serta Kota Denpasar di antara kecamatan-kecamatan di

bawahnya. Kuadran tujuan dari *scatter plot* ini adalah tingkat pertumbuhan ekonomi yang tinggi namun rasio *Gini* rendah.

Scatter plot yang ketiga digunakan untuk menyandingkan pertumbuhan ekonomi dengan tingkat kemiskinan. Tujuannya adalah untuk menjawab pertanyaan apakah pertumbuhan ekonomi menyebabkan terjadinya kesenjangan ekonomi yang makin dalam antara yang kaya dengan yang miskin. *Scatter plot* ini juga untuk menggambarkan posisi Kabupaten Badung dan Tabanan serta Kota Denpasar di antara kabupaten–kabupaten lain di Provinsi Bali.

Scatter plot yang keempat digunakan untuk menyandingkan pertumbuhan ekonomi dengan tingkat pengangguran. Tujuannya adalah untuk menjawab pertanyaan apakah

pertumbuhan ekonomi menyebabkan terserapnya tenaga kerja di Kabupaten Badung dan Tabanan. *Scatter plot* ini juga untuk menggambarkan posisi Kabupaten Badung dan Tabanan serta Kota Denpasar diantara kabupaten–kabupaten lain di Provinsi Bali. Kuadran tujuan dalam *scatter plot* ini adalah kuadran keempat atau pertumbuhan ekonomi tinggi dan tingkat pengangguran rendah.

Scatter plot yang kelima digunakan untuk menyandingkan pertumbuhan ekonomi dengan indeks pembangunan manusia. Tujuannya adalah untuk menjawab pertanyaan apakah bertumbuhnya ekonomi diikuti dengan perbaikan kualitas penduduk dalam akses mendapatkan layanan pendidikan dan kesehatan serta peningkatan daya beli masyarakat.

Tabel 2 Kriteria *Scoring* Dalam *Scatter Plott*

Scatter Plot	Komparasi	Kuadran			
		1	2	3	4
1	PDRB per Kapita dan Laju Pertumbuhan Ekonomi (LPE)	Tujuan Score 4 PDRB per Kapita Tinggi dan LPE Tinggi	Score 2 PDRB per Kapita Tinggi dan LPE Rendah	Score 1 PDRB per Kapita Rendah dan LPE Rendah	Score 2 PDRB per Kapita Rendah dan LPE Tinggi
2	Rasio <i>Gini</i> dan LPE	Score 2 Rasio <i>Gini</i> Tinggi dan LPE Tinggi	Tujuan Score 4 Rasio <i>Gini</i> Rendah dan LPE Tinggi	Score 2 Rasio <i>Gini</i> Rendah dan LPE Rendah	Score 1 Rasio <i>Gini</i> Tinggi dan LPE Rendah
3	Tingkat Kemiskinan dan LPE	Score 2 Tingkat Kemiskinan Tinggi dan LPE Tinggi	Tujuan Score 4 Tingkat Kemiskinan Rendah dan LPE Tinggi	Score 2 Tingkat Kemiskinan Rendah dan LPE Rendah	Score 1 Tingkat Kemiskinan Tinggi dan LPE Rendah
4	Tingkat Pengangguran dan LPE	Score 2 Tingkat Pengangguran Tinggi dan LPE Tinggi	Tujuan Score 4 Tingkat Pengangguran Rendah dan LPE Tinggi	Score 2 Tingkat Pengangguran Rendah dan LPE Rendah	Score 1 Tingkat Pengangguran Tinggi dan LPE Rendah
5	IPM dan LPE	Tujuan Score 4 IPM Tinggi dan LPE Tinggi	Score 2 IPM Tinggi dan LPE Rendah	Score 1 IPM Rendah dan LPE Rendah	Score 2 IPM Rendah dan LPE Tinggi

Sumber: Hasil Pengolahan

Metode *scoring* digunakan untuk mengetahui besarnya *score* yang diperoleh dari masing-masing kabupaten/kota di Bali berdasarkan metode *scatter plot*. Nilai tertinggi yang akan diperoleh adalah empat jika kedua indikator menunjukkan nilai yang diinginkan atau berada pada kuadran yang diharapkan. Selanjutnya diberikan nilai 2 jika hanya salah satu indikator yang mencapai kondisi yang diinginkan, namun jika kedua indikator tidak memenuhi kriteria yang diinginkan maka akan diberikan nilai 1. Kriteria penilaian dari masing-masing *scatter plot* dapat dilihat pada Tabel 2.

delapan Kabupaten. Dua entitas yang memperoleh WTP pada tahun 2013 adalah Provinsi Bali dan Kota Denpasar. Enam entitas mendapatkan WDP terdiri dari Kabupaten Buleleng, Gianyar, Jembrana, Karangasem, Klungkung dan Tabanan. Satu entitas mendapatkan opini TMP Kabupaten Bangli dan satu entitas mendapatkan opini TW Kabupaten Badung. Secara lengkap perolehan opini atas LKPD se Provinsi Bali dari tahun 2008 sampai dengan tahun 2013 dapat dilihat dalam grafik 2.

HASIL DAN PEMBAHASAN

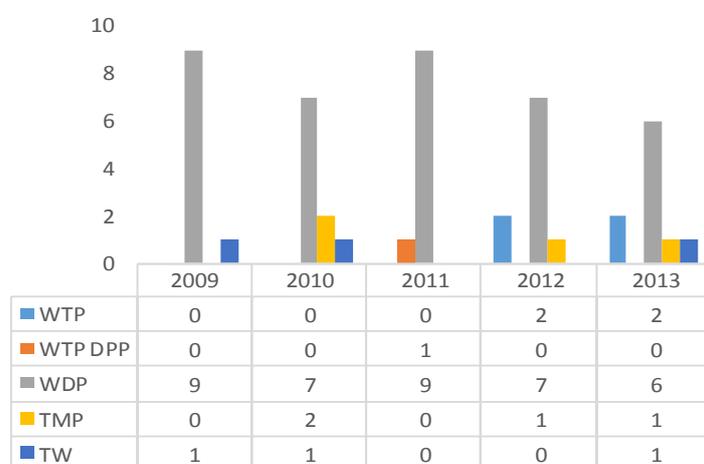
Opini LKPD Bali

Berdasarkan opini yang diberikan BPK atas LKPD se Provinsi Bali menunjukkan bahwa sampai dengan tahun 2013 ada dua entitas yang memperoleh opini WTP dari total sepuluh entitas di Bali yang terdiri dari satu Provinsi, satu Kota dan

Komparasi Indikator Kesejahteraan Ekonomi

Indikator kesejahteraan ekonomi se Provinsi Bali tahun 2013 terdiri dari LPE, PDRB/kapita, kemiskinan, pengangguran, rasio *Gini* dan IPM dapat dilihat dalam tabel 3.

LPE Bali tahun 2013 secara umum lebih tinggi dibandingkan dengan rata-rata LPE nasional. LPE tertinggi ada di Kabupaten Buleleng sebesar 6,71% sedangkan



Grafik 2. Opini LKPD Provinsi Bali

Sumber: IHPS BPK (diolah)

Kabupaten Badung dan Tabanan sebesar 6,41% dan 6,03%. LPE Kota Denpasar juga termasuk tinggi sebesar 6,54%. Tingginya tingkat LPE Bali secara umum masih didominasi oleh sektor jasa pariwisata.

PDRB per kapita Bali tahun 2013 secara umum masih di bawah PDB per kapita nasional sebesar Rp36,5juta. PDRB per kapita tertinggi di Bali ada di Kabupaten Badung sebesar Rp32,85juta sedangkan Kabupaten Tabanan dan Kota Denpasar masing-masing sebesar Rp14,12juta dan Rp18,63juta. Tinggi PDB per kapita nasional lebih banyak disebabkan oleh dominasi dari provinsi-provinsi di Pulau Jawa yang memang PDRB-nya jauh di atas provinsi-provinsi lain di Indonesia.

Tingkat kemiskinan di Provinsi Bali secara umum lebih rendah jika dibandingkan dengan tingkat kemiskinan nasional yang mencapai 7,25% di tahun 2013. Tingkat kemiskinan terendah ada di Kota Denpasar sebesar 2,07% diikuti oleh Kabupaten Badung sebesar 2,46% sedangkan Kabupaten Tabanan masih terhitung tinggi mencapai 5,21%. Hal menunjukkan bahwa masyarakat Bali lebih banyak hidup di atas garis kemiskinan yang telah ditetapkan.

Sejalan dengan tingkat kemiskinan, tingkat pengangguran di Bali juga secara umum lebih rendah dari tingkat pengangguran nasional yang mencapai angka 6,25% tahun 2013. Tingkat pengangguran terendah ada di Kabupaten Bangli yang hanya mencapai 0,75% sedangkan Kabupaten Badung dan Tabanan masing-masing sebesar 0,77% dan 0,79% serta Kota Denpasar sebesar 2,64%. Hal ini menunjukkan tingginya tingkat penyerapan tenaga kerja di Bali bila dibandingkan dengan besarnya angkatan kerja.

Rasio *Gini* di Bali menunjukkan data yang lebih rendah dari rasio *Gini* nasional yang mencapai 0,42 pada tahun 2013. Rasio *Gini* terendah ada di Kabupaten Bangli yang hanya mencapai 0,31 sedangkan Kabupaten Badung dan Tabanan mencapai 0,35 dan 0,39. Untuk Kota Denpasar rasio *Gini*-nya mencapai 0,36. Data ini menunjukkan bahwa tingkat kesenjangan di Bali lebih rendah jika dibandingkan dengan tingkat kesenjangan nasional secara agregat.

Indikator yang terakhir adalah IPM, tingkat IPM di Bali secara umum lebih tinggi dari IPM nasional yang mencapai 73,81. Tingkat IPM tertinggi terdapat di Kota Denpasar yang mencapai 79,41. IPM Kabupaten Badung dan Tabanan masing-masing ada pada nilai 76,37 dan 76,19. Hal ini menunjukkan bahwa akses pendidikan dan kesehatan di Bali mudah untuk didapatkan oleh masyarakat.

Scatter Plot

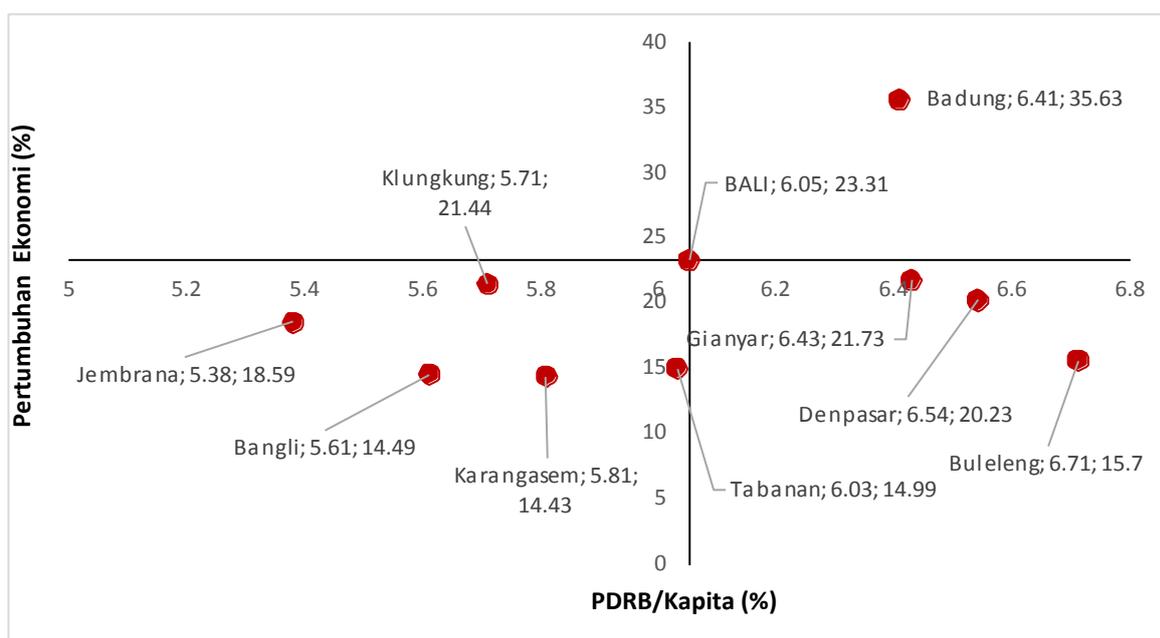
Scatter plot pertama yang mempertemukan LPE dengan PDRB per kapita dapat dilihat dalam grafik 3.

Dari *scatter plot* satu terlihat bahwa posisi Kabupaten Badung berada pada kuadran satu. Kondisi ini menunjukkan bahwa tingkat pertumbuhan ekonomi dan PDRB per kapita Kabupaten Badung berada diatas Provinsi Bali. Tingkat pertumbuhan ekonomi Provinsi Bali tahun 2013 sebesar 6,05% sedangkan Kabupaten Badung mencapai 6,41%. Kota Denpasar mempunyai tingkat pertumbuhan ekonomi sebesar 6,54% lebih tinggi dari Provinsi Bali maupun Kabupaten Badung. Sedangkan Kabupaten Tabanan mempunyai tingkat pertumbuhan ekonomi sebesar 6,03% lebih rendah dari Provinsi Bali, Kota

Tabel 3 Indikator Kesejahteraan Ekonomi Bali Tahun 2013

	LPE	PDRB/Kapita	Kemiskinan	Pengangguran	Rasio Gini	IPM
	(%)	(Juta Rp)	(%)	(%)		
Jembrana	5,38	16,38	5,56	3,39	0,37	74,29
Tabanan	6,03	14,12	5,21	0,79	0,39	76,19
Badung	6,41	32,85	2,46	0,77	0,35	76,37
Gianyar	6,43	18,71	4,27	2,16	0,33	75,02
Klungkung	5,71	19,12	7,01	2,12	0,36	72,25
Bangli	5,61	12,96	5,45	0,75	0,31	72,28
Karangasem	5,81	12,77	6,88	1,34	0,33	68,47
Buleleng	6,71	14,22	6,31	2,13	0,38	72,54
Denpasar	6,54	18,63	2,07	2,64	0,36	79,41
BALI	6,65	20,74	4,49	1,79	0,40	74,11
NASIONAL	5,78	36,50	7,25	6,25	0,42	73,81

Sumber: BPS (Diolah)

**Grafik 3.** Scatter Plot LPE dan PDRB per Kapita

Sumber: Hasil Pengolahan

Denpasar maupun Kabupaten Badung.

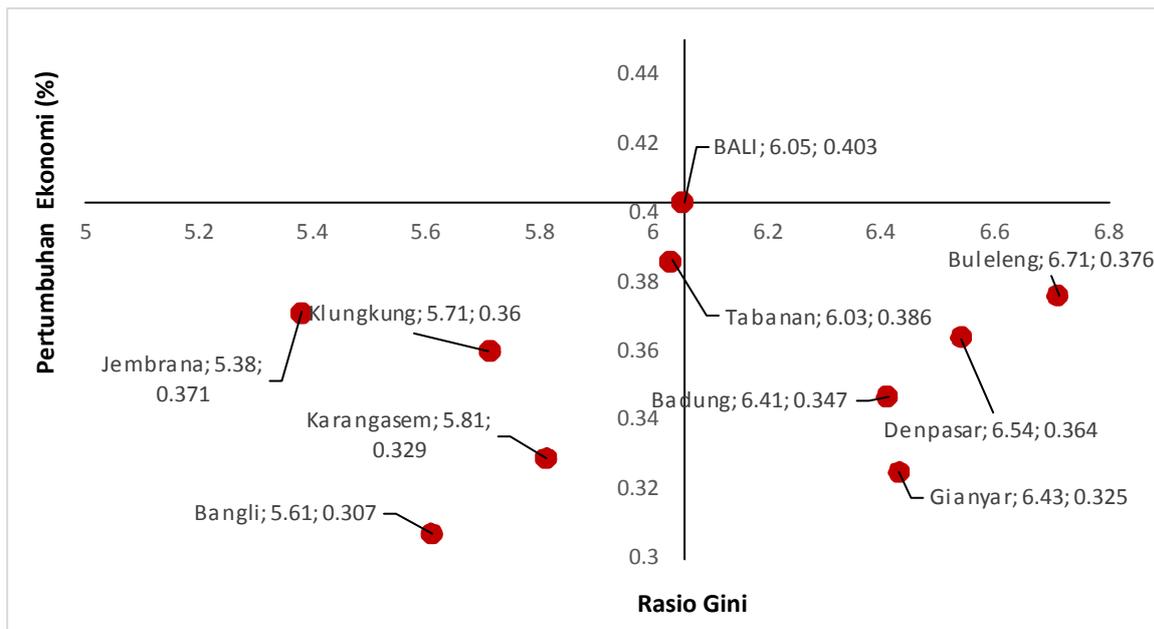
Pertumbuhan ekonomi Kota Denpasar merupakan tertinggi kedua setelah Kabupaten Buleleng. Namun pertumbuhan ekonomi yang tinggi di Denpasar tidak diikuti oleh pertumbuhan PDRB per kapita yang tinggi juga. Pertumbuhan PDRB per kapita tertinggi berada di Kabupaten Badung sebesar 35,63% sedangkan Kota Denpasar sebesar 20,23%. Sedangkan pertumbuhan PDRB per kapita Provinsi Bali sebesar 23,31% masih lebih tinggi dari Kota Denpasar dan Kabupaten Tabanan yang mencapai 14,99%.

Scoring dari scatter plot pertama, Kabupaten Badung mendapatkan score empat. Pada kuadran dua dan empat yang mendapatkan score dua adalah Kabupaten Gianyar, Buleleng dan Kota Denpasar. Sedangkan yang berada di kuadran tiga Kabupaten Klungkung, Jembrana, Bangli, Karang Asem dan Tabanan mendapatkan score satu.

Scatter plot kedua yang mempertemukan LPE dan rasio Gini dapat dilihat dalam grafik 4.

Dalam scatter plot dua, seluruh kabupaten dan kota di Provinsi Bali rasio Gini-nya lebih rendah dibandingkan dengan rasio Gini Provinsi Bali yang mencapai 0,403. Kondisi ini menggambarkan bahwa ketimpangan distribusi pendapatan di kabupaten lebih baik dibandingkan Provinsi Bali secara keseluruhan. Kuadran tujuan adalah kuadran kedua yang menunjukkan pertumbuhan ekonomi tinggi dan ketimpangan pendapatan rendah. Kabupaten Badung dan Kota Denpasar berada dalam kuadran kedua ini dengan rasio Gini masing-masing 0,347 dan 0,347. Sedangkan Kabupaten Tabanan berada di kuadran ketiga dengan rasio Gini sebesar 0,386. Rasio Gini terendah di Provinsi Bali ada di Kabupaten Bangli dengan koefisien sebesar 0,307.

Dari scatter plot kedua yang mendapatkan



Grafik 4. Scatter plot kedua LPE dan Rasio Gini
 Sumber: Hasil Pengolahan

score empat atau berada di kuadran dua adalah Kabupaten Buleleng, Badung, Gianyar dan Kota Denpasar. Sedangkan Kabupaten Klungkung, Jembrana, Karangasem, Bangli dan Tabanan mendapatkan score 2 karena berada di kuadran tiga.

Scatter plot ketiga, mempertemukan LPE dengan tingkat kemiskinan dapat dilihat dalam grafik 5.

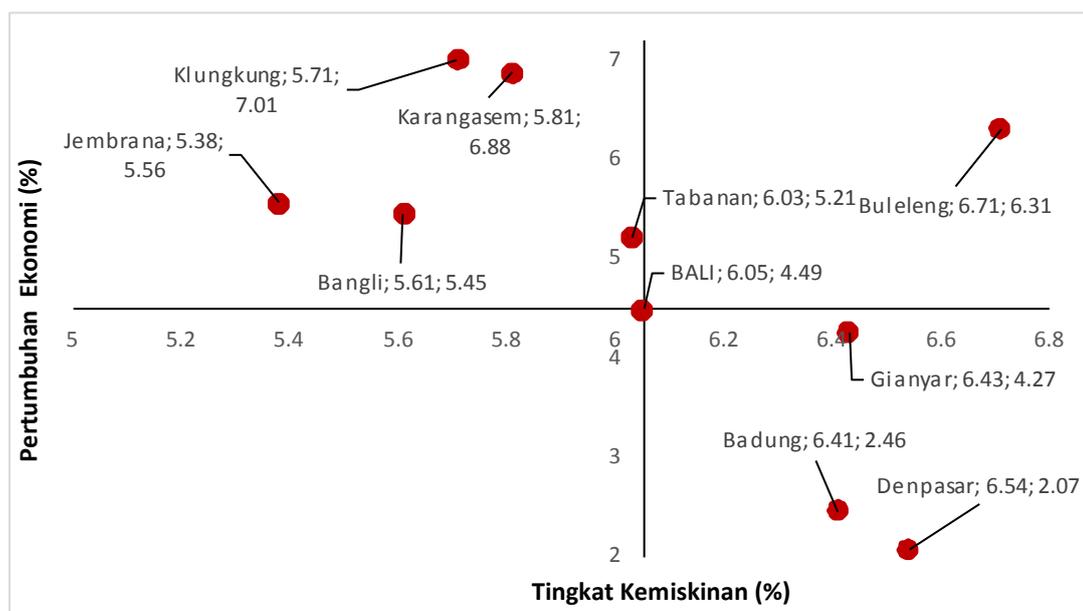
Berdasarkan grafik 5, Kabupaten Badung, Gianyar dan Kota Denpasar mendapatkan score empat karena berada di kuadran kedua. Kabupaten Buleleng mendapatkan score dua sedangkan Kabupaten Jembrana, Klungkung, Karangasem, Tabanan dan Bangli mendapatkan score satu karena berada di kuadran empat.

Scatter Plot keempat mempertemukan LPE dengan tingkat pengangguran dapat dilihat dalam grafik 6.

Berdasarkan grafik 6, Kabupaten Badung memperoleh score empat karena berada di kuadran kedua. Kabupaten Gianyar, Buleleng, Karangasem, Bangli, Tabanan dan Kota Denpasar berada di kuadran pertama dan ketiga mendapatkan score dua, sedangkan Kabupaten Jembrana dan Klungkung mendapatkan score satu karena berada di kuadran keempat.

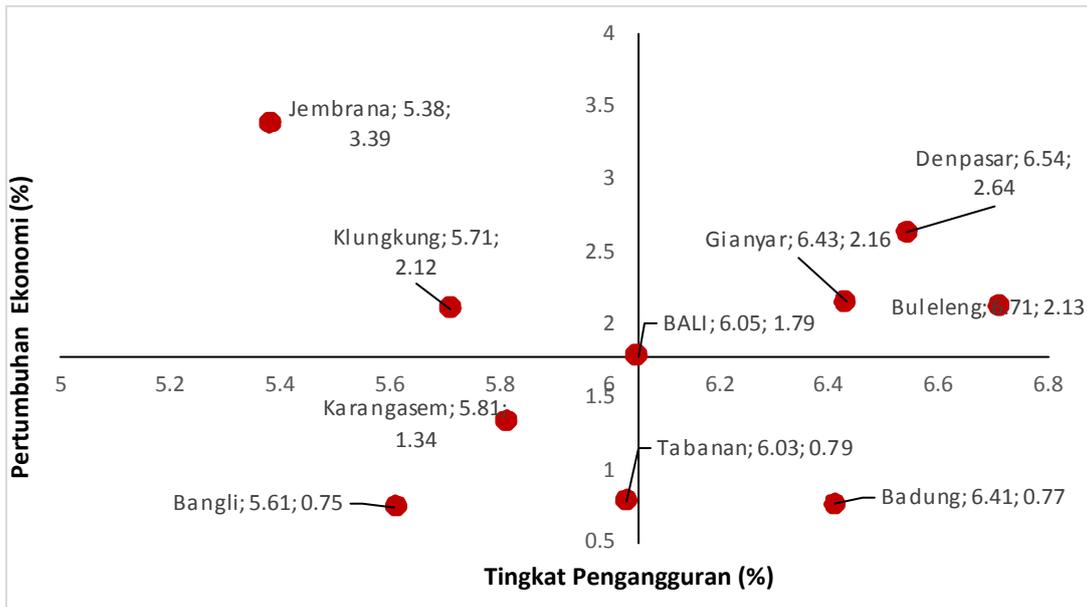
Scatter plot kelima mempertemukan LPE dengan IPM yang secara rinci dapat dilihat dalam grafik 7.

Berdasarkan grafik 7, Kabupaten Badung, Gianyar dan Kota Denpasar mendapatkan score empat karena berada di kuadran satu sedangkan Kabupaten Buleleng, Jembrana dan Tabanan mendapatkan score dua karena berada di kuadran dua dan empat. Namun Kabupaten Bangli, Karangasem dan Klungkung berada di kuadran ketiga sehingga mendapatkan score satu.

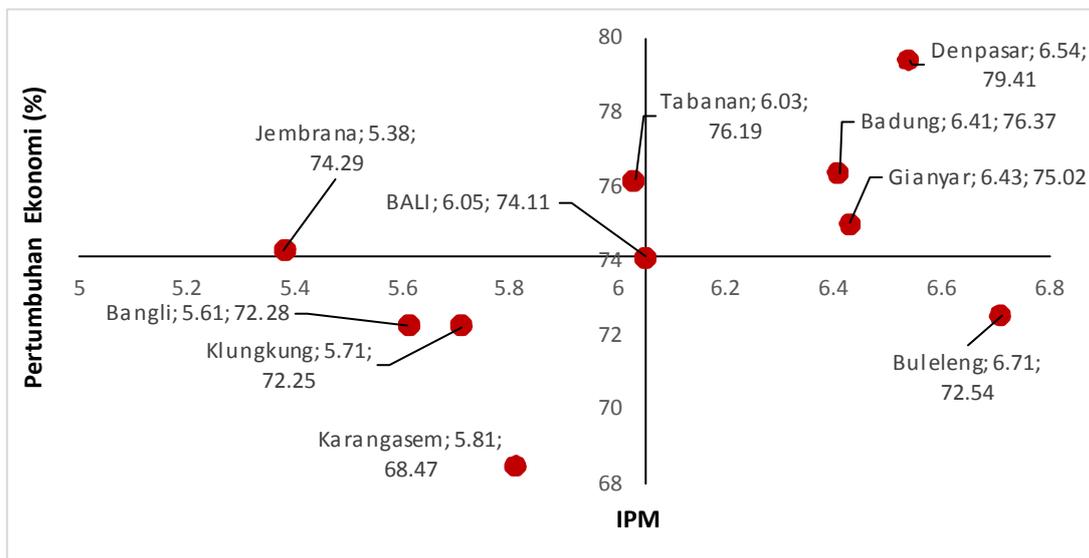


Grafik 5. *Scatter plot* ketiga LPE dan Tingkat Kemiskinan

Sumber: Hasil Pengolahan



Grafik 6. Scatter plot keempat LPE dan Tingkat Pengangguran
 Sumber: Hasil Pengolahan



Grafik 7. Scatter Plot Kelima LPE dan IPM
 Sumber: Hasil Pengolahan

Hasil Akhir

Hasil akhir kajian berupa ikhtisar dari *score* yang diperoleh oleh Kabupaten Badung, Tabanan dan Kota Denpasar berdasarkan *scatter plot* pertama sampai kelima. Selain itu, hasil akhir analisis juga menghubungkan *score* akhir yang didapat dengan opini LKPD yang diperoleh oleh kabupaten/kota di Bali pada tahun 2013. Hasil akhir kajian dapat dilihat dalam tabel 4.

Berdasarkan tabel 4, Kabupaten Badung berhasil mendapatkan *score* maksimal sebesar 20 karena Kabupaten Badung berada di kuadran tujuan pada setiap *scatter plot*. Kabupaten Gianyar dan Kota Denpasar mendapatkan nilai 16 karena dalam *scatter plot* pertama dan keempat tidak berada di kuadran tujuan. Kabupaten–kabupaten lainnya mendapatkan *score* yang lebih kecil dari 16.

Asumsi yang dibangun dalam kajian ini adalah indikator–indikator kesejahteraan ekonomi bisa berhubungan dengan opini LKPD yang diperoleh. Sebagai contoh Kabupaten Badung yang mendapatkan *score* maksimal atau secara data dapat kita katakan bahwa Kabupaten Badung berhasil mencapai indikator–indikator kesejahteraan ekonomi yang lebih baik dibandingkan Kabupaten/ Kota lainnya di Bali namun Kabupaten Badung memperoleh opini TW yang tidak lebih baik dibandingkan dengan Kabupaten/ Kota lainnya. Sedangkan Kabupaten Tabanan yang memperoleh *score* 8 dalam indikator kesejahteraan ekonominya dan mendapatkan opini WDP. Untuk Kota Denpasar yang mendapatkan *score* yang cukup tinggi sebesar 16 sejalan dengan opini WTP yang diperolehnya. Demikian halnya dengan Kabupaten Bangli yang mendapatkan opini TMP yang juga sejalan dengan perolehan *score* tujuh yang tidak terlalu tinggi dalam indikator kesejahteraan ekonominya. Di sisi lain Kabupaten Jembrana dan Karangasem yang *score* kesejahteraan ekonominya tidak begitu baik namun mendapatkan opini WDP

Tabel 4. Hasil Akhir

Kabupaten/ Kota	Opini	Score dari Scatter Plot					
		Pertama	Kedua	Ketiga	Keempat	Kelima	Total
Jembrana	WDP	1	2	1	1	2	7
Tabanan	WDP	1	2	1	2	2	8
Badung	TW	4	4	4	4	4	20
Gianyar	WDP	2	4	4	2	4	16
Klungkung	WDP	1	2	1	1	1	6
Bangli	WDP	1	2	1	2	1	7
Karangasem	WDP	1	2	1	2	1	7
Buleleng	WDP	2	4	2	2	2	12
Denpasar	WTP	2	4	4	2	4	16

Sumber: Hasil Pengolahan

atas LKPD-nya. Sama halnya dengan Kabupaten Klungkung juga mendapatkan opini WDP meski *score* yang didapat enam.

Dari data di atas secara empiris dapat dibuktikan bahwa belum ada keterkaitan yang kuat antara audit atas laporan keuangan atau LKPD dengan kesejahteraan rakyat. Audit atas laporan keuangan membandingkan antara praktek akuntansi dan keuangan di Pemda dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang memang dibuat belum sepenuhnya mempertimbangkan indikator-indikator kesejahteraan ekonomi.

KESIMPULAN

Dari pembahasan dapat ditarik kesimpulan sekaligus menjawab pertanyaan dalam kajian. Pertama, secara umum indikator-indikator kesejahteraan ekonomi Kabupaten Badung dan Kota Denpasar lebih baik dibandingkan dengan Bali dan Nasional. Kedua berdasarkan *scatter plot* yang dilakukan Kabupaten Badung dan Kota Denpasar mendapatkan *score* yang lebih tinggi jika dibandingkan dengan *score* yang diperoleh oleh Kabupaten lainnya di Bali. Ketiga secara empiris dibuktikan bahwa untuk data Bali tahun 2013 belum terlihat hubungan yang kuat antara audit keuangan dengan indikator kesejahteraan ekonomi.

SARAN

Indikator-indikator kesejahteraan ekonomi pada dasarnya merupakan *output* ataupun *outcome* yang dihasilkan atas digunakannya sumber daya ekonomi Pemda terutama sumber daya keuangan Pemda untuk

program-program atau aktivitas-aktivitas yang diharapkan dapat memberikan dampak bagi peningkatan kesejahteraan masyarakat. Dalam konsep *value for money*, input yang digunakan harus bisa menghasilkan *output* yang diinginkan serta memberikan *outcome* yang lebih baik bagi masyarakat. *Output* dan *outcome* merupakan indikator yang digunakan dalam mengukur efektivitas yang juga merupakan pengukuran pada audit kinerja. Untuk perkembangan ilmu auditing perlu dipilah dan dipilih metodologi yang cocok dalam rangka mengukur indikator kesejahteraan. Ke depan perlu dikembangkan audit kinerja dengan mengukur dan menguji efektivitas *output* dan *outcome* yang disinyalir mempunyai hubungan yang lebih erat dengan pengelolaan keuangan. Sehingga audit kinerja diharapkan menjadi jembatan antara audit dan kesejahteraan.

DAFTAR PUSTAKA

- Akbar, B. (2013). *Sistem Pengawasan Keuangan Negara Di Indonesia*, CV. Bumi Metro Raya.
- Akbar, B., & Djazuli, A. (2014). *Comparison Study on Regional Development Bank Efficiency in the Period of Before and After Fiscal Decentralization Policy*, dipresentasikan dalam IFABS International Seminar, Lisbon Portugal., 6 – 7 Juni 2014.
- Asian Organization of Supreme Audit Institutions (ASOSAI). (1985). *Tokyo declaration of guidelines on public accountability*, 3rd Assembly, 2nd International Seminar.
- Badan Pusat Statistik (BPS). Produk Domestik Regional Bruto. Diakses dari <http://www.bps.go.id/Subjek/view/>

- id/52#subjekViewTab1|accordion-daftar-subjek2
- Behn, R. B. (2001). *Rethinking Democratic Accountability*, The Brooking Institution.
- Businessdictionary. Diakses dari <http://www.businessdictionary.com/definition/prosperity.html>.
- Champernowne, D. G., & Cowell, F. A. (1998). *Economic Inequality and Income Distribution*, Cambridge University Press.
- Investopedia. Welfare Economics. Diakses dari http://www.investopedia.com/terms/w/welfare_economics.asp.
- Kluvers, R. (2003). Accountability for Performance in Local Government, *Australian Journal of Public Administration*. 62(1), 57-69.
- Kluvers, R., & Tippett, J. (2010). Mechanisms of Accountability in Local Government: An Exploratory Study, *International of Business and Management*, 5(7).
- Kuncoro, M. (2014). *Otonomi Daerah Menuju Era Baru Pembangunan Daerah*, Penerbit Erlangga.
- Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 01 Tahun 2007, *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) 2007*
- Rai, I. G. A. (2008). *Audit Kinerja Pada Sektor Publik Konsep Praktek Studi Kasus*, Penerbit Salemba Empat.
- Rixon, D., & Ellwood, S. (2008), Reporting for Public Sector Agencies: A Stakeholder Model.
- Smith, B. C. (1985). *Decentralization The Territorial Dimension of The State*, terjemahan *Desentralisasi Dimensi Teritorial Suatu Negara*, MIPI.
- Sumner, L. W. (1996). *Welfare, Happiness and Ethics*, Clarendon Press Oxford.
- Undang-Undang (UU) Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
- Undang-Undang Dasar (UUD) Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- World Value Survey. Diakses dari <http://www.worldvaluessurvey.org/wvs.jsp>.

Halaman ini sengaja dikosongkan

This page intentionally left blank



Dwi Afriyanti, Harpanto Guno Sabanu, dan Fahrizal Noor

BPK RI, Indonesia.

Email: Dwi.Afriyanti@bpk.go.id, Harpanto.Sabanu@bpk.go.id,
fahrizal.noor@bpk.go.id



ACCOUNTABILITY INDEX ASSESSMENT OF GOVERNMENT AGENCIES

PENILAIAN INDEKS AKUNTABILITAS INSTANSI PEMERINTAH

ABSTRACT/ABSTRAK

Accountability has been presumed by government agencies as limited to budget realization reporting through preparation of financial statement. The entities believe that activities have been adequately accountable if they were fairly presented through financial statement, regardless whether they improve people's welfare or not. This presumption is different from the accountability perceived by public. This research aimed to obtain information about accountability measurement best practices that has been applied in government institutions and other countries, that might be useful to formulate a methodology of accountability index measurement in Indonesia government institutions. The research concluded that a system that can assess the level of government institutions accountability is needed. This system is in the form of indexes which can be used to measure the level of government's ability to achieve its performance for people's welfare. The assessment of the government accountability level could be more comprehensive if the accountability indexes were managed in an integrated way which will lead to obtain final results or quantitative conclusions.

Selama ini akuntabilitas dipahami oleh instansi pemerintah hanya sebatas pada pelaporan penggunaan anggaran melalui penyusunan laporan keuangan. Entitas tersebut menganggap pertanggungjawaban kegiatan telah dilaksanakan secara memadai, terlepas dari apakah kegiatan yang dilaksanakan memberi manfaat atau tidak terhadap peningkatan kesejahteraan masyarakat. Hal ini berbeda dengan akuntabilitas yang diharapkan masyarakat. Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh informasi tentang *best-practices* pengukuran akuntabilitas yang sudah berjalan di instansi pemerintah dan dari negara lain sehingga dapat digunakan untuk merumuskan metodologi penilaian Indeks Akuntabilitas instansi Pemerintah di Indonesia. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa diperlukan suatu sistem yang dapat menilai tingkat akuntabilitas instansi pemerintah. Sistem tersebut berupa indeks-indeks yang dapat dipergunakan untuk mengukur tingkat kemampuan pemerintah dalam mencapai kinerjanya bagi kesejahteraan masyarakat. Penilaian atas tingkat akuntabilitas pemerintah dapat lebih komprehensif, bila indeks-indeks penilaian yang sudah dilakukan instansi-instansi tersebut dikelola secara terintegrasi, sehingga memperoleh hasil akhir atau simpulan kuantitatif atas penilaian-penilaian tersebut.

KEYWORDS:

Accountability index assessment,
government accountability

KATA KUNCI:

Penilaian indeks akuntabilitas, akuntabilitas
pemerintah

SEJARAH ARTIKEL:

Diterima pertama: Desember 2014

Dinyatakan dapat dimuat : Juni 2015

PENDAHULUAN

Akuntabilitas selama ini dipahami hanya terbatas pada penyusunan laporan keuangan bahkan lebih sempit lagi yaitu hanya mencakup pertanggungjawaban anggaran. Akibatnya, entitas menganggap bahwa kewajiban mempertanggungjawabkan kegiatan secara memadai itu hanya sebatas melaporkan penggunaan dananya, tanpa mengevaluasi manfaat dari kegiatan tersebut terhadap peningkatan kesejahteraan masyarakat. Hal ini tidak sejalan dengan harapan masyarakat atas kondisi ideal pemerintah sebagai penyelenggara negara yang mampu memberikan manfaat yang sebesar-besarnya bagi kesejahteraan rakyat.

Sebagai salah satu unsur dari *good governance*, peningkatan akuntabilitas juga berdampak pada usaha pemberantasan korupsi. Di sisi lain, berbagai penelitian juga menunjukkan bahwa korupsi berdampak buruk bagi kesejahteraan masyarakat, karena mendorong ketidakadilan, inefisiensi alokasi dan penggunaan sumber daya. Dengan demikian upaya untuk menguatkan akuntabilitas merupakan langkah penting yang perlu dilakukan untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat.

Reformasi keuangan negara yang dilakukan sejak tahun 2003 dengan diterbitkannya paket Undang-Undang (UU) Keuangan Negara masih menunjukkan banyak kelemahan. Dalam hal penyusunan laporan keuangan masih banyak ditemukan opini *disclaimer* dan wajar dengan pengecualian (WDP) dalam laporan hasil pemeriksaan pemerintah pusat dan daerah. Data dari indeks persepsi korupsi Indonesia yang dibuat oleh *International Transparency* juga menunjukkan angka yang rendah. Pada tahun 2013, Indonesia menduduki peringkat

114 dari 177 negara. Indeks persepsi korupsi Indonesia tidak berubah dibandingkan dengan tahun 2012 yaitu 32.

Hal-hal tersebut menunjukkan bahwa tingkat akuntabilitas di Indonesia masih lemah sehingga perlu dilakukan suatu upaya perbaikan. Sebagai salah satu upaya untuk mendorong instansi pemerintah untuk meningkatkan akuntabilitasnya, pemerintah telah memberikan penghargaan atas akuntabilitas entitas. Penghargaan/*award* masih bersifat parsial dan dilakukan oleh masing-masing institusi yang berwenang dalam melakukan penilaian tersebut. Contoh penilaian atas akuntabilitas adalah pemberian opini atas laporan keuangan pemerintah yang dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK), pelaporan atas kinerja instansi pemerintah dalam bentuk Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) yang harus disampaikan kepada Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi (KemenPAN-RB) dan Penilaian Inisiatif Anti Korupsi (PIAK) yang dilakukan oleh Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK). Sampai dengan saat ini belum ada penilaian menyeluruh yang dapat mengukur sampai sejauh mana pemerintah telah melaksanakan akuntabilitasnya.

Masyarakat selaku pemangku kepentingan pemerintah memiliki hak untuk memantau kinerja lembaga pemerintah, demikian pula kewenangan Dewan Perwakilan Rakyat/Daerah (DPR/D) terhadap akuntabilitas pemerintah. Dengan adanya penilaian secara menyeluruh, maka para pemangku kepentingan akan dapat mengetahui akuntabilitas masing-masing entitas pemerintah dan diharapkan dapat memotivasi pemerintah untuk melakukan perbaikan. Penilaian secara menyeluruh

tersebut dilakukan dengan memberikan indeks penilaian atau skor atas pencapaian akuntabilitas pemerintah dengan kriteria dan parameter yang telah ditetapkan.

BPK sebagai pihak yang independen perlu mengembangkan suatu alat ukur yang dapat digunakan untuk mengukur akuntabilitas pemerintah secara kuantitatif. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk memperoleh informasi tentang *best-practices* pengukuran akuntabilitas yang sudah berjalan di instansi pemerintah dan dari negara lain sehingga dapat merumuskan metodologi penilaian Indeks Akuntabilitas instansi Pemerintah di Indonesia.

METODOLOGI

Pelaksanaan penelitian dimulai dengan melaksanakan beberapa studi literatur tentang:

- a. konsep *Good Government Governance* (G3),
- b. teori akuntabilitas,
- c. penilaian akuntabilitas instansi pemerintah (Kementerian Dalam Negeri (Kemendagri), KemenPAN-RB, Kementerian Keuangan (Kemenkeu), KPK dan Lembaga Kebijakan Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah (LKPP)),
- d. *best practice* pengukuran Indeks Akuntabilitas pada beberapa negara (Malaysia, Kanada dan Belanda).

Langkah selanjutnya adalah Direktorat Litbang melakukan survei terbatas yang diberikan pada 29 responden yang merupakan personil Direktorat Litbang BPK. Responden akan diminta untuk memberikan bobot pada beberapa parameter yang digunakan untuk menilai akuntabilitas

instansi pemerintah. Hasil dari pembobotan yang diberikan oleh seluruh responden akan di rata-rata, sehingga diperoleh pembobotan untuk setiap parameter yang akan digunakan untuk menilai akuntabilitas instansi pemerintah baik pusat maupun daerah.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Konsep *Good Government Governance* dan Akuntabilitas

Good *Government Governance* dalam arti bahasa adalah tata kelola atau pengelolaan pemerintah yang baik. Kamus Besar Bahasa Indonesia mendefinisikan tata kelola adalah segala urusan yang dilakukan oleh negara dalam menyelenggarakan kesejahteraan masyarakat dan kepentingan negara. *United Nations Economic and Social Commission for Asia and the Pacific* (UNESCAP) mengartikan *Governance* adalah suatu proses pembuatan keputusan dan proses tentang bagaimana keputusan-keputusan tersebut diimplementasikan. Secara mendasar, tata pemerintahan terdiri dari tiga aktor utama, yaitu pemerintah, sektor swasta dan *civil society* (masyarakat madani). Oleh karena itu pemahaman konsep *governance* yang tepat adalah dengan melalui pemahaman proses integrasi peran antara pemerintah (birokrasi), sektor swasta dan *civil society* dalam suatu mekanisme yang berlaku.

Komite nasional kebijakan *governance* telah menetapkan sepuluh prinsip *good governance* yakni :

- a. Akuntabilitas; Meningkatkan akuntabilitas para pengambil keputusan

- dalam segala bidang yang menyangkut kepentingan masyarakat.
- b. Pengawasan; Meningkatkan upaya pengawasan terhadap penyelenggaraan pemerintahan dan pembangunan dengan mengusahakan keterlibatan swasta dan masyarakat luas.
 - c. Daya Tanggap; Meningkatkan kepekaan para penyelenggara pemerintahan terhadap aspirasi masyarakat tanpa kecuali.
 - d. Profesionalisme; Meningkatkan kemampuan dan moral penyelenggara pemerintahan agar mampu memberi pelayanan yang mudah, cepat, tepat dengan biaya terjangkau.
 - e. Efisiensi dan Efektivitas; Menjamin terselenggaranya pelayanan kepada masyarakat dengan menggunakan sumber daya yang tersedia secara optimal dan bertanggung jawab.
 - f. Transparansi; Menciptakan kepercayaan timbal-balik antara pemerintah dan masyarakat melalui penyediaan informasi dan menjamin kemudahan di dalam memperoleh informasi.
 - g. Kesenjangan; Memberi peluang yang sama bagi setiap anggota masyarakat untuk meningkatkan kesejahteraannya.
 - h. Wawasan ke depan; Membangun daerah berdasarkan visi dan strategi yang jelas dan mengikutsertakan warga dalam seluruh proses pembangunan, sehingga warga merasa memiliki dan ikut bertanggungjawab terhadap kemajuan daerahnya.
 - i. Partisipasi; Mendorong setiap warga untuk mempergunakan hak dalam menyampaikan pendapat dalam proses pengambilan keputusan yang menyangkut kepentingan masyarakat, baik secara langsung maupun tidak langsung.

- j. Penegakan Hukum; Mewujudkan penegakan hukum yang adil bagi semua pihak tanpa pengecualian, menjunjung tinggi HAM dan memperhatikan nilai-nilai yang hidup dalam masyarakat.

Unsur-unsur pokok dalam mewujudkan *good government governance* adalah *transparency, fairness, responsibility* dan *accountability*. Sesuai dengan Deklarasi Tokyo mengenai panduan akuntabilitas publik, akuntabilitas publik didefinisikan sebagai kewajiban dari individu atau penguasa untuk mengelola sumber daya publik, melaporkan pengelolaan sumber daya tersebut dan dapat menjawab hal-hal terkait pertanggungjawaban fiskal, manajerial, dan program.

Indeks Akuntabilitas (IA) adalah suatu alat untuk memberikan penilaian secara kuantitatif kepada entitas yang diperiksa. Penilaian atas Indeks Akuntabilitas ini akan bermanfaat untuk meningkatkan akuntabilitas, transparansi, dan efisiensi atas kinerja sistem pelayanan publik.

Akuntabilitas dapat dibedakan menjadi beberapa kategori yaitu (Cheema (2005) dalam Prasojo, (2009)):

- a. Akuntabilitas politik: ketersediaan metode-metode yang digunakan secara rutin dan terbuka untuk memberikan hukuman atau penghargaan kepada setiap orang atau institusi yang memegang jabatan publik, melalui sebuah sistem *check and balances* antara eksekutif, legislatif dan yudikatif.
- b. Akuntabilitas finansial: kewajiban dari setiap orang atau institusi untuk mempertanggungjawabkan dan melaporkan penggunaan sumber daya

- publik dalam pelaksanaan kewenangan publik yang mereka pegang.
- c. Akuntabilitas administratif: kewajiban semua orang atau institusi yang melaksanakan kewenangan publik untuk menciptakan pengawasan internal dalam melaksanakan kebijakan yang telah ditetapkan.
 - d. Akuntabilitas legal: mencerminkan ketepatan tindakan dan keputusan yang diambil sesuai dengan kewenangannya
 - e. Akuntabilitas profesional: orang atau institusi harus melakukan fungsinya sesuai dengan prinsip profesionalisme. Hanya dengan kompetensi pengetahuan, dan ketrampilan yang cukup seseorang atau institusi dapat melaksanakan fungsinya.
 - f. Akuntabilitas moral: kewajiban semua orang atau institusi untuk secara moral bertanggungjawab atas segala tindakan dan keputusan politik yang diambil.

Akuntabilitas publik di Indonesia bisa dibedakan menjadi (1) akuntabilitas publik pemerintah pusat; (2) pemerintah daerah; dan (3) BUMN. UU Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Pasal 30 ayat (1) dan pasal 31 ayat (2) mewajibkan pemerintah untuk membuat Laporan Keuangan. Pemerintah pusat berkewajiban menyusun Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) yang terdiri dari Laporan Realisasi APBN (LRA) pemerintah pusat, neraca, Laporan Arus Kas (LAK), dan Catatan Atas Laporan Keuangan (CALK) dan dilampiri dengan laporan keuangan perusahaan negara dan badan lainnya. LKPP ini merupakan laporan keuangan konsolidasian dari seluruh laporan keuangan kementerian dan lembaga serta Bendahara Umum Negara (BUN). Setiap pemerintah daerah, baik tingkat pemerintah kabupaten/kota maupun pemerintah provinsi juga diwajibkan untuk menyusun suatu Laporan Keuangan Pemerintah Daerah

(LKPD) yang terdiri dari laporan realisasi APBD, neraca, laporan arus kas, dan CALK, yang dilampiri dengan laporan keuangan perusahaan daerah. Undang-undang yang mewajibkan pemerintah untuk menyajikan laporan keuangan (konsolidasian) beserta lampiran merupakan langkah awal untuk mendorong terwujudnya akuntabilitas publik dan transparansi fiskal.

Akuntabilitas Badan Usaha Milik Negara (BUMN) mempunyai bentuk yang berbeda dengan lembaga pemerintahan. Berdasarkan UU Nomor 19 Tahun 2003 tentang BUMN, BPK berwenang melakukan pemeriksaan terhadap BUMN. Dalam UU tersebut disebutkan bahwa untuk pemeriksaan laporan keuangan BUMN dilakukan oleh pemeriksa eksternal yang ditentukan oleh RUPS untuk persero (perusahaan yang 51% atau lebih sahamnya dimiliki oleh negara) dan oleh menteri untuk perusahaan yang seluruh sahamnya dimiliki oleh negara. Dalam UU Nomor 15 Tahun 2006 tentang BPK disebutkan bahwa laporan hasil pemeriksaan oleh akuntan publik tersebut kemudian diserahkan kepada BPK untuk dievaluasi. Hasil pemeriksaan akuntan publik dan evaluasi oleh BPK tersebut selanjutnya disampaikan oleh BPK kepada lembaga perwakilan untuk ditindaklanjuti sesuai dengan kewenangannya.

Best practices pengukuran Indeks Akuntabilitas pada beberapa negara

Berikut adalah ulasan singkat mengenai praktik pengukuran indeks akuntabilitas yang dilakukan di beberapa negara.

Malaysia

Pemeriksaan atas instansi pemerintah di Malaysia dilakukan oleh Jawatan Audit Negara (JAN) berdasarkan atas *Federal Constitution* Pasal 106 dan 107 serta *Audit Act* 1957. Langkah JAN dalam menilai kinerja/akuntabilitas entitas adalah dengan membandingkan indeks antar departemen/badan/ kementerian. Apabila suatu instansi memperoleh indeks di bawah instansi yang lain, maka instansi tersebut akan merasa malu sehingga timbul usaha untuk memperbaiki kinerjanya.

Penilaian kinerja dilakukan secara tahunan dan tiga tahunan. Untuk departemen yang bertugas sebagai pemungut pendapatan negara, pemberian indeks dilakukan setiap satu tahun sekali. Untuk kementerian dan badan-badan di bawah pemerintah federal, indeks diberikan setiap tiga tahun sekali karena banyaknya jumlah kementerian dan badan tersebut, sedangkan jumlah pemeriksa masih terbatas.

Penilaian indeks akuntabilitas di Malaysia dilakukan dengan menggunakan enam elemen manajemen keuangan untuk kementerian dan departemen, yaitu (1) pengendalian manajemen organisasi, (2) pengendalian anggaran, (3) pengendalian penerimaan, (4) pengendalian pengeluaran, (5) manajemen atas *Trust Accounts/Trust Funds/Deposit Accounts*, dan (6) manajemen aset dan persediaan. Sementara untuk *Statutory Bodies*, *Local Authorities* dan *Islamic Religious Councils*, selain enam elemen tersebut, ditambah dengan tiga elemen lain, yaitu (1) manajemen investasi, (2) manajemen hutang, dan (3) laporan keuangan.

Setiap elemen terdiri dari beberapa indikator

dan setiap indikator mempunyai sub indikator yang mendukung indikator tersebut. Berikut adalah penjelasan untuk masing-masing elemen penilaian tersebut.

1. Pengendalian manajemen organisasi
Penilaian atas pengendalian manajemen organisasi ditujukan untuk memastikan bahwa entitas memiliki struktur, sistem dan prosedur pengelolaan keuangan yang efektif.
2. Pengendalian anggaran
Pengendalian anggaran merupakan kebijakan dan prosedur yang dibuat oleh manajemen dalam mengelola dan mengendalikan penggunaan dana dan kewenangan penyusunan anggaran.
3. pengendalian penerimaan
Pengendalian penerimaan dimaksudkan untuk menilai apakah penerimaan dikelola secara efektif sesuai dengan prosedur, ketentuan hukum dan perundangan.
4. Pengendalian pengeluaran
Penilaian atas pengendalian pengeluaran dimaksudkan untuk menentukan apakah seluruh pengeluaran telah disetujui dan digunakan sesuai dengan peruntukannya.
5. Manajemen atas *Trust Accounts/Trust Funds/Deposit Accounts*
Penilaian atas manajemen atas *Trust Accounts/Trust Funds/Deposit Accounts* dimaksudkan untuk menilai apakah *Trust Accounts/Trust Funds/Deposit Accounts* telah dikelola dengan baik sesuai dengan tujuan, dipertanggungjawabkan secara benar untuk memastikan bahwa pencatatannya telah dilakukan secara lengkap dan benar.
6. Manajemen aset dan persediaan
Penilaian atas manajemen aset dan persediaan bertujuan untuk

memastikan bahwa aset dan persediaan telah dikelola dengan baik, diamankan dan dilaporkan sesuai dengan ketentuan perundangan yang berlaku.

7. Manajemen investasi
Penilaian atas manajemen investasi dimaksudkan untuk memastikan bahwa investasi telah dikelola dengan baik, diotorisasi dengan tepat dan telah dicatat dengan benar.
8. Manajemen hutang
Penilaian atas manajemen hutang dimaksudkan untuk memastikan bahwa hutang telah dikelola dengan baik.
9. Laporan keuangan
Penilaian atas laporan keuangan dilakukan untuk menilai kinerja keuangan yang meliputi laba/rugi, rasio likuiditas dan ketepatan dalam penerbitan laporan keuangan secara lengkap dan tepat waktu.

Rating akan diberikan terhadap masing-masing elemen, berdasarkan total skor seluruh indikator yang ada pada masing-masing elemen. *Rating* tersebut dibagi menjadi empat kelompok dan dapat dilihat pada tabel 1.

Kanada

Office of Auditor General (OAG) Kanada melakukan *rating* atau penilaian atas kinerja

departemen-departemen di Kanada. OAG Kanada menetapkan lima kriteria pelaporan kinerja yang baik. OAG berharap kriteria tersebut dapat mendorong lembaga pemerintah untuk dapat merumuskan pelaporan capaian kinerja mereka. Kriteria pelaporan kinerja yang baik menurut OAG Kanada adalah sebagai berikut:

- a. Konteks organisasional dan *outcome* yang strategis ditampilkan secara jelas;
- b. Harapan capaian kinerja ditetapkan secara jelas dan konkret;
- c. Hasil yang harus dicapai harus dapat dibandingkan dengan harapan yang ditetapkan;
- d. Keandalan informasi kinerja harus didukung bukti-bukti yang valid; dan
- e. Penggunaan informasi kinerja harus dapat ditunjukkan.

Faktor-faktor yang dapat mendukung pencapaian pelaporan kinerja yang baik adalah:

- a. *Senior Management* yang bersedia mengikuti *rating* untuk kinerja tahun-tahun sebelumnya dan tahun berjalan dan berpartisipasi dalam *rating* antar lembaga;
- b. Budaya politik yang mendukung transparansi sehingga semua hasil *rating* baik positif maupun negatif akan selalu direspon dengan baik demi perbaikan dan

Tabel 1. *Rating* indeks akuntabilitas di Malaysia

Nilai	Rating	Level
90 – 100		Sangat Baik
70–89		Baik
50–69		Memuaskan
49 ke bawah		Tidak Memuaskan

peningkatan kinerja lembaga pemerintahan; dan

- c. Faktor lain yang dapat memberi dampak signifikan untuk meningkatkan rating kinerja pemerintah adalah dengan mempublikasikan laporan kinerja entitas ke masyarakat umum.

Penilaian pelaporan kinerja terdiri dari lima tingkatan. Penilaian tersebut dimulai dari tingkat ke-5 yang mensyaratkan suatu pelaporan kinerja yang sangat bagus, dengan menunjukkan bahwa entitas telah memenuhi keseluruhan kriteria sebuah pelaporan kinerja yang baik. Sebaliknya, tingkat penilaian terendah hanya mensyaratkan agar entitas menyediakan informasi dasar yang ada pada mereka.

Belanda

Kartu kualitas manajemen operasi adalah sebuah alat baru yang dikeluarkan oleh *Netherland Court of Audit* (NCA) pada tahun 2008. NCA menggunakan kartu kualitas manajemen untuk menilai kualitas manajemen operasi sebuah entitas. Kartu kualitas mengidentifikasi kekurangan secara umum dari manajemen operasi sebuah kementerian dan mengungkapkan pasal anggaran yang dipengaruhi oleh kekurangan yang ditemukan. Kartu kualitas dibagi menjadi dua bagian. Bagian I memuat analisis unit organisasi dalam suatu kementerian dan bagian II memuat pasal anggaran sebuah kementerian.

Bagian I dari kartu kualitas mengidentifikasi kekurangan yang ditemukan berdasarkan kriteria yang didasarkan pada standar untuk manajemen keuangan dan manajemen material yang berasal dari *Government Accounts Act* 2001 dan peraturan turunannya. Kartu kualitas manajemen operasi terdiri dari enam elemen berikut:

1. Organisasi dan manajemen pembayaran transfer dan penerimaan:
 - a. Subsidi / hibah pemerintah
 - b. Hibah bertujuan khusus
 - c. Perpajakan
2. Organisasi dan manajemen transaksi pengeluaran dan penerimaan:
 - a. Pengeluaran pegawai
 - b. Pengeluaran peralatan
 - c. Penerimaan
3. Akuntansi (pencatatan):
 - a. Komitmen, penerimaan dan pengeluaran
 - b. Neraca saldo
 - c. Neraca
4. Manajemen material:
 - a. Manajemen properti
 - b. Administrasi / pencatatan
5. Internal organisasi:
 - a. Sistem pengendalian manajemen
 - b. Akuntansi utama dan implementasi sistem
6. Pengawasan hubungan / bidang manajemen

Bagian I kartu kualitas juga mengungkapkan area manajemen yang perlu untuk diberi perhatian. Perhatian tambahan dari *National Audit Authority* berarti pertimbangan untuk menggunakan manajemen operasi sebagai tambahan untuk pemeriksaan tahunan sesuai undang-undang. *Court of Audit* dapat memberikan pertimbangan untuk menggunakan manajemen operasi untuk pemeriksaan spesifik dalam sebuah kementerian. Dalam pemeriksaan, *Court of Audit* dan *National Audit Authority* dapat memberikan perhatian tidak saja pada semua aspek tetapi bisa saja hanya kepada salah satu aspek dari sebuah area manajemen. Bagian II dari kartu kualitas mengungkapkan hal yang dipengaruhi oleh kekurangan yang ditemukan dan apakah kesalahan yang ditemukan melebihi batas toleransi atau tidak.

Peran BPK dalam menilai akuntabilitas keuangan negara

Undang-undang Dasar Negara Republik Indonesia telah menyebutkan secara tegas bahwa BPK memiliki tugas untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara. Melalui pemeriksaan yang dilakukannya, BPK memiliki tanggung jawab untuk mendukung keberhasilan penyelenggaraan pemerintahan negara. Dengan demikian, pengelolaan keuangan negara dapat dilakukan secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efisien, ekonomis, efektif, transparan, dan bertanggung jawab dengan memerhatikan rasa keadilan dan kepatutan. Tugas pokok BPK adalah memelihara transparansi dan akuntabilitas seluruh aspek keuangan negara. Sesuai dengan mandat yang diembannya, BPK memiliki peran strategis untuk mewujudkan salah satu tujuan negara yaitu mencapai masyarakat yang adil, makmur dan sejahtera.

Sebagaimana diatur dalam UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan dan Tanggung Jawab Pengelolaan Keuangan Negara serta UU Nomor 15 Tahun 2006 tentang BPK, terdapat tiga jenis pemeriksaan yang dapat dilakukan BPK untuk menjalankan fungsinya dalam tata kelola keuangan negara. Ketiga jenis pemeriksaan tersebut adalah: 1) Pemeriksaan keuangan yang menghasilkan opini BPK atas kewajaran laporan keuangan pemerintah; 2) Pemeriksaan kinerja yang menghasilkan kesimpulan dan rekomendasi atas aspek ekonomi, efisiensi dan efektivitas pengelolaan keuangan; dan 3) Pemeriksaan dengan tujuan tertentu (PDTT) yang menghasilkan kesimpulan atas tujuan pemeriksaan yang ditetapkan.

Selain melakukan pemeriksaan, BPK juga dapat memberikan pendapat kepada Dewan Perwakilan Rakyat (DPR), Dewan Perwakilan Daerah (DPD), Dewan Perwakilan Rakyat Daerah, pemerintah pusat/pemerintah daerah, lembaga negara lain, Bank Indonesia, Badan Usaha Milik Negara (BUMN), Badan Layanan Umum (BLU), Badan Usaha Milik Daerah (BUMD), yayasan, dan lembaga atau badan lain yang diperlukan karena sifat pekerjaannya. Dalam memberikan pendapat ini, BPK selalu berpegang teguh pada prinsip profesionalisme dan juga independensi, sehingga dapat memberikan kontribusi terbaiknya. BPK juga memiliki fungsi *quasi yudisial* dengan memberikan pertimbangan atas penyelesaian kerugian negara/daerah yang ditetapkan oleh pemerintah pusat/pemerintah daerah. Dalam berbagai kesempatan, pemeriksa BPK juga telah menjalankan perannya untuk memberikan keterangan ahli dalam proses peradilan mengenai kerugian negara/daerah.

Pemberian *rating* atas tingkat akuntabilitas perlu bekerja sama dan melibatkan instansi lain yang telah melakukan penilaian atau memiliki alat pengukuran akuntabilitas sehingga tidak bertentangan dengan wewenang yang dimiliki oleh BPK. BPK dan entitas lain harus bekerja sama untuk mengembangkan metodologi dan perangkat penilaian akuntabilitas sebagai alat untuk memberikan *rating* tingkat akuntabilitas entitas di Indonesia.

Penilaian Akuntabilitas Instansi Pemerintah

Berikut adalah contoh indeks yang sudah digunakan di beberapa instansi pemerintah di Indonesia.

Badan Pemeriksa Keuangan

a. Opini Laporan Keuangan

Pemeriksaan keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan. Pemeriksaan keuangan bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*) atas kewajaran penyajian laporan keuangan dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Opini adalah pernyataan profesional sebagai kesimpulan pemeriksa mengenai kewajaran informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Opini berdasarkan pada kriteria (a) kesesuaian dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), (b) kecukupan pengungkapan (*adequate disclosures*), (c) kepatuhan terhadap peraturan perundang-undangan, dan (d) efektivitas sistem pengendalian intern.

Merujuk pada Buletin Teknis 01 tentang Pelaporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah yang diatur dalam Keputusan BPK RI Nomor 4/K/I-XIII.2/9/2012 paragraf 13 tentang Jenis Opini, terdapat empat jenis opini yang dapat diberikan oleh pemeriksa, yaitu:

1. Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) memuat suatu pernyataan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP). Sesuai dengan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang diberlakukan dalam SPKN, BPK dapat memberikan opini wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjelasan karena keadaan tertentu sehingga mengharuskan pemeriksa menambahkan suatu

paragraf penjelasan dalam LHP sebagai modifikasi dari opini WTP.

2. Wajar Dengan Pengecualian (WDP) memuat suatu pernyataan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan SAP, kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan
3. Tidak Wajar (TW) memuat suatu pernyataan bahwa laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar dalam semua hal material sesuai dengan SAP
4. Pernyataan Menolak Memberikan Opini atau Tidak Memberikan Pendapat (TMP) menyatakan bahwa pemeriksa tidak menyatakan opini atas laporan keuangan.

b. Kerugian Negara

Kerugian negara/daerah adalah kekurangan uang, surat berharga, dan barang, yang nyata dan pasti jumlahnya sebagai akibat perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai. Pasal 10 ayat 1 UU Nomor 15 Tahun 2006 tentang BPK menyatakan bahwa BPK menilai dan/atau menetapkan jumlah kerugian negara yang diakibatkan oleh perbuatan melawan hukum baik sengaja maupun lalai yang dilakukan oleh bendahara, pengelola BUMN/BUMD, dan lembaga atau badan lain yang menyelenggarakan pengelolaan keuangan negara.

Untuk melaksanakan tugas tersebut, Peraturan BPK Nomor 3 Tahun 2007 tentang Tata Cara Penyelesaian Ganti Kerugian Negara terhadap bendahara menyatakan bahwa Badan Pemeriksa Keuangan dapat membentuk Majelis Tuntutan Perbendaharaan dalam rangka memproses penyelesaian kerugian negara terhadap

bendahara. Berdasarkan ketentuan tersebut, Majelis Tuntutan Perbendaharaan merupakan suatu lembaga *ad hoc* yang dibentuk oleh BPK untuk melaksanakan kewenangannya dalam menilai dan/atau menetapkan kerugian negara/daerah terhadap bendahara serta menerbitkan Keputusan-keputusan BPK berkaitan dengan penetapan kerugian negara/daerah. Majelis Tuntutan Perbendaharaan diketuai oleh wakil ketua BPK dan beranggotakan Anggota BPK.

c. Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan

Menurut UU No. 15 Tahun 2004 rekomendasi adalah saran dari pemeriksa berdasarkan hasil pemeriksaannya, yang ditujukan kepada orang dan/atau badan yang berwenang untuk melakukan tindakan dan/atau perbaikan. Undang-Undang tersebut secara tegas menyatakan bahwa pejabat wajib menindaklanjuti rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan (LHP) dan wajib memberikan jawaban atau penjelasan kepada BPK tentang tindak lanjut atas rekomendasi tersebut. Jawaban atau penjelasan disampaikan kepada BPK selambat-lambatnya enam puluh hari setelah LHP diterima.

Menurut Peraturan BPK Nomor 2 Tahun 2010 tentang Pemantauan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan, hasil penelaahan diklasifikasikan dalam empat status yaitu:

1. tindak lanjut telah sesuai dengan rekomendasi;
2. tindak lanjut belum sesuai dengan rekomendasi;
3. rekomendasi belum ditindaklanjuti; dan
4. rekomendasi tidak dapat ditindaklanjuti.

Suatu rekomendasi dinyatakan telah ditindaklanjuti sesuai dengan rekomendasi

apabila rekomendasi BPK telah ditindaklanjuti secara nyata dan tuntas oleh pejabat yang diperiksa sesuai dengan rekomendasi BPK. Rekomendasi BPK diharapkan dapat memperbaiki pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara/daerah/perusahaan pada entitas yang bersangkutan.

Kementerian Dalam Negeri

Evaluasi Kinerja Penyelenggaraan Pemerintah Daerah (EKPPD) merupakan amanah dalam Pasal 60 Peraturan Pemerintah Nomor 6 Tahun 2008 tentang Pedoman Evaluasi Penyelenggaraan Pemerintah Daerah. Kegiatan ini dilakukan setiap tahun oleh pemerintah dan diberlakukan kepada seluruh daerah otonom yang kepala daerahnya diwajibkan untuk menyampaikan Laporan Penyelenggaraan Pemerintah Daerah (LPPD). Tujuannya adalah untuk mengetahui keberhasilan penyelenggaraan pemerintah daerah dalam memanfaatkan hak yang diperoleh daerah sesuai dengan capaian keluaran dan hasil yang telah direncanakan, sebagai umpan balik dan rekomendasi bagi daerah untuk mendorong peningkatan kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah. EKPPD menjadi bahan Dewan Pertimbangan Otonomi Daerah (DPOD) dalam memberikan pertimbangan kepada Presiden terhadap kebijakan nasional. EKPPD dilakukan oleh tim nasional yang terdiri dari Kementerian Dalam Negeri, KemenPAN-RB, Kementerian Keuangan, Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia, Sekretariat Negara, Sekretariat Kabinet, Badan Perencanaan Pembangunan Nasional, Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Badan Kepegawaian Negara, Badan Pusat Statistik dan Lembaga Administrasi Negara. Tim nasional dibantu tim daerah yang terdiri dari

unsur pemda provinsi, BPKP perwakilan dan kantor wilayah BPS.

Metodologi EKPPD menggunakan Sistem Pengukuran Kinerja Daerah, dengan Indikator Kinerja Kunci (IKK), teknik pengukuran data, analisis pembobotan dan interpretasi kinerja pemda pada masing-masing indikator dan membandingkan antara satu daerah dengan daerah lainnya. IKK terdiri dari 22 variabel pada tataran pengambil kebijakan dan pelaksana kebijakan dengan menghasilkan total indeks kinerja pemda dan dengan status prestasi kinerja sangat tinggi, tinggi, sedang, dan rendah.

EKPPD dilakukan dengan mekanisme sebagai berikut:

1. Tim Daerah melaksanakan penilaian terhadap LPPD kabupaten/kota di wilayah provinsi.
2. Tim nasional melaksanakan penilaian terhadap LPPD provinsi. Tim Nasional melakukan pemeringkatan capaian kinerja secara nasional.

Kementerian Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi

a. Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP)

Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP) adalah laporan yang berisikan akuntabilitas dan kinerja dari suatu instansi pemerintah. Instansi pemerintah mulai dari tingkat kabupaten/kota, provinsi maupun kementerian dan lembaga wajib menyusun LAKIP sebagai bentuk pertanggungjawaban kinerja masing-masing

instansi. Penyusunan LAKIP berdasarkan siklus anggaran yang berjalan yaitu satu tahun. Setelah LAKIP disusun, instansi tersebut wajib mengirimkan laporan tersebut kepada KemenPAN-RB. Selanjutnya KemenPAN-RB melakukan analisis seluruh LAKIP dan mengevaluasi laporan tersebut. Evaluasi ini menghasilkan nilai dengan indeks mulai dari A,B, CC, C hingga D.

b. Penilaian Mandiri Pelaksanaan Reformasi Birokrasi (PMPRB)

Selain penilaian atas LAKIP, KemenPAN-RB juga melakukan penilaian atas pelaksanaan reformasi birokrasi yang disebut dengan Penilaian Mandiri Pelaksanaan Reformasi Birokrasi. Pedoman Penilaian Mandiri Pelaksanaan Reformasi Birokrasi (PNPRB) diatur dalam PermenPAN-RB Nomor 1 Tahun 2012. PMPRB dilakukan secara mandiri baik oleh kementerian/lembaga maupun pemerintah daerah. Penilaian pelaksanaan Model PMPRB memfokuskan penilaian terhadap langkah-langkah reformasi birokrasi yang dilakukan oleh setiap instansi pemerintah dikaitkan dengan 'Hasil Yang Diharapkan' sebagaimana tercantum di dalam *Road Map* Reformasi Birokrasi 2010–2014 (PerMenPAN-RB Nomor 20 Tahun 2010). Selain itu penilaian juga dikaitkan dengan Indikator Kinerja Utama instansi pemerintah dalam rangka pencapaian sasaran dan indikator keberhasilan pelaksanaan reformasi birokrasi secara nasional sebagaimana tertuang dalam *Grand Design* Reformasi Birokrasi 2010-2025 (Perpres Nomor 81 Tahun 2010).

Model PMPRB memiliki dua komponen: pengungkit (*Enablers*) dan hasil (*Results*). Hubungan sebab akibat antara komponen pengungkit dan komponen hasil dapat mewujudkan proses perbaikan bagi instansi

melalui inovasi dan pembelajaran, dimana proses perbaikan ini akan meningkatkan kinerja instansi pemerintah secara berkelanjutan. Komponen pengungkit sangat menentukan keberhasilan tugas instansi sedangkan komponen hasil berhubungan dengan kepuasan para pemangku kepentingan. Untuk komponen pengungkit terdapat lima kriteria yang menjadi kunci keberhasilan yaitu: kepemimpinan, perencanaan strategis (Renstra), sumber daya manusia aparatur dengan empat kriteria kunci keberhasilan, yaitu: hasil pada masyarakat/pengguna layanan, Hasil pada komunitas lokal, nasional dan internasional, hasil pada sumber daya manusia aparatur, dan hasil kinerja utama. Pengukuran dilakukan terhadap indikator kinerja internal dan eksternal yang menunjukkan seberapa baik suatu instansi mencapai target yang telah ditetapkan.

Kementerian Keuangan

a. *Reward* dan *punishment* pelaksanaan anggaran dan belanja negara

Dalam rangka optimalisasi penyerapan anggaran dan belanja, Kementerian Keuangan menerapkan *reward* dan *punishment* pelaksanaan anggaran dan belanja negara. Tata cara *reward* dan *punishment* tersebut dituangkan dalam peraturan kementerian keuangan. Untuk tahun 2014, tata cara *reward* dan *punishment* tersebut diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 158/PMK.02/2014 tentang Tata Cara Pemberian Penghargaan dan Pengenaan Sanksi Atas Pelaksanaan Anggaran Belanja Kementerian Negara/Lembaga. Sesuai peraturan ini, kementerian/ lembaga yang berhasil melakukan

optimalisasi anggaran belanja pada tahun anggaran sebelumnya berhak memperoleh penghargaan (*reward*). Optimalisasi sendiri merupakan hasil lebih atau sisa dana yang diperoleh setelah pelaksanaan dan/atau penandatanganan kontrak dari suatu kegiatan yang target sarannya telah dicapai.

Reward yang diberikan kepada kementerian/ lembaga ini dapat berupa tambahan alokasi anggaran kementerian/ lembaga pada tahun anggaran berikutnya; prioritas dalam mendapatkan dana atas inisiatif baru yang diajukan; atau prioritas dalam mendapatkan anggaran belanja tambahan apabila kondisi keuangan negara memungkinkan. Untuk dapat mendapatkan *reward* ini, kementerian/ lembaga harus memenuhi beberapa kriteria, seperti mempunyai hasil optimalisasi atas pelaksanaan anggaran belanja tahun anggaran sebelumnya yang target sarannya telah dicapai dan belum digunakan pada tahun anggaran sebelumnya.

b. Penghargaan atas Pengelolaan Barang Milik Negara

Direktorat Jenderal Kekayaan Negara (DJKN) Kementerian Keuangan memberikan penghargaan/apresiasi kepada Kementerian/ Lembaga (K/L) atas peningkatan kinerja pengelolaan Barang Milik Negara (BMN). Penghargaan ini diberikan untuk mendorong K/L terus meningkatkan kinerja pengelolaan BMN yang semakin tertib, baik tertib administrasi, tertib fisik, maupun tertib hukum.

Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK)

Pelaporan kekayaan merupakan kewajiban penyelenggara negara dalam jabatan tertentu sebagaimana tertuang dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang bersih dan bebas dari korupsi, Kolusi dan Nepotisme. Kepatuhan setiap penyelenggara negara yang memiliki kewajiban melaporkan kekayaannya merupakan hal yang mutlak. Dalam rangka monitoring kepatuhan penyelenggara negara dalam melaporkan kekayaannya, Instruksi Presiden Nomor 5 Tahun 2004 tentang Percepatan Pemberantasan Korupsi dan Surat Edaran Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara menegaskan agar masing-masing instansi membantu KPK dalam rangka penyelenggaraan pelaporan, pendaftaran, pengumuman, dan pemeriksaan Laporan Hasil Kekayaan Penyelenggara Negara (LHKPN) di lingkungannya. KPK juga melakukan beberapa upaya untuk meningkatkan kepatuhan penyelenggara negara untuk melaporkan kekayaannya. Diantaranya dengan mengundang penyelenggara negara yang belum melaporkan kekayaan untuk mengisi LHKPN, kunjungan ke instansi tertentu dalam rangka pengisian LHKPN, bimbingan teknis pengisian LHKPN setiap bulan, menginformasikan prosedur pengisian LHKPN dan formulirnya secara *online*.

Selain itu, untuk memberikan apresiasi kepada instansi atas upayanya dalam meningkatkan kepatuhan dalam pelaporan kekayaan penyelenggara negara. Secara rutin KPK memberikan LHKPN *Award* kepada instansi-instansi pemerintahan yang sesuai dengan kategori yang telah ditetapkan. Pemberian *award* ini biasanya dilakukan pada acara Pekan Anti Korupsi bersamaan dengan hari Anti Korupsi Sedunia tanggal 9 Desember.

Lembaga Kebijakan Pengadaan Barang/Jasa Pemerintah (LKPP)

National Procurement Award merupakan penghargaan yang diberikan oleh LKPP kepada pimpinan Kementerian/Lembaga, Pemerintah Daerah dan Instansi, Layanan Pengadaan Secara Elektronik (LPSE) terbaik dan Unit Layanan Pengadaan (ULP) terbaik. Penghargaan ini diberikan dalam bentuk beberapa kategori. Tahun 2014 kategori penghargaan yang diberikan adalah sebagai berikut.

- a. Untuk pimpinan Kementerian/Lembaga, Pemerintah Daerah dan Instansi terdiri dari:
 1. Kategori Komitmen Pencapaian Inpres Nomor 2 Tahun 2014 pada Aksi Pelaksanaan Transparansi dan Akuntabilitas dalam Mekanisme Pengadaan Barang/Jasa
 2. Kategori Kepemimpinan dalam Transformasi Pengadaan Secara Elektronik
 3. Kategori Akselerasi Penerapan *e-Procurement*
- b. Untuk LPSE terbaik diberikan untuk kategori:
 1. Kategori Pemenuhan terhadap Standar LPSE : 2014
 2. Kategori Inovasi LPSE
 3. Kategori Peran LPSE Provinsi
- c. Untuk ULP terbaik diberikan untuk kategori:
 1. Kategori *Pioneer* Kelembagaan dan SDM ULP yang Permanen
 2. Kategori Jangkauan Pemberian Layanan di Luar Instansi

Tabel 2. Pengelompokan Akuntabilitas Hasil Penilaian

No.	Parameter	Klasifikasi Akuntabilitas
1.	Opini LK	Akuntabilitas finansial
2.	Tindak Lanjut Rekomendasi BPK	Akuntabilitas administratif
3.	Kerugian Negara/Daerah	Akuntabilitas finansial
4.	Evaluasi Kinerja Penyelenggaraan Pemerintah Daerah (EKPPD)	Akuntabilitas administratif
5.	Penilaian Mandiri Pelaksanaan Reformasi Birokrasi (PMPRB)	Akuntabilitas administratif
6.	Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (LAKIP)	Akuntabilitas administratif
7.	Hasil penilaian reward and Punishment Pelaksanaan Anggaran Belanja Negara	Akuntabilitas finansial
8.	Penghargaan Pengelolaan Barang Milik Negara	Akuntabilitas finansial
9.	LHKPN award	Akuntabilitas administratif
10.	National Procurement Award	Akuntabilitas administratif

Tabel 3. Konversi Nilai Opini Pemeriksaan LK

Opini Pemeriksaan LK	Nilai
WTP	3
WDP	2
TW	1
TMP	0

Usulan Metode Penilaian Indeks Akuntabilitas

Penilaian indeks akuntabilitas terhadap instansi pemerintah akan memberikan kesempatan bagi entitas yang diperiksa untuk saling bersaing dalam meningkatkan akuntabilitasnya. Usulan metode penilaian indeks akuntabilitas ini dibuat dengan menggabungkan beberapa penilaian terkait akuntabilitas yang telah dilakukan beberapa institusi di Indonesia.

a. Klasifikasi:

Berdasarkan hasil telaah terhadap penilaian akuntabilitas yang dibuat

beberapa institusi pemerintah, diusulkan penilaian indeks akuntabilitas dengan menggunakan sepuluh parameter penilaian. Parameter ini dapat diklasifikasikan berdasarkan dimensi akuntabilitas menurut Cheema (2005) dalam Prasojo (2009). Pengelompokan tersebut dapat dilihat pada tabel 2.

Penilaian akuntabilitas dibedakan menjadi dua bagian yaitu penilaian akuntabilitas bagi kementerian dan lembaga di pusat; dan penilaian akuntabilitas untuk pemerintah daerah.

b. Konversi Nilai

Untuk melakukan penilaian akuntabilitas, setiap parameter di atas akan diberikan nilai. Berikut ini adalah konversi nilai untuk sepuluh parameter di atas

1. Opini laporan keuangan
Konversi nilai opini pemeriksaan LK dapat dilihat pada tabel 3.
2. Tindak Lanjut Rekomendasi BPK
Konversi nilai tindak lanjut rekomendasi BPK dapat dilihat pada tabel 4.
3. Kerugian negara/daerah
Konversi nilai kerugian negara/daerah dapat dilihat pada tabel 5.

4. Evaluasi kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah (EKPPD)
Konversi nilai evaluasi kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah dapat dilihat pada tabel 6.
5. Hasil Penilaian Mandiri Pelaksanaan Reformasi Birokrasi (PMPRB);
Konversi nilai PMPRB dapat dilihat pada tabel 7.
6. LAKIP
Konversi nilai untuk LAKIP dapat dilihat pada tabel 8.
7. Hasil penilaian *reward* dan *punishment* pelaksanaan anggaran belanja negara
Konversi nilai hasil penilaian *reward* dan *punishment* pelaksanaan anggaran belanja negara dapat dilihat pada tabel 9.

Tabel 4. Tabel Konversi nilai tindak lanjut rekomendasi BPK

Hasil EKPPD	Nilai
Sangat Tinggi	4
Tinggi	3
Sedang	2
Rendah	1

Tabel 5. Tabel Konversi nilai kerugian negara/daerah

Kerugian Negara/Daerah	Nilai
Melakukan tindak lanjut perhitungan kerugian negara	1
Tidak melakukan tindak lanjut perhitungan kerugian negara	0

Tabel 6. Tabel Konversi nilai evaluasi kinerja penyelenggaraan pemerintah daerah

Hasil Tindak Lanjut Rekomendasi	Nilai
Tindak lanjut telah sesuai dengan rekomendasi	2
Tindak lanjut belum sesuai dengan rekomendasi	1
Rekomendasi belum ditindaklanjuti	0

Catatan: EKPPD hanya dilakukan pada Pemerintah Daerah, sehingga tidak dimasukkan dalam komponen penilaian Kementerian/Lembaga

Tabel 7. Tabel Konversi nilai PMPRB

Hasil PMPRB	Nilai
0 – 10	0
11 – 30	1
31 – 50	2
51 – 70	3
71 – 90	4
91 – 100	5

Tabel 8. Tabel Konversi nilai untuk LAKIP

Hasil Penilaian LAKIP	Nilai
A	5
B	4
CC	3
C	2
D	1

Tabel 9. Tabel konversi nilai hasil penilaian *reward* dan *punishment* pelaksanaan anggaran belanja

Hasil Penilaian <i>Reward</i> and <i>Punishment</i>	Nilai
Memperoleh <i>Reward</i>	1
Memperoleh <i>Punishment</i>	0

Tabel 10. Tabel konversi nilai atas penghargaan pengelolaan barang milik negara

Hasil penghargaan pengelolaan barang milik negara	Nilai
Memperoleh penghargaan pengelolaan barang milik negara	1
Tidak memperoleh penghargaan pengelolaan barang milik negara	0

Tabel 11. Tabel konversi nilai atas LHKPN Award

Hasil LHKPN Award	Nilai
Memperoleh LHKPN Award	1
Tidak memperoleh LHKPN Award	0

Tabel 12. Tabel konversi nilai atas *national procurement award*

Hasil <i>National Procurement Award</i>	Nilai
Memperoleh <i>National Procurement Award</i>	1
Tidak memperoleh <i>National Procurement Award</i>	0

Tabel 13. Tabel presentase pembobotan untuk pemerintah pusat (kementerian/lembaga)

No	Elemen	Rata-rata (%) Berdasarkan Survei	Usulan Bobot (%)
1	Opini LK	19,81	20
2	Tindak Lanjut Rekomendasi BPK	18,16	20
3	<i>Reward & Punishment Anggaran</i>	10,71	10
4	PMPRB	11,53	10
5	LAKIP	10,84	10
6	Penghargaan Pengelolaan Barang Milik Negara	9,95	10
7	LHKPN Award	9,78	10
8	<i>National Procurement Award</i>	9,22	10
TOTAL			100

Tabel 14. Tabel presentase pembobotan untuk pemerintah daerah

No	Elemen	Rata-rata (%) Berdasarkan Survei	Usulan Bobot (%)
1	Opini LK	19,73	20
2	Tindak Lanjut Rekomendasi BPK	18,26	20
3	EKPPD	11,33	10
4	PMPRB	10,52	10
5	LAKIP	10,20	10
6	Penghargaan Pengelolaan Barang Milik Negara	10,48	10
7	LHKPN Award	9,91	10
8	<i>National Procurement Award</i>	9,55	10
TOTAL			100

Tabel 15. Matrik penilaian untuk pemerintah pusat (kementerian/lembaga)

No.	Elemen	Bobot (%)	Maksimum Skor	Skor	Hasil Akhir $\{(Skor/Max\ Skor) * Bobot\}\%$
1	Opini LK	20	3		
2	Tindak Lanjut Rekomendasi BPK	20	2		
3	EKPPD	10	1		
4	PMPRB	10	5		
5	LAKIP	10	5		
6	Penghargaan Pengelolaan Barang Milik Negara	10	1		
7	LHKPN Award	10	1		
8	National Procurement Award	10	1		
TOTAL		100 ..^a			

Tabel 16. Matrik penilaian untuk pemerintah daerah

No.	Elemen	Bobot (%)	Maksimum Skor	Skor	Hasil Akhir $\{(Skor/Max\ Skor) * Bobot\}\%$
1	Opini LK	20	3		
2	Tindak Lanjut Rekomendasi BPK	20	2		
3	PMPRB	10	4		
4	LAKIP	10	5		
5	Hasil Reward dan Punishment Pelaksanaan Anggaran	10	5		
6	Penghargaan Pengelolaan Barang Milik Negara	10	1		
7	LHKPN Award	10	1		
8	National Procurement Award	10	1		
TOTAL		100 ..^a			

Keterangan:

^a: Total bobot merupakan penjumlahan seluruh bobot elemen yang dijadikan bahan penilaian.

Tabel 17. Rating

Hasil Akhir	Tingkat Akuntabilitas
90%-100%	Sangat Baik
70%-89%	Baik
50%-60%	Cukup
49% ke bawah	Kurang

Tabel 18. Contoh pengisian matriks untuk penilaian akuntabilitas pada pemerintah daerah

No.	Elemen	Bobot (%)	Maksimum Skor	Skor	Hasil Akhir $\{(Skor/Max\ Skor) * Bobot\}\%$
1	Opini LK	20	3	2	13,33
2	Tindak Lanjut Rekomendasi BPK	20	2	2	20
3	EKPPD	10	4	3	7,5
4	PMPRB	10	5	3	6
5	LAKIP	10	5	3	6
6	Penghargaan Pengelolaan Barang Milik Negara	10	1	0	0
7	LHKPN Award	10	1	1	10
8	National Procurement Award	10	1	1	10
TOTAL		100 ..			72,83

Karena nilai total hasil akhir penilaian akuntabilitas adalah 72,83, maka penilaian akuntabilitas “Kabupaten A” adalah “Baik”.

8. Penghargaan pengelolaan barang milik negara

Konversi nilai atas penghargaan pengelolaan barang milik negara dapat dilihat pada tabel 10.

9. Laporan Hasil Kekayaan Penyelenggara Negara (LHKPN) Award

Konversi nilai atas LHPKN Award dapat dilihat pada tabel 11.

10. National Procurement Award

Konversi nilai atas *national procurement award* dapat dilihat pada tabel 12.

c. Pembobotan

Setelah dilakukan penilaian untuk masing-masing parameter, akan dilakukan pembobotan untuk bagi setiap parameter. Pemberian bobot ini

dilakukan dengan memberikan persentase pada setiap parameter. Pemberian persentase ini didasarkan pada hasil survei terbatas terhadap 29 responden yang merupakan personil Direktorat Litbang. Setiap responden diminta untuk memberikan persentase pada parameter penilaian akuntabilitas baik untuk pemerintah pusat maupun pemerintah daerah. Seluruh persentase setiap parameter akan di rata-rata, sehingga diperoleh rata-rata bobot untuk masing-masing parameter. Nilai rata-rata tersebut akan dibulatkan menjadi usulan bobot dalam bentuk persentase. Tabel berikut menunjukkan jumlah rata-rata persentase dan usulan bobot untuk masing-masing parameter penilaian akuntabilitas untuk pemerintah pusat dan pemerintah daerah. Presentase pembobotan untuk pemerintah pusat (kementerian/lembaga) dapat dilihat pada tabel 13 sedangkan presentase pembobotan untuk pemerintah daerah dapat dilihat pada tabel 14.

d. Penilaian

Setelah mengetahui usulan bobot untuk setiap parameter, selanjutnya akan dilakukan penilaian hasil akhir akuntabilitas. Nilai ini didasarkan pada perbandingan skor dengan maksimal skor dikalikan dengan jumlah bobot untuk setiap parameter. Penilaian tersebut dapat dilakukan dengan menyusun matriks penilaian. Matrik penilaian untuk pemerintah pusat (kementerian/ lembaga) dapat dilihat pada tabel 15 sedangkan matrik penilaian untuk pemerintah daerah dapat dilihat pada tabel 16.

e. *Rating*

Rating dapat dilihat pada tabel 17.

f. Contoh Pengisian:

Contoh pengisian dapat dilihat pada tabel 18.

Berkenaan dengan kondisi tersebut, Direktorat Litbang telah mengidentifikasi dan menyusun suatu metodologi pengukuran indeks akuntabilitas lembaga pemerintah. Metodologi tersebut merupakan suatu rangkuman dari program-program yang sudah dilaksanakan oleh pemerintah melalui instansi-instansi yang diberi wewenang untuk melaksanakan penilaian seperti BPK RI, Kemendagri, KemenPAN-RB, Kemenkeu, KPK dan LKPP.

Metodologi ini mencoba menggabungkan metodologi penilaian dari beberapa instansi pemerintah melalui pendekatan kuantitatif. Penilaian atas tingkat akuntabilitas pemerintah dapat lebih komprehensif, bila indeks-indeks penilaian yang sudah dilakukan instansi-instansi tersebut dikelola secara terintegrasi, sehingga memperoleh hasil akhir atau simpulan kuantitatif atas penilaian-penilaian tersebut. Penelitian ini diharapkan dapat menjadi bahan diskusi lebih lanjut mengenai peran dan posisi BPK dalam merumuskan suatu indeks penilaian akuntabilitas pemerintah yang terstruktur dengan baik, komprehensif, objektif dan dapat diterapkan secara optimal

KESIMPULAN

Perhatian para pemangku kepentingan terhadap kinerja pemerintah semakin meningkat, terutama dalam menjalankan akuntabilitas pelaksanaan dan pertanggungjawaban keuangan negara. Oleh karena itu, keberadaan suatu sistem yang dapat menilai tingkat akuntabilitas suatu pemerintah sangat diperlukan. Sistem tersebut berupa indeks-indeks yang dapat dipergunakan untuk mengukur tingkat kemampuan pemerintah dalam mencapai kinerjanya bagi kesejahteraan masyarakat.

UCAPAN TERIMA KASIH

Penulis ingin menyampaikan penghargaan dan ucapan terima kasih kepada Tim Litbang Kinerja atas kerja sama, kesempatan berdiskusi dan berbagi pengetahuan tentang indeks akuntabilitas yang menjadi objek kajian ini. Taklupa penulis juga menyampaikan terima kasih kepada B. Dwita Pradhana, Ikhtaria Syaziah, Denny Wahyu Sendjaja dan Dwi Sabardiana atas bimbingan yang diberikan dalam proses pembuatan kajian ini.

DAFTAR PUSTAKA

- ASOSAI. (1985). *The Statement of Guidelines on the Role of Supreme Audit Institutions in Promoting Public Accountability*. Pedoman dipresentasikan pada *The Third ASOSAI Assembly Meeting*, 15-21 May 1985, Tokyo-Jepang.
- Instruksi Presiden Nomor 5 Tahun 2004 tentang Percepatan Pemberantasan Korupsi.
- Instruksi Presiden Nomor 2 Tahun 2014 tentang Aksi Pencegahan dan Pemberantasan Korupsi Tahun 2014.
- Keputusan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 4/K/I-XIII.2/9/2012 tentang Buletin Teknis 01 tentang Pelaporan Hasil Pemeriksaan atas Laporan Keuangan Pemerintah.
- Komite Nasional Kebijakan Governance. (2014). Sepuluh prinsip *Good Governance*. Diakses dari <http://knkg-indonesia.com/home/news/93-10-prinsip-good-governance.html>.
- Komite Standar Akuntansi Pemerintahan. (2005). Buletin Teknis 01 Pelaporan Hasil Pemeriksaan Atas Laporan Keuangan Pemerintah. Jakarta: Komite Standar Akuntansi Pemerintahan.
- National Audit Department of Malaysia. (2008). *Accountability Index Financial Management*.
- Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 3 Tahun 2007 tentang Tata Cara Penyelesaian Ganti Kerugian Negara terhadap Bendahara.
- Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Nomor 2 Tahun 2010 tentang Pemantauan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 158/PMK.02/2014 tentang Tata Cara Pemberian Penghargaan dan Pengenaan Sanksi Atas Pelaksanaan Anggaran Belanja Kementerian Negara/Lembaga.
- Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor 20 Tahun 2010 tentang *Road Map Reformasi Birokrasi 2010-2014*.
- Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor 1 Tahun 2012 tentang Pedoman Penilaian Mandiri Pelaksanaan Reformasi Birokrasi.
- Peraturan Pemerintah Nomor 6 Tahun 2008 tentang Pedoman Evaluasi Penyelenggaraan Pemerintah Daerah.
- Peraturan Presiden Nomor 81 Tahun 2010 tentang *Grand Design Reformasi Birokrasi 2010-2025*.
- Prasojo, E. (2009). *Buku panduan tentang transparansi dan akuntabilitas parlemen*, Jakarta: DPR RI – UNDP.
- Undang-Undang Nomor 28 Tahun 1999 tentang Penyelenggaraan Negara yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi dan Nepotisme.
- Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- Undang-Undang Nomor 19 tahun 2003 tentang BUMN.
- Undang-Undang Nomor 15 tahun 2004 tentang Pemeriksaan dan Tanggung Jawab Pengelolaan Keuangan Negara.
- Undang-Undang Nomor 15 tahun 2006 tentang Badan Pemeriksa Keuangan.
- UNESCAP. (2014, Desember). *What is Good Governance?*. Diakses dari www.unescap.org/resources/what-good-governance.



Nico Andrianto

BPK RI, Indonesia.

Email: Nico.andrianto@bpk.go.id



THE DEVELOPMENT OF PERFORMANCE AUDIT CAPACITY, A COMPARISON STUDY IN THE BPK AND ANAO

PENGEMBANGAN KAPASITAS PEMERIKSAAN KINERJA DI BPK DAN ANAO, SEBUAH KAJIAN PERBANDINGAN

ABSTRACT/ABSTRAK

This study compares the performance audit capacity building in the BPK and the one conducted by the Australian National Audit Office (ANAO). To do so might not be equal because of their differences in terms of mandate, scale, and the jurisdiction area of audit, but the effort is intended to study the positive achievement by the ANAO to be applied in the BPK. The criteria used in this comparative study is the model developed based on capacity building guidelines issued by the INTOSAI. Analysis method applied in this study is the literature study, which is enriched by the analysis of the various documents obtained from the official website of both government auditor bodies. The results show that 14 of 15 elements of performance audit capacity building has been met by the ANAO, while only one is partially met. Meanwhile, in line with a relatively new level of performance audit development, BPK needs to improve continuously its performance audit capacity to meet the INTOSAI's capacity building guidelines.

Kajian ini membandingkan kondisi pengembangan kapasitas pemeriksaan kinerja di BPK dengan *Australian National Audit Office* (ANAO). Walaupun membandingkan institusi ANAO dan BPK tidak selalu memberikan gambaran yang setara karena berbedanya mandat, skala, dan luasan yurisdiksi pemeriksaan, namun upaya perbandingan ini dimaksudkan untuk mempelajari hal-hal positif yang telah dicapai oleh ANAO supaya bisa diterapkan di BPK. Kriteria yang digunakan dalam kajian ini adalah model *capacity building guidelines* yang dikembangkan oleh INTOSAI. Metode kajian yang digunakan adalah studi literatur yang diperkaya dengan hasil analisis berbagai dokumen yang diperoleh dari *website* resmi kedua lembaga auditor pemerintah tersebut. Hasil kajian menunjukkan bahwa 14 dari 15 unsur pengembangan kapasitas pemeriksaan kinerja telah dipenuhi dan satu unsur belum sepenuhnya dipenuhi oleh ANAO. Sementara itu, sesuai dengan tingkat perkembangan pemeriksaan kinerja yang relatif masih baru, BPK masih perlu secara terus menerus meningkatkan kapasitas pemeriksaan kinerja agar memenuhi standar *capacity building guidelines* yang dikembangkan oleh INTOSAI

KEYWORDS:

Performance audit, public sector, capacity building, BPK, the ANAO

KATA KUNCI:

pemeriksaan kinerja, sektor publik, pengembangan kapasitas, BPK, ANAO .

SEJARAH ARTIKEL:

Diterima pertama: Desember 2014

Dinyatakan dapat dimuat : Juni 2015

PENDAHULUAN

Di berbagai negara maju, pemeriksaan kinerja muncul di akhir tahun 1970-an sebagai bentuk yang berbeda dari pemeriksaan keuangan (Rai, 2008). Pada waktu itu berbagai pemerintahan, termasuk Australia, memulai program ekstensif pada reformasi manajemen publik, yang menempatkan penekanan pada kinerja. Pemeriksaan kinerja di Australia dimulai oleh ANAO pada tahun 1979 dan sejak itu terus berupaya mencapai bentuknya yang ideal (Nicoll, 2014). Sementara itu, di negara berkembang, termasuk Indonesia, pemeriksaan kinerja adalah praktik yang relatif baru. Meskipun pernah diinisiasi melalui *Management Audit Course* tahun 1976 bekerja sama dengan US-GAO, BPK mulai serius melakukan pemeriksaan kinerja sekitar sepuluh tahun terakhir. BPK memiliki berbagai kendala dalam pelaksanaan jenis pemeriksaan yang baru ini, karena selama ini pemeriksa BPK cenderung dipersiapkan untuk melaksanakan pemeriksaan keuangan.

Saat ini BPK berupaya untuk meningkatkan pelaksanaan pemeriksaan kinerja, baik dalam kuantitas maupun kualitas. Selama sembilan tahun terakhir ANAO menjalin kerja sama dengan BPK dalam bentuk penguatan kapasitas pemeriksaan sebagai bagian dari *Government Partnership Fund* (GPF) antara pemerintah Australia dengan Indonesia, sehingga menyediakan bahan yang berlimpah untuk kajian ini. Membandingkan institusi ANAO dengan BPK tidak selalu memberikan gambaran yang setara (*apple to apple*) karena berbedanya mandat, skala, dan luasnya yurisdiksi pemeriksaan, namun setidaknya BPK diharapkan mendapatkan banyak pelajaran berharga sekaligus mencegah kesalahan yang dilakukan oleh ANAO. Menerapkan pelajaran dari

keberhasilan *Supreme Audit Institution* (SAI) lainnya akan memberikan terobosan berharga bagi BPK. Keberhasilan pelaksanaan pemeriksaan kinerja di Indonesia akan memberikan kontribusi bagi pelaksanaan program/kegiatan pemerintah yang lebih efektif, efisien dan ekonomis, sebuah pencapaian yang lebih tinggi daripada sekedar akuntabilitas keuangan.

Kajian yang membandingkan pengembangan kapasitas pemeriksaan kinerja antara lain adalah studi yang dilakukan oleh Cornelia (2012) yang membandingkan SAI Inggris dan Jerman, Nikodem (2004) yang membandingkan kedudukan konstitusional SAI di negara-negara Eropa Tengah, dan Tudor (2007) yang mencoba untuk membandingkan perkembangan pemeriksaan kinerja di negara-negara Eropa Timur. Kajian mengenai perbandingan pengembangan kapasitas pemeriksaan kinerja dari berbagai SAI terutama di Asia belum banyak ditemukan. Paul Nicoll (2014) adalah sedikit diantaranya yang berisi perkembangan pemeriksaan kinerja di Indonesia. Tujuan dari kajian ini adalah untuk memperdalam kajian serupa yang pernah dilakukan oleh Nicoll (2014) dalam konteks praktik di Indonesia dengan membandingkan pengembangan kapasitas pemeriksaan kinerja sektor publik di Indonesia dengan Australia. Kajian ini bermaksud mencari faktor penting dan persyaratan kunci yang menentukan keberhasilan pengembangan kapasitas pemeriksaan kinerja di Indonesia dan Indonesia, apakah prasyarat tersebut tersedia di BPK dan apa yang harus dipersiapkan. Apa saja kekuatan dan kelemahan dari kedua SAI dalam memenuhi mandat mereka untuk melaksanakan pemeriksaan kinerja, serta pengalaman apa yang bisa dipelajari dari masing-masing pihak.

METODOLOGI

Tulisan ini mengkaji pemenuhan faktor-faktor yang menentukan keberhasilan pengembangan kapasitas pemeriksaan kinerja sektor publik di Indonesia dan Australia. Apakah persamaan dan perbedaan antara BPK dan ANAO dalam melaksanakan pengembangan kapasitas pemeriksaan kinerja. Data kualitatif dan kuantitatif digunakan untuk membangun hasil akhir kajian. Metode kualitatif digunakan untuk menjelaskan kerangka teoritis pengembangan kapasitas pemeriksaan kinerja.

Kajian dilakukan melalui studi literatur terkait kedua SAI dengan membandingkan faktor-faktor yang sudah ditentukan oleh INTOSAI. Profil kedua SAI didasarkan pada data yang dikumpulkan dari laporan dan status pemantauan pemeriksaan kinerja oleh INTOSAI, *website* kedua SAI dan hasil kajian dari *subject matter expert* ANAO yang ditempatkan di BPK. Kriteria yang digunakan dalam kajian perbandingan ini menggunakan model yang dikembangkan berdasarkan *capacity building guidelines* yang dikeluarkan oleh INTOSAI. Kajian ini menganalisis laporan pemeriksaan kinerja yang

dipublikasikan, disamping informasi terkait landasan hukum, struktur organisasi, fungsi serta pembagian kewenangan yang dijalankan. Analisis data dilakukan untuk mengidentifikasi karakteristik konsep dan praktik pengembangan kapasitas pemeriksaan kinerja yang dilakukan. Hasilnya digunakan untuk mengidentifikasi persamaan dan perbedaan pengembangan kapasitas pemeriksaan kinerja kedua SAI dan untuk memberikan penggambaran pencapaian kedua SAI.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Pemeriksaan kinerja dikembangkan secara intensif di BPK sejak sepuluh tahun terakhir dengan jumlah pemeriksaan yang terus meningkat setiap tahunnya (Nicoll, 2014). Pada Tahun 2010 jumlah LHP kinerja mencapai 154 buah atau 12% dari total pemeriksaan yang dilakukan BPK, kemudian meningkat menjadi 157 buah pada tahun 2011 (10%), menjadi 168 buah pada Tahun 2012 (13%), 167 buah pada tahun 2013 (13%) dan 249 pada Tahun 2014 (20%), seperti ditunjukkan oleh Tabel 1. Jumlah maupun prosentase pemeriksaan kinerja diharapkan terus meningkat dari tahun ke

Tabel 1 Produk Pemeriksaan BPK 2010-2014

	Pemeriksaan Keuangan		Pemeriksaan Kinerja		PDTT	
	Jumlah	Persentase	Jumlah	Persentase	Jumlah	Persentase
2010	596	47%	154	12%	512	41%
2011	626	39%	157	10%	826	51%
2012	632	47%	168	13%	531	40%
2013	636	51%	167	13%	456	36%
2014	563	45%	249	20%	440	35%

Sumber: Holbert, 2014, IHPL 2009-2014, IHPS Sem II, 2014 (diolah)

tahun dibandingkan dengan jenis pemeriksaan lainnya sesuai dengan Rencana Strategis yang telah disusun oleh BPK. Objek pemeriksaan kinerja ini mulai dari pemeriksaan kinerja entitas, program atau kegiatan lokal, sampai pemeriksaan kinerja tematik yang bersifat nasional dengan melibatkan lintas kementerian dan sejumlah entitas di daerah. Untuk bisa melaksanakan pemeriksaan kinerja yang beragam dan kompleks tersebut, maka BPK harus didukung oleh kapasitas pemeriksaan yang berkualitas.

INTOSAI, (2007) dalam *Building Capacity of Supreme Audit Institutions: A Guide* menyatakan bahwa suatu organisasi pemeriksa memiliki kapasitas yang baik apabila memiliki elemen-elemen keahlian, pengetahuan, struktur serta tata kerja yang mapan, yang membuat organisasi tersebut berjalan secara efektif dalam pelaksanaan tugas dan mandatnya. Pengembangan kapasitas memiliki arti membangun masing-masing elemen tersebut, membangun kekuatan yang sudah ada dan mengatasi kesenjangan serta kelemahan yang masih dimiliki.

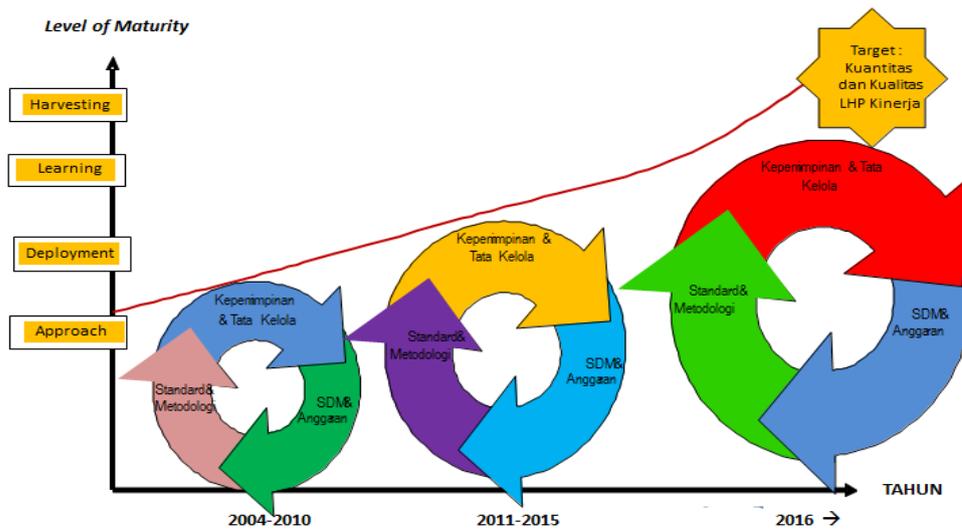
Berbagai cara dapat dilakukan oleh organisasi pemeriksa untuk meningkatkan kapasitasnya, antara lain melalui *in house training*, *workshop*, *secondment*, ataupun *peer review*. Namun demikian, kunci keberhasilan pengembangan kapasitas pemeriksaan kinerja tidak hanya bergantung pada penguatan penguasaan keahlian yang bersifat *soft skill*, tetapi juga terkait penguatan aspek-aspek pendukung keberhasilan yang sejalan dengan kondisi ideal yang diperlukan oleh sebuah SAI untuk melaksanakan pemeriksaan kinerja. Untuk tujuan tersebut, BPK telah menetapkan tahapan pengembangan kapasitas

pemeriksaan kinerja untuk periode 2004-2016 yang dibagi menjadi tiga fase, yaitu: (1) *approach*; (2) *deployment*; (3) *learning and harvesting*, seperti terlihat pada gambar 1.

Terdapat tiga aspek utama yang harus diperhatikan dalam pengembangan kapasitas pemeriksaan kinerja, yaitu aspek kapasitas profesionalisme pemeriksaan, kapasitas organisasi, dan kapasitas dalam berhubungan dengan lingkungan eksternal atau para pemangku kepentingan. Ketiga aspek tersebut dijelaskan melalui unsur-unsur yang lebih detail sebagaimana digambarkan dalam gambar 2.

Penguatan keahlian profesional dan teknis merupakan elemen penting dalam strategi pengembangan kapasitas pemeriksaan. Selain itu, elemen utama yang lain dalam mendukung pengembangan keahlian organisasi pemeriksa adalah bagaimana mengelola sumber daya, baik sumber daya manusia, perangkat lunak, maupun sumber daya pendukung lainnya, serta bagaimana organisasi dapat memberikan pengaruh positifnya bagi para pemangku kepentingan. Untuk lebih jelasnya mengenai langkah-langkah utama dalam pengembangan kapasitas pemeriksaan dapat digambarkan pada gambar 3.

Perbandingan pencapaian pengembangan kapasitas pemeriksaan kinerja antara BPK dengan ANAO dapat digambarkan melalui paparan sebagai berikut:



Gambar 1: Model Pengembangan Kapasitas Pemeriksaan Kinerja BPK

Sumber: Litbang BPK, 2014



Gambar 2: Aspek-aspek dalam pengembangan kapasitas pemeriksaan kinerja

Sumber: INTOSAI, 2007

A. Penguatan Kapasitas Profesional Pemeriksaan Kinerja

1. Mengembangkan metodologi dan manual pemeriksaan kinerja yang tepat.

INTOSAI menyarankan SAI anggotanya mengembangkan metodologi dan manual pemeriksaan kinerja yang selaras dengan yang dihasilkan oleh INTOSAI. Beberapa negara anggota memilih mengembangkan manual pemeriksaannya sendiri dengan

Kondisi di BPK:

Berkaitan dengan pengembangan metodologi pemeriksaan kinerja, BPK telah menyusun beberapa pedoman pemeriksaan yang telah melalui *due process*, diantaranya adalah:

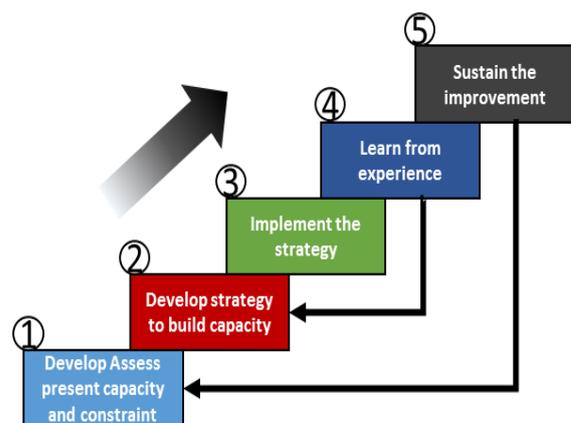
- a. Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Kinerja (tahun 2008 dan direvisi per 30 Desember 2011);
- b. Petunjuk Teknis Penentuan Area Kunci Pemeriksaan Kinerja (30 Desember 2011);
- c. Petunjuk Teknis Penetapan Kriteria Pemeriksaan Kinerja (30 Desember 2011);
- d. Konsep Petunjuk Teknis Penyusunan Laporan Hasil Pemeriksaan Kinerja (dalam proses legislasi); dan
- e. Petunjuk Teknis Pemerolehan Keyakinan Mutu atas Pemeriksaan Kinerja (dalam proses legislasi).

Panduan metodologi dan *quality assurance* pemeriksaan kinerja BPK telah memberikan dukungan bagi pemeriksa di lapangan. Namun demikian, masih dibutuhkan beberapa dukungan panduan untuk melengkapi hal-hal yang belum diatur, terkait *risk management*, *project management* dan perencanaan strategis,

merujuk pada prinsip-prinsip yang ada dalam *International Standard of Supreme Audit Institution (ISSAI)*, sedangkan lainnya secara penuh mengadopsi manual yang dihasilkan oleh INTOSAI tanpa perubahan.

Kondisi di ANAO:

ANAO telah memiliki metodologi pemeriksaan kinerja yang terintegrasi dan lengkap sehingga bisa menjadi dasar referensi bagi pemeriksa untuk melaksanakan dan menghasilkan laporan hasil pemeriksaan yang berkualitas. Metodologi pemeriksaan tersebut adalah *Performance Audit Manual* yang telah selaras dengan ISSAI. Metodologi pemeriksaan kinerja tersebut dituangkan dalam pedoman/panduan pemeriksaan kinerja yang dapat diakses dengan mudah oleh pemeriksa. Pedoman tersebut memiliki kualitas terkait akurasi, *principle based*, kejelasan, mudah dipahami, relevan dengan praktik pemeriksaan



Gambar 3: Tahapan dalam pengembangan kapasitas pemeriksaan
Sumber: INTOSAI, 2007

agar pelaksanaan pemeriksaan kinerja lebih terkelola dengan baik dan program pemeriksaan sesuai dengan perencanaan strategis atau prioritas pembangunan nasional.

kinerja, serta mutakhir. Manual tersebut telah mencakup isu-isu penting, termasuk perencanaan strategis dengan memasukkan aspek-aspek *project management* dan *quality assurance*.

2. Mengembangkan kapasitas sumber daya manusia (staf yang profesional)

Kondisi di BPK:

Sebagian besar auditor BPK masih berlatar belakang dan memiliki *mindset* akuntan. Hal ini terjadi karena sampai saat ini BPK masih memberikan penekanan pada jenis pemeriksaan atas laporan keuangan. Pada semester pertama pemeriksa BPK akan melakukan pemeriksaan keuangan dan pada semester kedua melakukan jenis pemeriksaan lainnya termasuk kinerja. Kondisi ini tidak ideal karena kedua jenis pemeriksaan memiliki karakteristik dan *mindset* berfikir yang jauh berbeda.

BPK telah terdapat upaya untuk meningkatkan kualitas pemeriksaan kinerja pemeriksanya, diantaranya melalui pelaksanaan diklat, sosialisasi, serta pendampingan yang berkesinambungan. Namun, upaya tersebut dirasa kurang optimal karena *gap* latar belakang pendidikan yang ada. Masalah berikutnya adalah kurang meratanya kemampuan dan jumlah pemeriksa kinerja di setiap kantor perwakilan BPK, sebagai dampak dari pola rotasi yang kurang mempertimbangkan kebutuhan keahlian terkait pemeriksaan kinerja. Permasalahan lainnya adalah adanya pemahaman pemeriksaan kinerja pada tingkat *middle* dan *top management* masih belum seragam.

Kondisi di ANAO:

Pemeriksaan kinerja di ANAO telah dilaksanakan oleh pemeriksa yang memiliki keahlian dan kompetensi yang dibutuhkan. Pemeriksa kinerja dituntut memiliki latar belakang keilmuan, seperti: ilmu sosial, ilmu militer, teknik, administrasi publik, *policy analyst*, ataupun keahlian di bidang evaluasi, yang telah diakomodir oleh ANAO mulai dari proses rekrutmen pegawai. Hal ini terjadi karena ANAO telah memisahkan antara pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan kinerja. Selain itu, pemeriksa ANAO dituntut memiliki kualifikasi personal tertentu, seperti: kemampuan analitis, daya kreativitas, komunikasi lisan dan tulisan, serta kemampuan membuat pertimbangan profesional. Karena pemeriksaan kinerja pada umumnya terkait dengan administrasi publik, maka kompetensi pemeriksa kinerja di ANAO tidak terbatas pada hal-hal terkait keuangan.

Pemeriksaan kinerja di ANAO telah diakui sebagai sebuah *knowledge based* dan ANAO telah mengembangkan sebuah sistem *transfer of knowledge* yang efisien dan efektif diantara para auditornya. Dengan demikian auditor ANAO terus bisa mengakumulasi pengetahuan yang telah terspesialisasi tersebut dengan dukungan *database* yang kuat.

3. Memperbaiki perencanaan dan manajemen kerja yang profesional

Kondisi di BPK:

Perencanaan dan manajemen pemeriksaan kinerja di BPK saat ini masih kurang terkoordinasi dengan baik (Litbang, 2014). Hal ini disebabkan karena;

- (1) tidak meratanya komitmen para anggota BPK atas pemeriksaan kinerja;
- (2) fokus pemeriksaan kinerja hanya dialokasikan pada semester dua, dimana dilakukan setelah pemeriksaan keuangan yang bersifat *mandatory*;
- (3) program pemeriksaan dibuat oleh masing-masing satuan kerja, Auditorat Keuangan Negara (AKN), sehingga (pada saat artikel ini ditulis) belum dilakukan melalui rencana strategis BPK secara komprehensif dan sinergis. Hal ini mengakibatkan tujuan pemeriksaan kinerja diindikasikan menjadi terbatas serta belum mampu melihat akar permasalahan serta masih lemahnya kesimpulan yang dihasilkan;
- (4) keterbatasan anggaran dan sumber daya manusia, baik dalam aspek kuantitas maupun kualitas, mengakibatkan belum optimalnya kualitas pemeriksaan kinerja. Saat ini, perencanaan dan penganggaran pemeriksaan kinerja belum dilakukan berdasarkan basis keperluan serta tujuan, dan tidak memiliki fleksibilitas yang memungkinkan pelaksanaan pemeriksaan kinerja secara optimal.

Kondisi di ANAO:

ANAO telah memiliki perencanaan strategis pemeriksaan kinerja yang kemudian diterjemahkan dalam perencanaan jangka pendek (*audit work program* dan *audit work plan*) yang disusun dengan melibatkan para auditor senior yang berpengalaman di bidangnya. Perencanaan tersebut juga merefleksikan sumber daya/kemampuan yang dimiliki, tentang berapa lama waktu pemeriksaan dan berapa banyak biaya yang dibutuhkan. Selain itu, ANAO telah mengembangkan kemampuan *project management* yang melekat pada perencanaan mereka, sehingga proses pemeriksaan kinerja mereka dapat dilaksanakan dengan hasil yang berkualitas dan selesai tepat waktu. Peran manajer senior dan pemimpin tim senior telah mampu memberikan *coaching* kepada auditor atau staf junior mulai dari perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan pemeriksaan. Selain itu, perencanaan strategis ini benar-benar dijadikan acuan dalam pengambilan keputusan dan pelaksanaan pemeriksaan serta *monev* secara berkala.

4. Mengembangkan *Quality Assurance* Pemeriksaan Kinerja

Kondisi di BPK:

Pada saat ini pedoman *quality assurance* pemeriksaan kinerja masih dalam proses legislasi di internal BPK. Selama ini BPK telah memiliki Petunjuk Pelaksanaan Sistem Pemerolehan Keyakinan Mutu, tetapi Juklak ini tidak dikhususkan bagi pemeriksaan kinerja. Penjaminan kualitas pemeriksaan yang dilakukan di BPK merupakan reviu yang dilakukan pada waktu pemeriksaan (*hot review*) sebagai bagian dari *quality control* dalam tim. Proses ini dilakukan pada tahap perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan secara berjenjang oleh masing-masing ketua tim, pengendali teknis/mutu dan penanggung jawab. Reviu juga dilakukan setelah pemeriksaan (*cold review*) yang dilakukan oleh *internal control* BPK. Kelemahan yang ditemui dalam proses reviu diantaranya adalah pelaksanaan *hot review* seringkali tidak dilaksanakan dengan baik yang tercermin dari minimnya dokumentasi atas reviu ini. Faktor pemicu permasalahan ini diantaranya karena *supervisor* kurang memiliki pengetahuan yang memadai atas pemeriksaan kinerja dan peran dalam tim pemeriksaan.

Kondisi di ANAO:

ANAO telah mendefinisikan dan menetapkan standar serta prosedur *quality assurance* pemeriksaan kinerja yang memastikan standar terbaik dilaksanakan di lapangan. *Quality Assurance on Performance Audit* (QAPA) di ANAO telah terintegrasi dalam *audit manual* mereka dan telah masuk dalam aplikasi sistem informasi terkomputerisasi yang memudahkan proses pemeriksaan serta pelaksanaan pemeriksaan kinerja yang berkualitas terlaksana. Sistem tersebut juga memastikan resiko pemeriksaan dibagi kepada berbagai tingkatan peran yang bertanggungjawab atas proses pemeriksaan.

5. Menyusun strategi pendidikan dan pelatihan di BPK

Kondisi di BPK:

Diklat pemeriksaan kinerja yang dilakukan BPK selama ini dikelompokkan ke dalam diklat untuk peran anggota tim dan ketua tim serta diklat eksekutif untuk para pejabat eselon. Pengelompokan ini dimaksudkan untuk membentuk keahlian pemeriksaan kinerja sesuai dengan peran yang dimiliki pemeriksa. Pelatihan juga diberikan untuk topik tertentu, misalnya penetapan kriteria, penentuan area kunci ataupun diklat khusus untuk penulisan laporan pemeriksaan kinerja, yang diharapkan menjembatani *gap* antara teori dan praktik. Diseminasi pengetahuan juga dilakukan melalui sosialisasi Juklak/Juknis pemeriksaan kinerja. Selain itu, BPK juga merancang pelatihan berbentuk *shortcourse* bagi para pemeriksa yang disesuaikan dengan fase pemeriksaan yang sedang dilakukan (perencanaan, pelaksanaan, pelaporan), yang diharapkan lebih bisa membimbing, sekaligus untuk menjaga kualitas pemeriksaan. Namun demikian, proses *knowledge management* di BPK belum memiliki bentuk yang terstruktur dan menyeluruh untuk memastikan terjadi akumulasi dan penyebaran pengetahuan pemeriksaan kinerja secara merata.

Kondisi di ANAO:

ANAO berpendirian bahwa pelatihan pemeriksaan kinerja yang paling optimal adalah melalui *on the job training* (Holbert, 2014). Namun demikian, pelatihan berkualitas sebagai cara untuk memperkenalkan metodologi pemeriksaan kinerja tetap dilakukan di ANAO, khususnya bagi para auditor pemula. Pelatihan ini dilakukan melalui diklat formal maupun *mentoring* oleh pemeriksa kinerja yang berpengalaman. Kegiatan *transfer of knowledge* ini dilakukan oleh auditor senior kepada auditor pemula. Pelatihan tersebut bisa dilakukan melalui *e-learning*, pembuatan tutorial tematik pemeriksaan kinerja melalui *audio visual*, ataupun pembuatan jurnal ilmiah/*bulletin board* internal ANAO sebagai wahana *sharing* pengetahuan.

B. Penguatan Kapasitas Organisasi

1. Menyusun perencanaan strategis

Kondisi di BPK:

Perencanaan strategis terkait pemeriksaan kinerja di BPK sudah pernah dilakukan dengan diterbitkannya Keputusan BPK nomor 6 tahun 2012 tentang Kebijakan Pemeriksaan Tahun 2012-2015. Namun, pemeriksa belum sepenuhnya mengikuti dan menerapkan apa yang telah ditetapkan dalam dokumen kebijakan pemeriksaan tersebut. Penyusunan perencanaan strategis yang kurang terintegrasi oleh seluruh *stakeholder* internal dan eksternal menyebabkan kurangnya rasa memiliki para pelaksana yang bekerja berdasarkan portofolio. Selain itu, rencana strategis tersebut juga kurang bisa merespon prioritas program pembangunan nasional (RPJMN/RKP). Kebijakan Pemeriksaan Tahun 2012-2015 ini merupakan produk yang terpisah dari Renstra BPK. Kedua renstra tersebut perlu disatukan agar dalam penyusunan Rencana Kerja Tahunan dapat benar-benar sinkron, termasuk dengan kebijakan pemeriksaan.

Kondisi di ANAO:

ANAO telah memiliki rencana strategis pemeriksaan kinerja yang terintegrasi dengan pengelompokan bidang-bidang program/*project* dalam pemerintahan Australia. Dalam penyusunan perencanaannya, ANAO mampu menyerap aspirasi *stakeholder*. Penentuan tema pemeriksaan telah mempertimbangkan kontribusi publik, didukung *database* yang handal, dan dilakukan oleh sebuah tim ahli yang terdiri para pemeriksa kinerja senior. ANAO mampu membuat perencanaan yang mempertimbangkan prioritas dengan pemahaman komprehensif atas kinerja berbagai fungsi pemerintah Australia. Produk perencanaan pemeriksaan kinerja ANAO realistis, andal, terukur dan didukung pendekatan *project management* yang baik untuk memenuhi harapan berbagai *stakeholder*, baik internal maupun eksternal.

2. Menguatkan Kepemimpinan/*leadership* dan manajemen

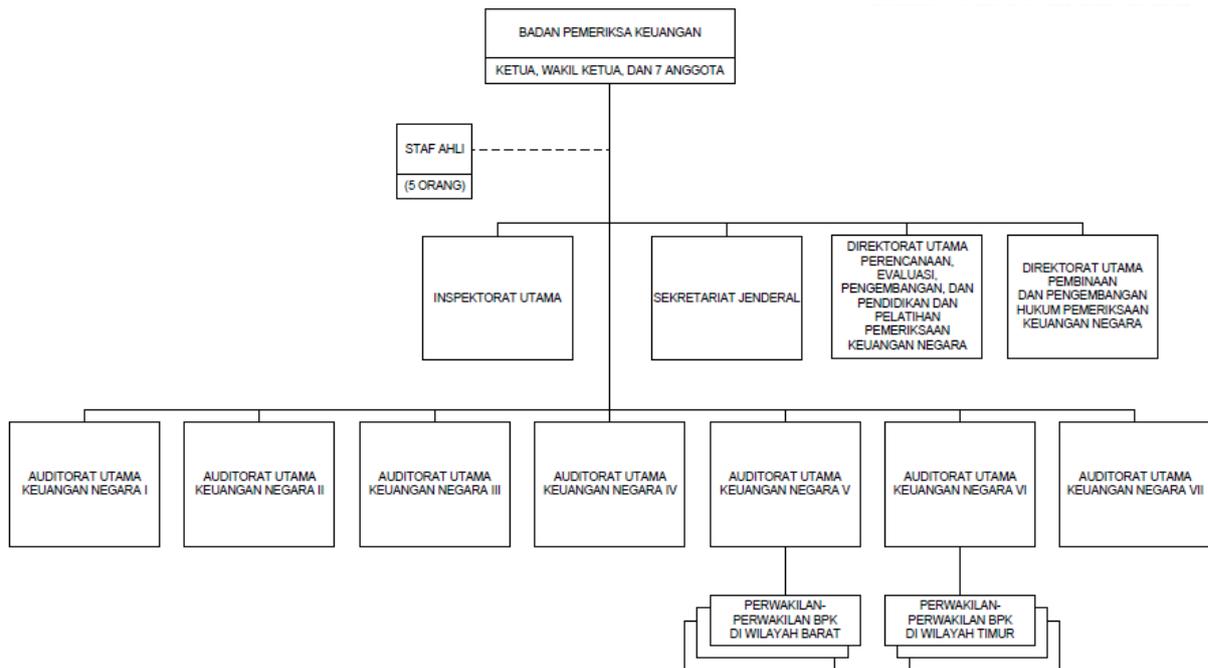
Kondisi di BPK:

Beberapa anggota BPK menunjukkan komitmen yang tinggi atas peningkatan pemeriksaan kinerja (Holbert, 2014). Namun, sampai saat ini belum terdapat *champion* pemeriksaan kinerja di tingkat Badan untuk memimpin pencapaian target-target yang telah ditetapkan (Litbang, 2014). Pada proses perencanaan pemeriksaan juga belum diintegrasikan pemeriksaan lintas AKN yang menjadi prioritas Badan sehingga BPK sulit untuk memberikan rekomendasi yang bersifat nasional untuk meningkatkan peran BPK dalam peningkatan ekonomi, efisiensi, nilai keadilan dan efektifitas institusi/program/kegiatan pemerintah. Struktur organisasi BPK dapat dilihat pada gambar 4.

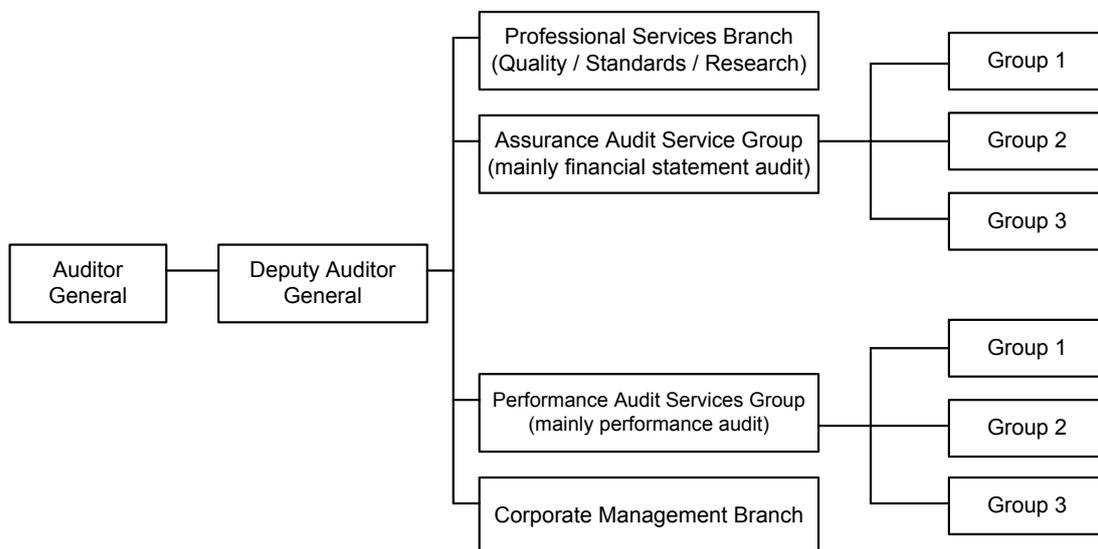
Pemeriksaan kinerja di BPK relatif baru dikembangkan sehingga perlu dukungan yang memungkinkannya berkembang dan berbuah sebagaimana diamanatkan oleh undang-undang pemeriksaan keuangan negara. Oleh karena itu, perlu ditetapkan *champion* yang akan memimpin pencapaian target-target pemeriksaan kinerja, memantau perkembangan, memecahkan kebuntuan, serta menentukan *reward* and *punishment* kepada pelaksana di lapangan. *Champion* pemeriksaan kinerja juga diharapkan memiliki perhatian lebih untuk mengorganisasikan dan memberikan terobosan-terobosan, misalnya dengan membentuk unit-unit khusus di AKN dan perwakilan yang didedikasikan sepenuhnya untuk jenis pemeriksaan kinerja.

Kondisi di ANAO:

Kepemimpinan dan *manager* pemeriksaan kinerja di ANAO memiliki komitmen tinggi terhadap perumusan dan pencapaian strategi serta memiliki kemampuan memimpin, mengorganisasi, memotivasi, dan mempersuasi personel untuk mendukung perubahan ke arah yang diharapkan. Hal ini terjadi karena telah dilakukan pemisahan fungsi pemeriksaan kinerja (*Performance Audit Services Group* atau PASG) dengan jenis pemeriksaan keuangan (*assurance audit service group*). Struktur organisasi ANAO dapat dilihat pada gambar 5.



Gambar 4: Struktur organisasi BPK RI



Gambar 5: Struktur organisasi ANAO

Sumber: Holbert, 2014

3. Mengembangkan dan mengelola sumber daya

Kondisi di BPK:

BPK belum mempunyai *human capacity development program* (HCDP) yang secara spesifik mengatur tentang pemeriksaan kinerja, misalnya rekrutmen atau pendidikan SDM dengan berbagai level pendidikan.

Pada level pelaksana, kemampuan teknis pemeriksaan kinerja BPK terutama Pengendali Teknis dan Pengendali Mutu belum sepenuhnya merata (Litbang, 2014). Hal ini berpengaruh terhadap keberhasilan *coaching* yang mereka lakukan dalam konteks manajemen kinerja terhadap pemeriksa pada level pelaksana yang lebih rendah, dimana pemeriksaan kinerja dilaksanakan sebagai *business as usual*, yang akan memengaruhi kualitas hasil akhir pemeriksaan seperti tergambar melalui kualitas Laporan Hasil Pemeriksaan Kinerja.

Kondisi di ANAO:

Dengan telah dipisahkannya unit khusus pemeriksaan kinerja dalam *Performance Audit Services Group* (PASG), maka ANAO memiliki sumber daya pemeriksaan kinerja yang memadai, baik dari segi kuantitas dan kualitas. Selain tepat jumlah dan kualitas, pemeriksa kinerja juga didayagunakan secara tepat untuk mencapai target-target pemeriksaan. Analisis SDM dibuat berdasarkan berbagai asumsi serta proyeksi kebutuhan pemeriksa untuk berbagai kategori pemeriksaan kinerja yang direncanakan.

4. Mengembangkan tata kelola yang lebih baik dan pelaksanaan akuntabilitas

Kondisi di BPK:

Pemeriksaan kinerja di BPK didukung oleh unit kerja yang bertanggung jawab meneliti pengembangan pemeriksaan kinerja di BPK, yaitu Sub Direktorat Litbang Pemeriksaan Kinerja. Dalam pelaksanaan pemeriksaan kinerja, spesialisasi pemeriksa dan pengorganisasian pemeriksaan kinerja yang terpisah dari jenis pemeriksaan lainnya belum terwujud. Terkait dengan akuntabilitas, laporan keuangan BPK diperiksa oleh KAP dan kinerjanya di-*peer review* oleh SAI negara lain.

Kondisi di ANAO:

ANAO telah memisahkan struktur organisasi antara pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan kinerja. Spesialisasi pemeriksa berdampak pada lebih fokusnya perhatian pemeriksa, lebih mudahnya mengakumulasi pengetahuan dan pola rekrutmen pemeriksa sesuai dengan latar belakang pendidikan yang dibutuhkan. ANAO juga telah memitigasi resiko pemeriksaan melalui kontrol kualitas yang ketat dalam sebuah sistem informasi yang mudah digunakan. Resiko pemeriksaan yang melekat pada pemeriksa di lapangan di-mitigasi melalui pembuatan aplikasi sistem informasi yang memungkinkan proses verifikasi, *approval* dan *quality control* berjenjang dilakukan dalam cara yang simpel. Aplikasi ini juga akan mempermudah pemeriksa lapangan membuat kertas kerja yang akan mendorong mereka lebih berfokus pada kualitas pemeriksaan dan laporan akhir.

C. Penguatan Kapasitas dalam Berhadapan dan Berkomunikasi dengan Pemangku Kepentingan.

1. Memiliki strategi komunikasi untuk mengatur hubungan dengan legislatif.

Kondisi di BPK:

Posisi BPK dalam struktur pemerintah berbeda dengan ANAO. BPK merupakan lembaga independen dan bukan bagian dari Dewan Perwakilan Rakyat (DPR). Meskipun kuantitas dan kualitas hubungan dengan parlemen belum terukur, beberapa anggota BPK memiliki latar belakang pernah menjadi anggota DPR, sehingga memiliki potensi untuk menjadi *champion* dalam membangun komunikasi yang baik dengan DPR. Komunikasi yang paling penting dengan DPR adalah terkait penentuan prioritas tema pemeriksaan kinerja dan tindak lanjut atas rekomendasi BPK oleh entitas. Tanpa mengorbankan independensinya, BPK harus mendengarkan dan menyerap aspirasi parlemen yang memiliki konstituen dan banyak berhubungan dengan masyarakat tentang tema pemeriksaan kinerja apa saja yang harus diprioritaskan. DPR melalui fungsi pengawasannya seharusnya mampu memaksa entitas menindaklanjuti rekomendasi yang diberikan oleh BPK. BPK perlu meningkatkan hubungan dengan parlemen, khususnya pasca dibubarkannya Badan Akuntabilitas Keuangan negara (BAKN) di DPR yang selama ini berfungsi sebagai penyambung komunikasi dengan BPK.

Kondisi di ANAO:

ANAO telah memiliki hubungan yang sinergis dengan parlemen dalam mengawasi kinerja pemerintah, khususnya melalui jenis pemeriksaan kinerja. ANAO memiliki mekanisme untuk menangkap keinginan parlemen dalam konteks program/kegiatan pemerintah apa yang harus diprioritaskan untuk diperiksa, karena memang berfungsi sebagai kepanjangan tangan parlemen. Komunikasi ini bisa dilakukan melalui rapat dengar pendapat, atau *tabling* atas *audit report* ANAO di parlemen. Hubungan yang baik ini menyebabkan parlemen menjalankan fungsinya secara optimal, khususnya untuk mendorong tindak lanjut temuan dan rekomendasi pemeriksaan ANAO oleh *auditee*.

2. Memiliki strategi komunikasi untuk mengatur hubungan dengan eksekutif.

Kondisi di BPK:

Komunikasi secara tertulis antara pemeriksa BPK dengan *auditee*/entitas selama ini sudah dilakukan dengan cukup baik. Dalam konteks pemeriksaan kinerja, komunikasi dilakukan dalam bentuk kesepahaman kriteria pemeriksaan kinerja. Namun demikian, pemeriksa masih perlu meningkatkan kemampuan komunikasi lisannya untuk menjelaskan tentang hakikat dan urgensi pemeriksaan kinerja serta manfaatnya bagi entitas (Ditama Revbang, 2013).

Strategi komunikasi yang baik akan mendorong *auditee* dengan sukarela membuka data/informasi yang akan memberi manfaat berupa saran perbaikan yang tepat atas kelemahan yang ada. Misalnya, terkait komunikasi awal pada saat *entry meeting*, pada umumnya tim pemeriksaan kinerja tidak menyampaikan tentang pentingnya pemeriksaan kinerja, mengapa dilakukan, apa tujuannya, manfaat apa yang dapat diperoleh oleh entitas, dan bagaimana akan dilakukan. Hal ini menyebabkan entitas tidak dapat membedakan semua pemeriksaan yang dilakukan oleh BPK dan cenderung menutup diri karena takut akan dinilai sebagai melakukan *fraud*/korupsi. Padahal, hakikat pemeriksaan kinerja adalah untuk membantu entitas memperbaiki kinerjanya melalui penghilangan akar permasalahan atau kelemahan sistem yang ada. Selain itu, komunikasi yang baik ini juga bermanfaat terutama dalam hal pemantauan kewajiban entitas untuk menindaklanjuti rekomendasi yang diberikan oleh BPK

Kondisi di ANAO:

ANAO selama ini telah memiliki pola komunikasi yang baik dengan *auditee*, misalnya melalui rilis *audit report* di *website* resmi mereka. Di ANAO *auditee* banyak diikutsertakan dalam proses penentuan obyek pemeriksaan, pemilihan area kunci dan penetapan kriteria. Proses pemeriksaan kinerja adalah sebuah upaya untuk memperbaiki kinerja entitas, sehingga masukan dari entitas sangatlah berharga. Dengan keikutsertaan *auditee* dalam segenap fase pemeriksaan kinerja, mereka menjadi lebih aktif memberikan data/informasi yang diperlukan serta menindaklanjuti rekomendasi yang diberikan oleh ANAO.

3. Memiliki strategi komunikasi untuk mengatur hubungan dengan lembaga pemeriksa/pengawas.

Kondisi di BPK:

Sejauh ini komunikasi dengan lembaga pengawasan internal membantu BPK dalam pelaksanaan pemeriksaan kinerja, terutama dalam hal data awal pemeriksaan dan pemantauan pelaksanaan tindak lanjut atas rekomendasi yang diberikan oleh BPK. Namun demikian, keberadaan lembaga pengawasan internal yang berlapis-lapis (selain BPKP juga terdapat Inspektorat Kementerian/Lembaga, Pemda yang sering tumpang-tindih fungsi) membuat komunikasi BPK dengan mereka kurang efisien dan seringkali menyebabkan terjadinya tumpang tindih pelaksanaan pemeriksaan.

Kondisi di ANAO:

Di tingkat Pemerintahan Federal Australia tidak terdapat lembaga pengawasan internal yang tumpang-tindih dengan fungsi serta kewenangan ANAO. Oleh karena itu, pemeriksaan kinerja pemerintah federal hanya dilakukan oleh ANAO (Holbert, 2014). Namun demikian, terdapat kelemahan dari pemerintahan Australia yang berbentuk federal yang menyebabkan terdapatnya *auditor general* di setiap negara bagian. Akibatnya, kewenangan ANAO hanya menyangkut program/kegiatan yang dibiayai oleh pemerintah federal, sementara yang dibiayai oleh pemerintah negara bagian tidak bisa mereka periksa. Jika kegiatan/program yang ada merupakan program nasional dan lintas negara bagian, maka terdapat potensi ANAO tidak bisa berperan untuk memeriksanya.

4. Memiliki strategi komunikasi untuk mengatur hubungan dengan lembaga pemeriksa/pengawas.

Kondisi di BPK:

Ketersediaan bantuan terutama dana dari lembaga donor akan membantu membiayai pengembangan kapasitas pemeriksaan kinerja di BPK. Tidak dipungkiri bahwa lembaga donor kadang menyediakan bantuan pelatihan, tetapi tidak serta-merta sesuai dengan kebutuhan BPK. Dengan demikian, kebutuhan pelatihan yang bersifat *tailor made* harus dirancang untuk merealisasikan bantuan dari lembaga donor. Perlu pengintegrasian jenis dan besaran bantuan yang akan diterima dari lembaga donor dengan rencana kerja tahunan BPK. Untuk itu,

Kondisi di ANAO:

Sebagai negara maju yang berpenghasilan tinggi, Australia merupakan negara donor yang banyak memberikan bantuan untuk negara di sekitarnya. Namun demikian, ANAO juga merupakan anggota INTOSAI yang mengambil keuntungan melalui manual dan kajian yang dihasilkan oleh organisasi SAI internasional tersebut.

seharusnya terdapat kajian khusus untuk mempersiapkan materi sekaligus proposal kepada lembaga donor dimana BPK membutuhkan pelatihan yang tepat. Kajian tersebut dengan mempertimbangkan keunggulan masing-masing negara pemberi bantuan, dengan mempertimbangkan kondisi SDM dan *knowledge* yang telah berhasil diakumulasi.

5. Memiliki strategi komunikasi untuk mengatur hubungan dengan Media dan Masyarakat.

Kondisi di BPK:

Selama ini BPK telah melakukan komunikasi dengan media dan masyarakat, khususnya melalui media elektronik (TV, radio) dan media cetak (koran, majalah) serta jumpa pers. Namun demikian, BPK masih perlu meningkatkan strategi komunikasi dengan media dan publik tentang arti penting dan tujuan pemeriksaan kinerja. Sehingga diharapkan mereka dapat menjadi mitra utama dalam penyebaran hasil pemeriksaan BPK serta mampu menekankan pentingnya dampak hasil pemeriksaan tersebut sekaligus resiko jika hasil pemeriksaan tersebut tidak ditindaklanjuti oleh entitas dan tidak diawasi oleh parlemen. Bahkan, BPK perlu mengoptimalkan media sosial untuk menjangkau spektrum masyarakat yang luas, baik dari segi umur, tingkat pendidikan dan minat.

Kondisi di ANAO:

ANAO telah merumuskan strategi dalam hubungan dengan media massa dan masyarakat. ANAO merilis *audit report* pemeriksaan kinerja dalam *website* resmi mereka yang memperlancar kanal komunikasi dengan publik. Selain itu, rilis *audit report* dilakukan dalam kurun waktu tertentu, sehingga terus menarik perhatian publik dan media. Strategi tersebut menyangkut isu-isu yang akan selalu *update* di tengah masyarakat dan akan menjadi perhatian publik serta sorotan media masa. *Audit report* yang selalu mendapatkan sorotan media massa meningkatkan dampak pemeriksaan, yaitu mendorong *auditee* untuk menindaklanjuti rekomendasi, sekaligus membuat auditor selalu berupaya menjaga kualitas hasil pemeriksaannya. ANAO telah merumuskan strategi komprehensif hubungan dengan media dan publik, untuk menjangkau berbagai spektrum masyarakat yang luas.

6. Memiliki strategi komunikasi untuk mengatur hubungan dengan asosiasi profesional dan pemeriksa di sektor non publik.

Kondisi di BPK:

Selama ini BPK sudah melakukan komunikasi dengan dunia akademis, khususnya beberapa universitas di Indonesia dalam bentuk '*BPK Goes to Campus*'. BPK juga memiliki hubungan baik dengan organisasi profesional audit, terutama melalui kepengurusan yang diantaranya terdiri dari para auditor BPK di dalamnya. Untuk membangun hubungan dengan para akademisi, BPK dapat membangun *network* untuk jasa konsultan/tenaga ahli dalam pemeriksaan kinerja atau training untuk memperkaya metode analisa pemeriksa BPK. Hal ini sangat positif dan perlu terus dikembangkan, dengan tidak hanya melibatkan dunia kampus, tetapi juga organisasi profesi, lembaga pembuat standar, dan lembaga konsultan.

BPK diharapkan bisa mengikutsertakan berbagai *stakeholder* dalam proses pemeriksaan (*participatory audit*). Oleh karena itu, protokol untuk mengantisipasi proses tersebut harus dipersiapkan untuk menjaga kualitas pemeriksaan dan menjaga integritas pemeriksa dari luar BPK. Perlu dirintis implementasi pemeriksaan keuangan oleh Kantor Akuntan Publik, sehingga SDM BPK yang terbatas bisa lebih diarahkan untuk melaksanakan jenis pemeriksaan kinerja. Keikutsertaan berbagai *stakeholder* dalam pemeriksaan kinerja juga akan menambah "mata-telinga" BPK di lapangan, sekaligus menjadikan proses pemeriksaan kinerja menjadi lebih dalam.

Kondisi di ANAO:

Hubungan ANAO dengan berbagai asosiasi profesi, misalnya Asosiasi Auditor Tersertifikasi Australia dan profesi ahli hukum, sangatlah baik. Hubungan baik tersebut juga terbangun dengan berbagai universitas ternama di Australia. Hubungan baik itu diperlukan, misalnya pada saat ANAO membutuhkan tenaga ahli untuk mengisi keperluan keahlian tertentu dalam proses pemeriksaan kinerja yang memang memiliki spektrum tema yang sangat luas.

KESIMPULAN

Pengembangan kapasitas pemeriksaan kinerja di BPK dan ANAO memiliki perbedaan dan persamaan dalam capaian. Namun demikian, berdasarkan kriteria yang dihasilkan oleh INTOSAI, ANAO lebih maju dalam pengakumulasian kapasitas pemeriksaan kinerjanya. Hal ini wajar, karena selain merupakan sebuah negara maju, Australia memiliki pengalaman yang lebih panjang dalam pelaksanaan pemeriksaan kinerja. Pengungkapan kelemahan-kelemahan yang masih ada dalam pelaksanaan pemeriksaan kinerja di BPK bukan berarti mengurangi arti penting dan peran besar pemeriksaan kinerja yang telah dilakukan selama ini, tetapi lebih sebagai upaya untuk memacu BPK untuk mencapai kualitas pemeriksaan kinerja yang unggul sesuai dengan standar internasional. Dari hasil kajian di atas diketahui bahwa permasalahan signifikan yang ditemukan dalam pengembangan kapasitas pemeriksaan kinerja di BPK disebabkan belum terpisahnya organisasi pelaksana pemeriksaan kinerja dari jenis pemeriksaan lainnya dan belum terspesialisasinya pemeriksa kinerja BPK. Hal ini menyebabkan tidak fokusnya perencanaan pemeriksaan, lemahnya pengakumulasian pengetahuan, serta berakibat pada kurang optimalnya kualitas pelaksanaan serta hasil pemeriksaan kinerja.

SARAN

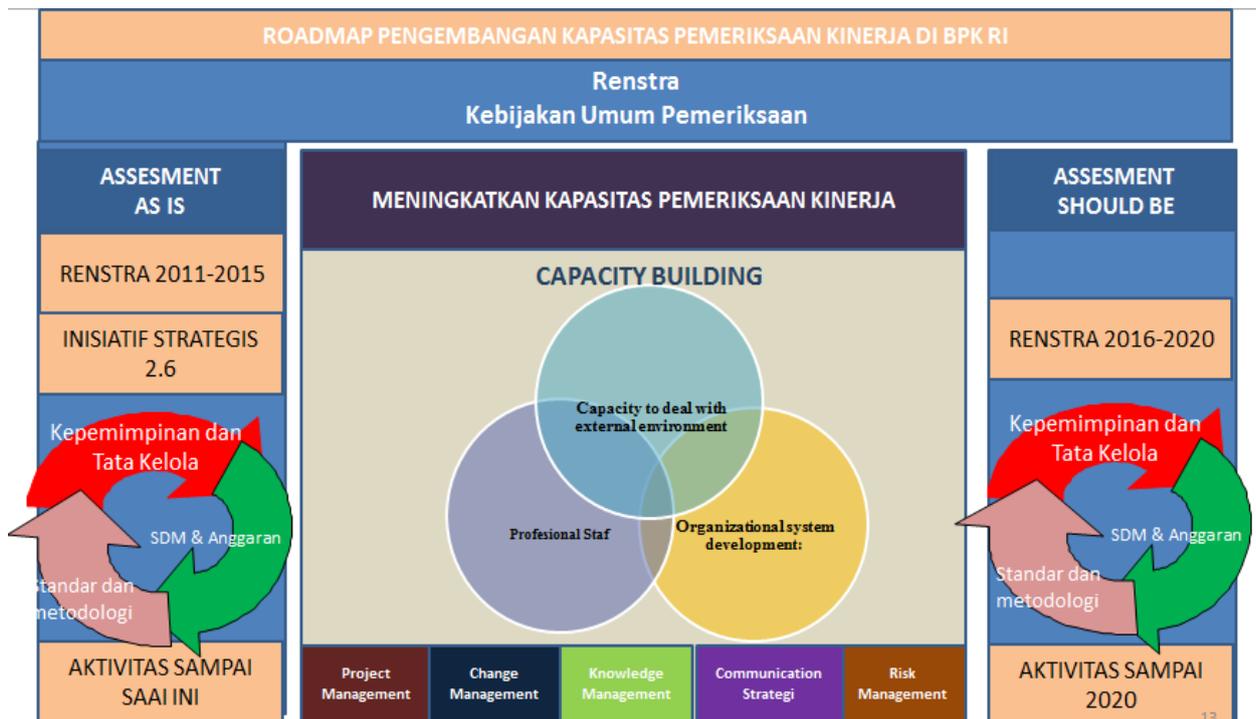
Penulis menyarankan agar BPK memisahkan secara organisasi antara pemeriksaan kinerja dengan jenis pemeriksaan lainnya (pemeriksaan keuangan dan PDDT). Spesialisasi pemeriksaan kinerja secara organisasi dan pemeriksa akan berdampak pada rekrutmen pegawai dengan latar belakang pendidikan yang sesuai, lebih fokus dalam perencanaan dan pelaksanaan pemeriksaan kinerja, sehingga diharapkan memberikan dampak yang lebih berkualitas pada hasil pemeriksaan kinerja. Sementara itu, pilihan apakah mengembangkan unit-unit khusus pemeriksaan kinerja di setiap AKN/perwakilan, pembentukan unit khusus pemeriksaan kinerja, ataupun memisahkan organisasi pemeriksaan memiliki konsekuensi, insentif/disinsentif bagi para pemeriksa kinerja yang harus didesain secara matang yang berada diluar bahasan dalam kajian ini.

Selain itu, untuk mewujudkan kondisi ideal, perlu didorong *roadmap* strategi pengembangan kapasitas pemeriksaan kinerja di BPK. *Roadmap* tersebut dibangun berdasarkan hasil analisa atas kekuatan, kelemahan, kesenjangan, dan kendala-kendala yang dihadapi aktivitas pemeriksaan kinerja sampai dengan saat ini (Renstra 2011-2015) untuk diproyeksikan pada aktivitas BPK ke depan (Renstra 2016-2020). INTOSAI telah merancang sebuah pedekatan pengembangan kapasitas pemeriksaan, yang juga diadopsi dalam kajian ini, yang menekankan pada upaya memperkuat kapasitas profesional, kapasitas organisasi, dan kapasitas komunikasi dengan lingkungan eksternal.

Alasan-alasan apa yang ada dibalik rencana strategi pengembangan kapasitas

pemeriksaan kinerja di BPK dan perubahan-perubahan apa yang diharapkan akan terjadi beserta implikasinya harus dipahami. Oleh karena itu, dalam pengembangan strategi pemeriksaan kinerja ini, BPK perlu menyiapkan *project management*, *change management*, dengan memerhatikan *risk management* serta mengakumulasi setiap perolehan pengetahuan baru melalui

knowledge management yang dilengkapi dengan *communication strategy* yang jitu untuk berinteraksi dengan seluruh *stakeholder*. Secara lengkap model yang ditawarkan tersebut dapat dilihat dalam gambar 6.



Gambar 6: Roadmap Pengembangan Kapasitas Pemeriksaan Kinerja di BPK RI

Sumber: BPK, 2014

Dengan upaya komprehensif yang memerhatikan seluruh aspek yang terlibat serta mitigasi atas resiko-resiko yang ada, proses transformasi pengembangan kapasitas pemeriksaan kinerja di BPK diharapkan akan memberikan keberhasilan yang lebih nyata dan terukur.

UCAPAN TERIMA KASIH

Penulis ingin menyampaikan penghargaan dan ucapan terima kasih kepada Tim Litbang Pemeriksaan Kinerja, Dr. Paul Nicoll dan Bob Holbert dari *Australian National Audit Office*, serta B. Dwita Pradana, Yudi Ramdhan dan Dwi Sabardiana dari BPK atas kesempatan berdiskusi dan berbagi pengetahuan tentang pengembangan kapasitas pemeriksaan kinerja di kedua SAI yang menjadi objek kajian ini. Tak lupa

penulis juga menyampaikan terima kasih kepada Drs. Mahmud Thoha, MA., dan Katubi M. Hum dari LIPI atas bimbingan yang diberikan dalam proses pembuatan artikel ini.

DAFTAR PUSTAKA

- Anonim. *Developing measurable objectives in performance auditing (value for money auditing)*, A paper prepared for the SADCOPAC Conference (Draft August 2012).
- Australian National Audit Office. (2011). *Performance Audit Manual*, Canberra, Australia.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2007). *Standar Pemeriksaan Keuangan Negara*, Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2008). *Panduan Manajemen Pemeriksaan*, Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2011). *Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Kinerja*, Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2011). *Petunjuk Teknis Penentuan Area Kunci Pemeriksaan Kinerja*, Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2011). *Petunjuk Teknis Penetapan Kriteria Pemeriksaan Kinerja*, Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2013). *Tujuh Tahun Kerjasama BPK RI dan ANAO, Pengembangan Pemeriksaan Keuangan Negara*, Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Ditama Revbang. (2013). *Laporan Survey: Manfaat Pemeriksaan Kinerja dan Harapan Stakeholder terhadap Pemeriksaan Kinerja*, Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Direktorat Litbang. (2014). *Laporan Kajian Capacity Building Need Assessment Pemeriksaan Kinerja di BPK*, Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2014). *Organisasi dan Tata Kerja Pelaksana Badan Pemeriksa Keuangan*, Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2014). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Lima Tahun (IHPL) Semester II/2009-Semester I/2014*, Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2014). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester II Tahun 2014*, Jakarta.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2015). *Petunjuk Teknis Penulisan Laporan Hasil Pemeriksaan Kinerja*, Jakarta (proses legislasi).
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2015). *Petunjuk Teknis Pemerolehan Keyakinan Mutu atas Pemeriksaan Kinerja*, Jakarta (proses legislasi).
- Cornelia, D. (2012). *Great Britain and Germany Supreme Audit Institutions*, Christian University "Dimitrie Cantemir" Bucharest.
- Daujotaite, D., & Macerinskiene, I. (2008). *Development of Performance Audit in Public Sector*, '5th International Scientific Conference, Business and Management' 2008, Lithuania.
- Holbert, B. (2014). *Review of BPK's Performance Audit Methodology*, BPK / ANAO Government

- Partnerships Fund.
- Holbert, B. (2014). Audit Kinerja – Technical Assistance in BPK RI Perwakilan Provinsi Bengkulu, 27 – 28 November 2014, BPK / ANAO Government Partnerships Fund (slide presentation).
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2007). Building Capacity of Supreme Audit Institutions: A Guide.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). ISSAI 3100 Performance Audit Guidelines – Key Principles.
- Nicoll, P. (2014). Better Government and Performance Audit in Indonesia (Book Draft).
- Nikodem, A. (2004). Constitutional Regulation of Supreme Audit Institutions in Central Europe in a Comparative Perspective, *Managerial Law*, 46(6).
- Rai. (2008), Audit Kinerja pada Sektor Publik: Konsep, Praktik, dan Studi Kasus, Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Tudor, A. T. (2007), Performance Audit in Public Sector Entities: A New Challenge for Eastern European Countries, *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, 3(19), 126-141.

Halaman ini sengaja dikosongkan

This page intentionally left blank



Denny Wahyu Sendjaja, Gregorius Yorrie Rismanto,
dan Nico Andrianto

BPK RI, Indonesia.

Email: Denny.Sendjaja@bpk.go.id, Yorrie.Adi@bpk.go.id,
dan Nico.andrianto@bpk.go.id



PUBLIC POLICY ANALYSIS ON PERFORMANCE AUDIT

ANALISIS KEBIJAKAN PUBLIK DALAM PEMERIKSAAN KINERJA

ABSTRACT/ABSTRAK

One of issues in performance audit is what method to be used if auditor wants to gain understanding of policies underlying entity's activities. This study aims to provide an understanding regarding policy cycle and its development; to describe the relationship between governance system, understanding of public policy and performance audit; and to develop framework and scope of public policy analysis in the performance audit. The study prepared by Tim Litbang BPK using literature study, enriched by discussions with speakers from Vrije Universiteit, as well as field trips to ARK and other government entities in Netherlands. Furthermore, the team developed initial information and analysed it using ISSAI 3000 perspective. Based on policy development cycle, team has developed a framework for public policy analysis on performance audit. The study concluded that ideal entity's performance evaluation would be to assess the policy before and after the policy implementation (ex-ante and ex-post). Ideally, performance audit over policy is held by entity other than the policy's subject itself. BPK meets the criteria.

KEYWORDS:

policy, performance audit, ex-ante, ex-post

Salah satu isu dalam pemeriksaan kinerja yang memiliki urgensi tinggi yaitu metode apakah yang dapat digunakan pemeriksa untuk mendapatkan pemahaman atas kebijakan yang melatarbelakangi kegiatan utama entitas. Analisis kebijakan publik dalam pemeriksaan kinerja ini bertujuan untuk memberikan pemahaman khususnya mengenai siklus kebijakan dan pengembangannya; menjelaskan hubungan sistem tata kelola pemerintahan, pemahaman kebijakan publik dan pemeriksaan kinerja; serta mengembangkan kerangka kerja dan menjelaskan cakupan analisis kebijakan publik dalam pemeriksaan kinerja. Kajian ini disusun oleh Tim Litbang BPK dengan menggunakan studi literatur mengenai teori-teori kebijakan publik, diskusi dengan nara sumber dari Vrije Universiteit, serta kunjungan lapangan ke *Algemene Rekenkamer* (ARK) dan beberapa entitas pemerintah lainnya di Belanda. Selanjutnya, Tim mengembangkan informasi awal tersebut serta menganalisisnya dengan mempertimbangkan perspektif ISSAI 3000 *Performance Audit Guidelines*. Dengan menggunakan siklus pengembangan kebijakan, Tim telah menyusun kerangka kerja analisis kebijakan publik dalam pemeriksaan kinerja. Hasil kajian menyimpulkan bahwa penilaian kinerja entitas yang ideal adalah dengan mengukur suatu kebijakan pada tahap sebelum dan sesudah pelaksanaan kebijakan (*ex-ante* dan *ex-post*). Pemeriksaan atas kinerja suatu kebijakan pada tahap *ex-ante* dan *ex-post* (kecuali produk kebijakan itu sendiri) secara ideal dilakukan oleh entitas pengendali yang bukan merupakan subjek kebijakan itu sendiri. BPK sebagai badan pemeriksa eksternal pemerintah memenuhi syarat tersebut.

KATA KUNCI:

kebijakan, pemeriksaan kinerja, ex-ante, ex-post

SEJARAH ARTIKEL:

Diterima pertama: Desember 2014

Dinyatakan dapat dimuat : Juni 2015

PENDAHULUAN

Pemeriksaan kinerja menurut Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan Dan Tanggung Jawab Keuangan Negara adalah pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara yang terdiri atas pemeriksaan aspek ekonomi, efisiensi, serta efektivitas (3E). Laporan hasil pemeriksaan kinerja memberikan rekomendasi konstruktif bagi manajemen entitas agar mengelola keuangan negara/daerah secara ekonomis dan efisien, serta memenuhi sasarannya secara efektif. Kualitas analisis pemeriksa dalam merumuskan temuan pemeriksaan kinerja menentukan tingkat ketepatan pemeriksa dalam membuat simpulan dan memberikan rekomendasi bagi perbaikan.

Pemahaman yang baik dari tahap perumusan kebijakan sampai tahap implementasi sangat penting bagi pemeriksa untuk memperoleh hasil analisis yang tepat dan tajam mengenai letak permasalahan sesungguhnya. Permasalahan utama dalam temuan pemeriksaan kinerja dapat terletak pada tahap implementasi, tahap kebijakan, maupun pada tahap perumusan kebijakan (*agenda setting*). Sangat mungkin bahwa suatu permasalahan pada tahap pelaksanaan adalah merupakan dampak (*symptom*) dari masalah utama, yaitu pada tahap perumusan dan/ atau penetapan kebijakan yang kurang tepat.

Salah satu isu pemeriksaan kinerja yang memiliki urgensi tinggi adalah metode apakah yang dapat digunakan pemeriksa untuk mendapatkan pemahaman atas kebijakan yang melatarbelakangi kegiatan utama entitas. Pemahaman atas hal tersebut memberikan dampak yang sangat signifikan bagi tingkat keakuratan analisis permasalahan serta ketepatan dalam pemberian rekomen-

dasi perbaikan bagi entitas.

Saat ini, fokus pemeriksaan kinerja BPK RI masih berfokus pada aspek 3E dan belum menjangkau pada pengujian atas aspek kebijakan/regulasi yang berlaku. Bila pemeriksa menemukan bahwa akar permasalahan dalam suatu objek pemeriksaan pada tahap kebijakan dan bukan pada tahap implementasi, maka sesuai dengan konsep "*Supreme Audit Institutions Maturity Level*", rekomendasi pemeriksaan tidak hanya menekankan pada aspek 3E, tetapi juga pada aspek *increasing insight* dan *facilitating foresight*. Rekomendasi pemeriksaan kinerja selama ini lebih menekankan pada aspek *oversight* (operasional), sehingga fokus perbaikan hanya pada tahap implementasi (*how to*).

Sebagai upaya peningkatan kapasitas pemeriksaan kinerja, BPK mulai mengembangkan metodologi pemeriksaan kinerja yang lebih komprehensif, yaitu dengan memasukkan analisis kebijakan publik sebagai salah satu tahap dalam metodologi pemeriksaan kinerja. Oleh karena itu, peningkatan kapasitas pemeriksaan kinerja selanjutnya bertujuan mendorong manajemen entitas untuk meningkatkan kualitas kebijakan organisasi (*increasing insight*) dan mendorong manajemen entitas untuk memiliki visi yang lebih tajam (*facilitating foresight*), sehingga rekomendasi pemeriksaan lebih menekankan pada perbaikan di tingkat kebijakan.

Kajian ini bertujuan untuk: 1) memberikan pemahaman tentang teori kebijakan khususnya mengenai siklus kebijakan dan pengembangannya; 2) menjelaskan hubungan sistem tata kelola pemerintahan, pemahaman kebijakan publik dan pemeriksaan kinerja; dan 3) mengembangkan kerangka kerja serta menjelaskan cakupan analisis ke-



Gambar 1. SAI Maturity Level – INTOSAI & GAO

bijakan publik dalam pemeriksaan kinerja.

mengikuti pola kontinentalis¹ (Nugroho, 2009).

METODE PENELITIAN

Penyusunan analisis kebijakan publik dalam pemeriksaan kinerja ini dilakukan melalui telaah literatur teori-teori dasar kebijakan publik dan ISSAI serta contoh-contoh singkat mengenai studi kasus di Belanda. Untuk melengkapi analisis, dilakukan diskusi dengan narasumber dari akademisi dan praktisi yaitu dari Vrije Universiteit serta ARK (*Algemene Rekenkamer*) dan praktisi entitas pemerintah lainnya di Belanda.

Dalam penelitian ini digunakan asumsi bahwa di Indonesia pembentukan kebijakan dan peraturan perundang-undangan diatur dalam suatu undang-undang yang sama karena bentuk kebijakan publik di Indonesia masih

HASIL DAN PEMBAHASAN

Siklus dan Elemen Kebijakan Publik

Stanks (2007) menyatakan bahwa pembentukan organisasi adalah untuk mencapai target tertentu sebagai perwujudan dari fungsi pelayanan publik. Demi mencapai kinerja pelayanan yang baik bagi masyarakat, maka organisasi harus menyusun suatu kebijakan organisasi/pemerintah. Kebijakan memuat pernyataan resmi pemerintah tentang langkah-langkah nyata yang harus ada demi mencapai tujuan organisasi.

Proses perumusan kebijakan dikembangkan oleh para ahli menjadi siklus kebijakan yang

¹ **Paham Kontinentalis** menganggap bahwa hukum adalah salah satu bentuk dari kebijakan publik, atau kebijakan publik merupakan turunan dari hukum atau bahkan memiliki kedudukan yang sama, termasuk pula dengan hukum tata negara. Pembuatan hukum tidak mensyaratkan perlibatan publik. Sebaliknya, kebijakan publik bertujuan memperjuangkan kepentingan rakyat. Indonesia cenderung menganut paham Kontinentalis, sehingga Undang-Undang (yang disamakan dengan kebijakan) merupakan produk legislatif dan eksekutif tanpa peran serta publik. Paham Anglo-Saxonis membuat undang-undang yang lengkap dengan prosedur pelaksanaannya, sehingga tidak memerlukan

dianggap standar dan berurutan dari tahap paling awal sebagai berikut:

1. *Agenda setting* (Identifikasi Permasalahan): Penetapan suatu subjek sebagai permasalahan yang menjadi fokus pemerintah;
2. *Policy formulation*: Meliputi pencarian alternatif tindakan yang tersedia untuk menyelesaikan permasalahan (penaksiran, dialog, formulasi dan konsolidasi);
3. *Decision-making*: Pemerintah memutuskan suatu tindakan, baik untuk mempertahankan status quo suatu kebijakan yang ada, atau mengganti suatu kebijakan (Keputusan dapat berupa positif, negatif atau keputusan untuk tidak bertindak);
4. *Implementation*: Keputusan paripurna yang dibuat dan berupa suatu tindakan nyata;
5. *Evaluation*: Mengukur efektifitas kebijakan publik baik dari sisi harapan pemerintah dan pemangku kepentingan, ataupun dari hasil nyata di lapangan.

Dunn dan Block (2012) dalam Harrington (2008) menguraikan fase penyusunan kebijakan secara lebih detail dengan memasukkan unsur: *policy adoption*; *policy assessment*; *policy adaptation*; *policy succession* dan *policy termination*. Tabel 1 menjelaskan mengenai logika siklus pengembangan kebijakan, beserta metode analisis dan informasi yang dihasilkan sebagai prasyarat agar tiap tahap penyusunan kebijakan tersusun secara logis dan argumentatif.

Ruiz (2009) menguraikan bahwa elemen-elemen minimum yang harus ada dalam suatu kebijakan secara umum adalah:

- a. Tujuan kebijakan (*purpose statement*):

memuat pernyataan mengenai tujuan suatu organisasi menerbitkan sebuah kebijakan dan dampak dari kebijakan sesuai harapan organisasi;

- b. Lingkup dan keterterapan kebijakan (*an applicability and scope statements*): memuat pernyataan mengenai entitas dan unsur-unsur yang memperoleh dampak dari kebijakan. Tingkat keterterapan kebijakan dan lingkup dapat mengungkap pihak-pihak yang menjadi target kebijakan, dan juga pihak-pihak yang tidak memiliki kewajiban atas suatu kebijakan dan tidak memperoleh dampak atas suatu kebijakan;
- c. Tanggal berlaku suatu kebijakan (*an effective date*): menunjukkan waktu kebijakan mulai berlaku, termasuk pula bila suatu kebijakan berlaku surut;
- d. Pihak yang bertanggung jawab (*a responsible section*): menyatakan tentang pihak-pihak yang bertanggung jawab melaksanakan kebijakan, termasuk penjelasan secara jelas mengenai tugas dan fungsi pihak-pihak tertentu.
- e. Pernyataan kebijakan (*policy statements*): Menjelaskan hubungan/ikatan hukum suatu kebijakan dengan kebijakan-kebijakan lain dan dengan aspek perilaku organisasi pembuat kebijakan. Oleh karena itu, bentuk pernyataan dalam suatu kebijakan sangat beragam dan spesifik sesuai dengan kondisi, maksud dan sifat organisasi.

Sistem Tata Kelola Pemerintahan dan Hubungannya dengan Pemeriksaan Kinerja

New Public Management atau NPM menurut Hood (1991) merupakan suatu pemikiran yang bertujuan untuk memperbaiki sistem tata negara dari sistem birokrasi terdahulu yang bersifat tradisional menjadi birokrasi yang lebih efisien dengan cara membangun

sistem manajemen yang berorientasi pasar, dhi. publik (pendekatan manajerial). Namun demikian, Dunleavy, dkk (2006) menyebutkan bahwa perkembangan NPM telah mengakibatkan kapasitas masyarakat dalam menyelesaikan masalah sosial menurun karena NPM menambah kompleksitas kebijakan dan di aspek institusional. Dunleavy, dkk (2006) menyimpulkan bahwa konsep NPM masih mendapat interpretasi yang terlalu beragam di antara negara-negara yang mencoba menerapkan seperti di New

Tabel 2. Sistem Tata Kelola Pemerintahan

Tradisional	<i>New Public Management</i> (NPM)	<i>Public Value</i> (Network)
<i>Dependent</i>	<i>Independent</i>	<i>Interdependent</i> / Saling bergantung
Manajemen terpusat	Manajemen terdesentralisir ke unit-unit di bawahnya sampai batas tertentu, termasuk manajemen fiskal	Proses perumusan kebijakan memberi porsi kepada aktor-aktor yang mewakili kepentingan publik, sehingga terjadi hubungan mutualisme antara pemerintah sebagai penyedia layanan dengan stakeholders.

Zealand, Australia, Inggris dan beberapa negara Eropa. Interpretasi atas konsep NPM yang berbeda berdampak pada implementasi yang berbeda-beda pula. Urio (2012) secara garis besar berpendapat bahwa NPM lebih berfokus pada aspek *administrative value*, sehingga pemerintah tidak terdorong untuk menilai kinerjanya dari aspek *output* dan *outcome*, yaitu dampak/ nilai yang dapat dinikmati oleh masyarakat (*society*).

Stoker (2003) dalam Goldfinch dan Wallish (2009) menyebutkan bahwa konsep *public value management* merupakan penyempurnaan dari konsep NPM. *Public value* menekankan pada pentingnya peningkatan *value* pada *society*/publik melalui output dan outcome dari aktivitas layanan publik oleh pemerintah. Stoker (2003)

menyebutkan *Public value* sebagai “*the third way*” antara administrasi publik tradisional dan NPM (lihat juga Moore 1995). Moore (1995) mengilustrasikan pengembangan sistem tata kelola pemerintahan yang dapat dilihat pada tabel 2.

Talbot (2006) menyimpulkan bahwa kesempurnaan *public value* tercapai bila suatu kebijakan dapat menerjemahkan dan menselaraskan harapan-harapan yang berbeda dari masyarakat.

Pemahaman atas sejarah perkembangan sistem tata kelola pemerintahan sangat membantu pemeriksa dalam usaha memahami permasalahan entitas. Pemahaman yang baik atas profil dan fungsi utama suatu entitas sangat penting bagi

Tabel 1. Siklus Pengembangan Kebijakan

Fase Kebijakan	Metode Analisis tiap fase
<p>1. Agenda Setting</p> <p>Fase ini merupakan bagian paling krusial dalam proses pembuatan kebijakan karena pembuat kebijakan harus menetapkan isu kebijakan setelah membuat skala prioritas atas segala isu yang ada di lingkungannya.</p> <p>Penentuan prioritas adalah dengan mempertimbangkan:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Aspek yang memengaruhi munculnya suatu isu/problem; b. Dukungan politik yang berkembang; c. Alternatif solusi yang ada dan paling dapat diterima oleh aktor-aktor pembuat kebijakan. 	<p>a. Problem Structuring</p> <p>Analisis kebijakan yang menghasilkan informasi tentang kondisi/ faktor-faktor yang menyebabkan munculnya suatu permasalahan.</p>
<p>2. Policy formulation</p> <p>Pengembangan kebijakan alternatif yang diperoleh sebagai solusi permasalahan</p>	<p>b. Forecasting</p> <p>Penyediaan informasi tentang akibat lebih lanjut yang mungkin terjadi karena implementasi suatu kebijakan, termasuk tindakan yang harus (atau yang tidak perlu) dilakukan.</p>
<p>3. Policy Adoption</p> <p>Adopsi alternatif kebijakan dengan dukungan mayoritas dari pihak legislatif, konsensus diantara manajer organisasi (agensi), atau keputusan pengadilan (court).</p>	<p>c. Recommendation for policy adoption</p> <p>Penyediaan informasi tentang dampak yang mungkin timbul dari suatu kebijakan serta;</p> <p>Penentuan tingkat keberhasilan pembuat keputusan membuat tindakan (poin b) terhadap masalah yang ada.</p>
<p>4. Policy Implementation</p> <p>Pelaksanaan kebijakan (yang telah dibuat/hasil adopsi) oleh unit administratif dengan cara pemanfaatan sumber daya manusia dan anggaran dengan mematuhi kebijakan yang ada.</p>	<p>d. Monitoring</p> <p>Mengukur dan mencatat proses implementasi kebijakan yang masih berlangsung.</p>
<p>5. Policy Assessment</p> <p>Penentuan tingkat keterterapan suatu kebijakan dengan melihat tingkat kepatuhan antara implementasi kebijakan dengan peraturan / undang-undang di atasnya dan melihat capaian tujuan kebijakan dalam dalam mengatasi permasalahan.</p> <p>6. Policy modification</p> <p>Block (2008) dan Dunn menguraikan alternatif bentuk policy modification menjadi tiga:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. <i>Policy Adaptation</i> <p>Adaptasi dilakukan bila implementasi menunjukkan kesesuaian dengan seluruh fase perumusan kebijakan.</p> b. <i>Policy Succession</i> <p>Sukses merupakan pengembangan kebijakan lebih lanjut dengan merujuk pada kebijakan lama yang dianggap berhasil dan diputuskan untuk dilanjutkan/dikembangkan.</p> c. <i>Policy Termination</i> <p>Kebijakan dihentikan bila tidak sesuai dengan tujuan dan harapan organisasi. Penghentian dapat terjadi pada suatu kebijakan atas program yang sifatnya temporer (program jangka pendek atau menengah).</p> 	<p>e. Evaluation</p> <p>Penyediaan informasi mengenai tingkat keberhasilan suatu kebijakan dalam menyelesaikan/ mengurangi masalah.</p>

Sumber: Disarikan dari Dunn (2012) pp.53-55

Informasi yang dihasilkan	Risiko Pemeriksaan
Masalah yang menjadi sasaran utama suatu kebijakan	
Dampak/tindak lanjut yang diharapkan (anticipated)	
Kebijakan yang sesuai/diharapkan	
Dampak yang diperoleh dari hasil pengamatan: Apakah Kebijakan dapat mengurangi atau menyelesaikan / mengatasi masalah atau tidak.	
Penilaian kinerja atas tingkat keberhasilan kebijakan	

pemeriksa dalam merumuskan rekomendasi konstruktif yang andal bagi entitas dalam pemeriksaan kinerja. Pemeriksaan kinerja berbeda dengan pemeriksaan keuangan yang berfokus pada pemeriksaan atas transaksi keuangan, akuntansi dan laporan keuangan. Objek pemeriksaan keuangan berfokus pada kebijakan, program, organisasi, aktifitas dan sistem manajemen (ISSAI 3100 *Appendix*).

Dalam menilai kinerja entitas pemerintah, pemeriksa mengidentifikasi kedalaman entitas dalam membuat kebijakan pengembangan *public value* demi pencapaian kinerja pelayanan publik dan pemenuhan tuntutan kebutuhan publik.

Pentingnya Pemahaman Kebijakan Publik dalam Pemeriksaan Kinerja

Pemeriksaan kinerja merupakan salah satu metode analisis kebijakan publik yang telah berkembang pada tiga dekade ini (Lonsdale, 2011). ISSAI 300_e menegaskan bahwa pemeriksa dalam menilai kinerja entitas, khususnya pada aspek efektivitas, harus melakukan komparasi antara kondisi di lapangan dengan kebijakan yang berlaku. Pemeriksa kemudian menguji tingkat kesesuaian antara implementasi dengan kebijakan. Oleh karena itu, penilaian kinerja entitas yang ideal adalah dengan mengukur suatu kebijakan pada tahap sebelum dan sesudah pelaksanaan kebijakan (*ex-ante* dan *ex-post*). Pemeriksaan atas kinerja suatu kebijakan pada tahap *ex-ante* dan *ex-post* (kecuali produk kebijakan itu sendiri) secara ideal dilakukan oleh entitas pengendali yang bukan merupakan subjek kebijakan itu sendiri. BPK sebagai badan pemeriksa eksternal pemerintah memenuhi syarat

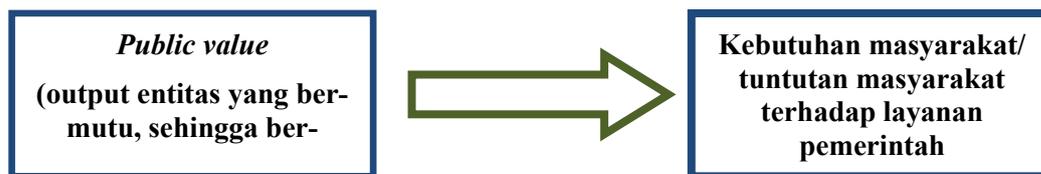
Sistem Tata Pemerintahan		
Tradisional	New Public Management	Public Value (Network)
Dependent	Independent	Interdependent



Konsekuensi bagi pemeriksa:

- Pemahaman pemeriksa atas birokrasi dalam entitas, antar entitas dan menghubungkan kondisi birokrasi entitas dengan hubungan antara entitas (kinerja) dengan para pemangku kepentingan (masyarakat, legislatif, dan lainnya).
- Pemeriksa tidak hanya fokus pada aspek “*administrative value*” entitas, namun juga pada kemampuan entitas dalam menciptakan “*public value*” dalam kegiatan pelayanan publik.

Filosofi implementasi “*public value*” dalam pemeriksaan kinerja adalah sebagai berikut:



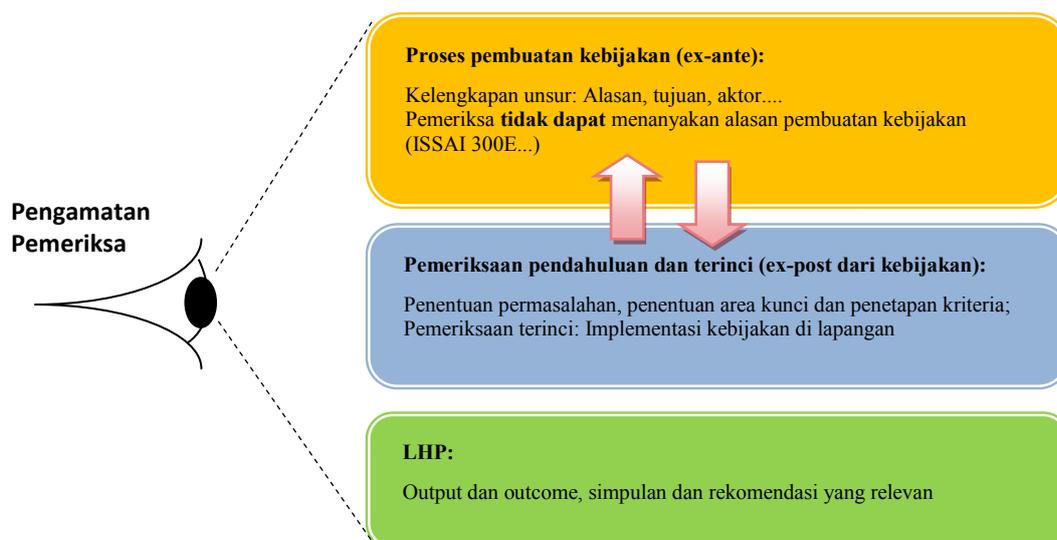
Gambar 2. Sistem Tata Pemerintahan dan Pemeriksaan Kinerja

tersebut. Berikut adalah ilustrasi pemeriksaan atas kinerja suatu kebijakan pada tahap *ex-ante* dan *ex-post*:

- Tahap *ex-ante*: Menilai suatu proses perumusan kebijakan dari *agenda setting* sampai tahap akhir (*termination* atau *evaluation*), baik dari proses, alasan, tujuan, aktor-aktor pembuat kebijakan dan penetapan aktor-aktor yang bertanggungjawab dalam implementasi suatu kebijakan.
- Tahap *ex-post*: Menilai output dan outcome serta merumuskan simpulan atas kinerja entitas dengan menilai relevansinya dengan kebijakan yang digunakan. Pemeriksaan lebih

mendalam akan memungkinkan bagi pemeriksa untuk menentukan penyebab ketidaksesuaian antara implementasi dengan kebijakan. Bila tidak sesuai, sikap skeptis pemeriksa akan mendorong pada pemikiran tentang penyebab ketidaksesuaian tersebut. Beberapa kemungkinan ketidaksesuaian antara lain adalah karena:

- a. Manajemen yang kurang memahami maksud dan tujuan dari kebijakan;
- b. Manajemen yang memahami maksud dan tujuan kebijakan, tetapi tidak mampu melaksanakan kebijakan secara



Gambar 3. Ilustrasi Pemeriksaan Kinerja pada Tahap *Ex-ante* dan *Ex-post*

- Manajemen yang memahami maksud dan tujuan kebijakan serta mampu melaksanakan kebijakan, tetapi terjadi *overlap* antar sektor/agensi/ kementerian-an dalam implementasi secara keseluruhan;
- Manajemen yang memahami maksud dan tujuan kebijakan, tetapi belum dapat melaksanakan karena kondisi sosial yang belum mendukung;
- Implementasi yang telah memenuhi target sesuai kebijakan, tetapi karena faktor diluar usaha manajemen entitas; dan
- Manajemen yang memahami maksud dan tujuan kebijakan serta mampu melaksanakan kebijakan, tetapi program/ kegiatan entitas tidak sesuai harapan pemangku kepentingan.

Mengukur *Public Value* dan Kerangka Kerja Analisis Kebijakan Publik dalam Pemeriksaan Kinerja

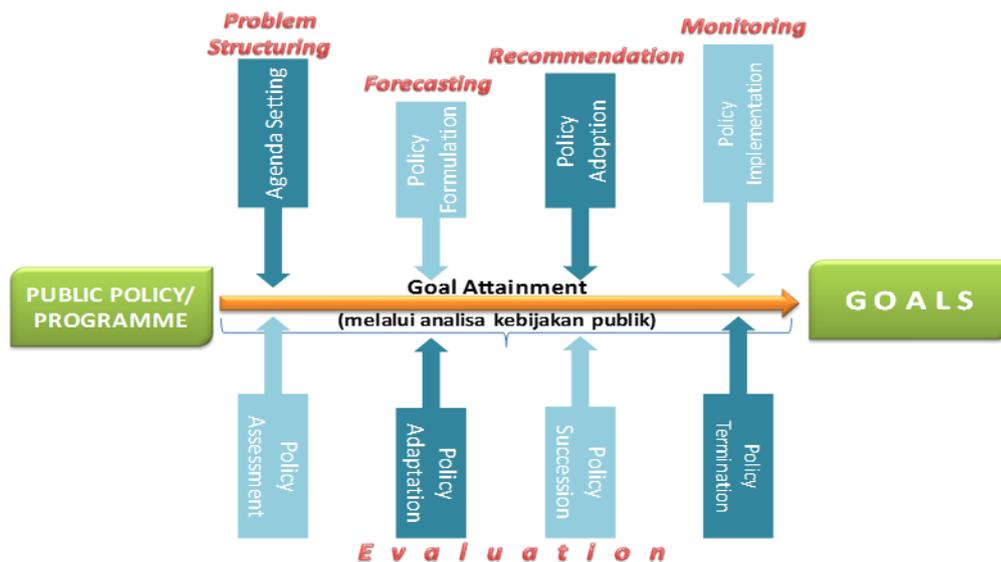
Mengukur *public value* bukan sekedar pendekatan hasil apakah suatu kebijakan berhasil atau tidak dalam mengukur *outcome* dan *impact*. Mengukur *public value* dapat dilihat sebagai suatu pendekatan proses, faktor-faktor apa sajakah yang membuat suatu kebijakan atau program berhasil atau tidak. Jadi, pemeriksaan kinerja lebih berorientasi seperti *research*, yaitu mencoba merekonstruksi suatu kerangka kebijakan. Jika pemeriksa sudah berhasil menemukan faktor-faktor apa saja yang membuat suatu kebijakan atau program berhasil atau tidak, selanjutnya pemeriksa perlu menganalisis:

- 1) *What* : Faktor-faktor yang mempengaruhi keberhasilan atau kegagalan suatu kebijakan/program.
- 2) *Whom* : Kebijakan atau program tersebut berhasil atau gagal pada kelompok yang mana
- 3) *When* : Kebijakan atau program tersebut berhasil atau gagal pada

situasi dan kondisi seperti apa

Dengan pemahaman poin 1-3, pemeriksa dapat memahami kebijakan secara utuh. Faktor-faktor kunci apa sajakah yang berperan terhadap keberhasilan atau kegagalan suatu kebijakan atau program. Dengan demikian kita dapat menentukan

apakah suatu kebijakan atau program dapat direplikasi guna memperoleh dampak yang sama pada kondisi atau target yang berbeda. Gambar 4 berikut adalah kerangka kerja analisis kebijakan publik dalam pemeriksaan kinerja sesuai dengan siklus pengembangan kebijakan:



Gambar 4. Kerangka Kerja Analisis Kebijakan Publik dalam Pemeriksaan Kinerja (modifikasi paparan *study visit* ke ARK Utrecht)

Ilustrasi Penerapan Pemeriksaan Kinerja atas Kebijakan Pemerintah pada Tahap *ex-post* dan *ex-ante*.

Ilustrasi dalam Pemeriksaan Kinerja atas Program *Low Cost Green Car* (LCGC) TA 2014 pada Gambar 5 menjelaskan mengenai metode pemeriksaan kinerja atas kebijakan pemerintah, dengan menguji kebijakan pada tahap *ex-ante* dan *ex-post*. Dalam penentuan Rencana Kerja Pemeriksaan (RKP), unit pemeriksa menggali isu-isu permasalahan di masyarakat maupun di pemerintahan. Unit pemeriksa selanjutnya menentukan isu-isu yang akan menjadi program pemeriksaan tahun berikutnya.

Sebagai contoh, unit pemeriksa memilih isu LCGC yang selama ini menjadi polemik baik di masyarakat maupun keluhan dari pemerintah provinsi DKI yang menilai bahwa kemacetan meningkat tajam karena program LCGC. Sikap skeptis mengarahkan pemeriksa untuk menggali informasi lebih jauh mengenai dampak LCGC di masyarakat (tahap *ex-post*), seperti ilustrasi pada “Fase 3”. Skeptisme pemeriksa selanjutnya mendorong pemeriksa untuk mengkaji unsur-unsur yang termuat dalam Peraturan Menteri Perindustrian Republik Indonesia Nomor: 33/M-IND/PER/7/2013 tentang Pengembangan Produksi Kendaraan Bermotor Roda Empat Yang Hemat Energi Dan Harga Terjangkau.

Hasil kajian atas kebijakan menyimpulkan bahwa kebijakan belum mempertimbangkan kepentingan pihak-pihak di masyarakat maupun pemerintah atas dampak positif maupun negatif yang mungkin ditimbulkan oleh kebijakan ini. Di sisi lain, kebijakan tidak menunjukkan bahwa dalam merumuskan kebijakan, pemerintah belum meninjau peraturan-peraturan lain yang berhubungan dengan kepentingan masyarakat luas, misal: perda, peraturan menteri perhubungan dan lain-lain.

Kesimpulan atas kandungan dalam Peraturan Menteri Perindustrian menunjukkan bahwa terdapat permasalahan dalam proses perumusan kebijakan sampai kebijakan tersebut ditetapkan oleh pemerintah. Pada tahap ini, dengan informasi yang diperoleh dari Fase 3 dan 2, pemeriksa melakukan evaluasi atas Fase 1 dari kebijakan pemerintah (*ex-ante*). Keseluruhan kajian di atas menjadi bahan pertimbangan unit pemeriksa untuk menetapkan Pemeriksaan Kinerja atas Program LCGC untuk Tahun Anggaran 2014.

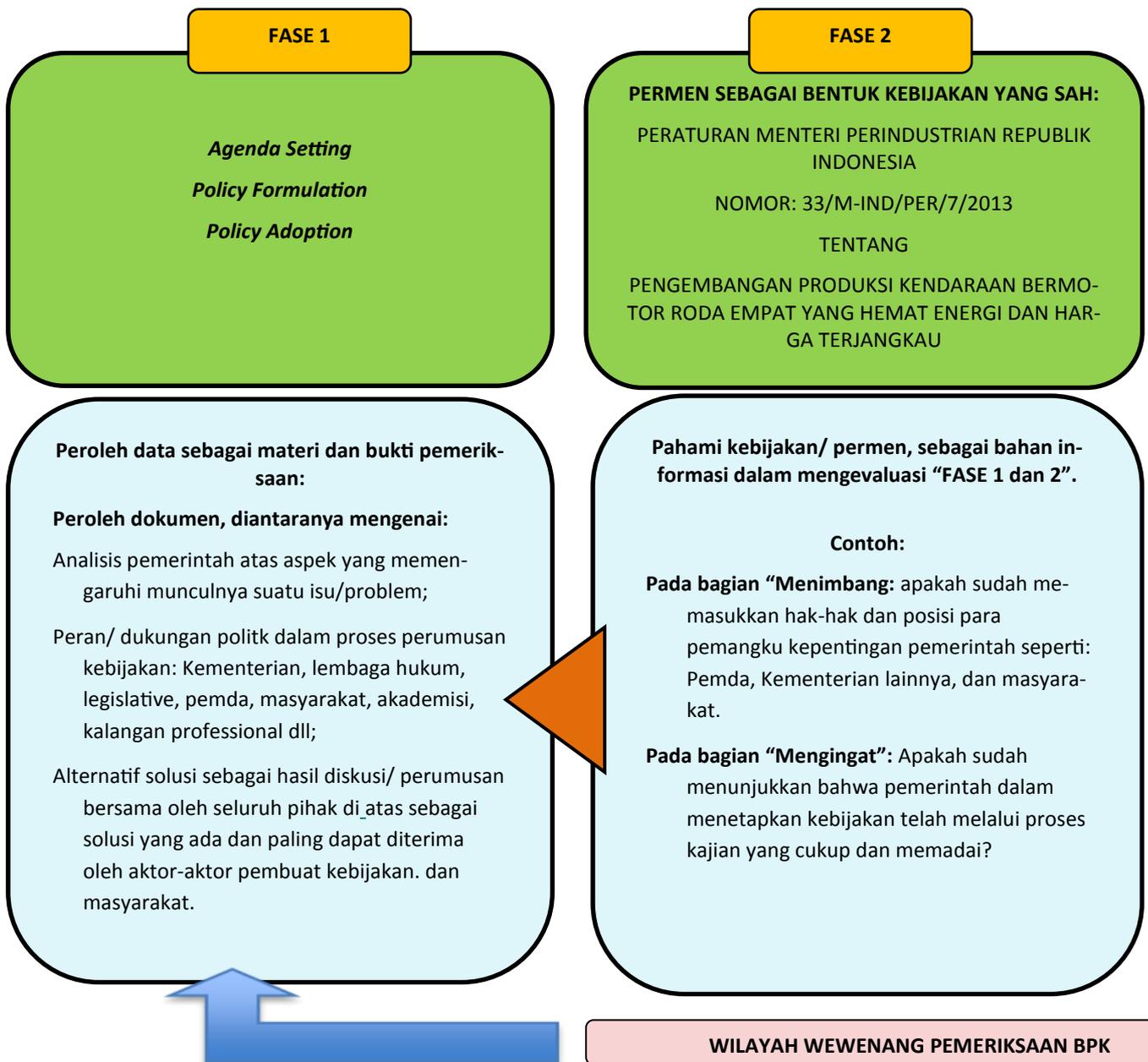
Pada saat pelaksanaan pemeriksaan pendahuluan, pemeriksa telah memahami dengan baik letak permasalahan atas program LCGC dari sejak tahap evaluasi isu dalam perumusan RKP, yang dipertajam pada saat pemeriksaan pendahuluan. Oleh karena itu, pemeriksa mampu menentukan area kunci pemeriksaan, tujuan dan lingkup pemeriksaan kinerja yang mencakup kinerja kebijakan LCGC terutama pada tahap *ex-ante* dan *ex-post*. Dengan demikian, pemeriksa dapat menilai kebijakan pemerintah dan mengarahkan pemerintah untuk merevisi kebijakan, tanpa perlu pemberi kesimpulan dan rekomendasi atas kebijakan pemerintah, tetapi dengan mengungkap permasalahan pada implementasi kebijakan (*ex-post*)

sebagai faktor “akibat”, dan mengungkap hasil analisis atas proses perumusan kebijakan (*ex-ante*) sebagai faktor “penyebab utama”.

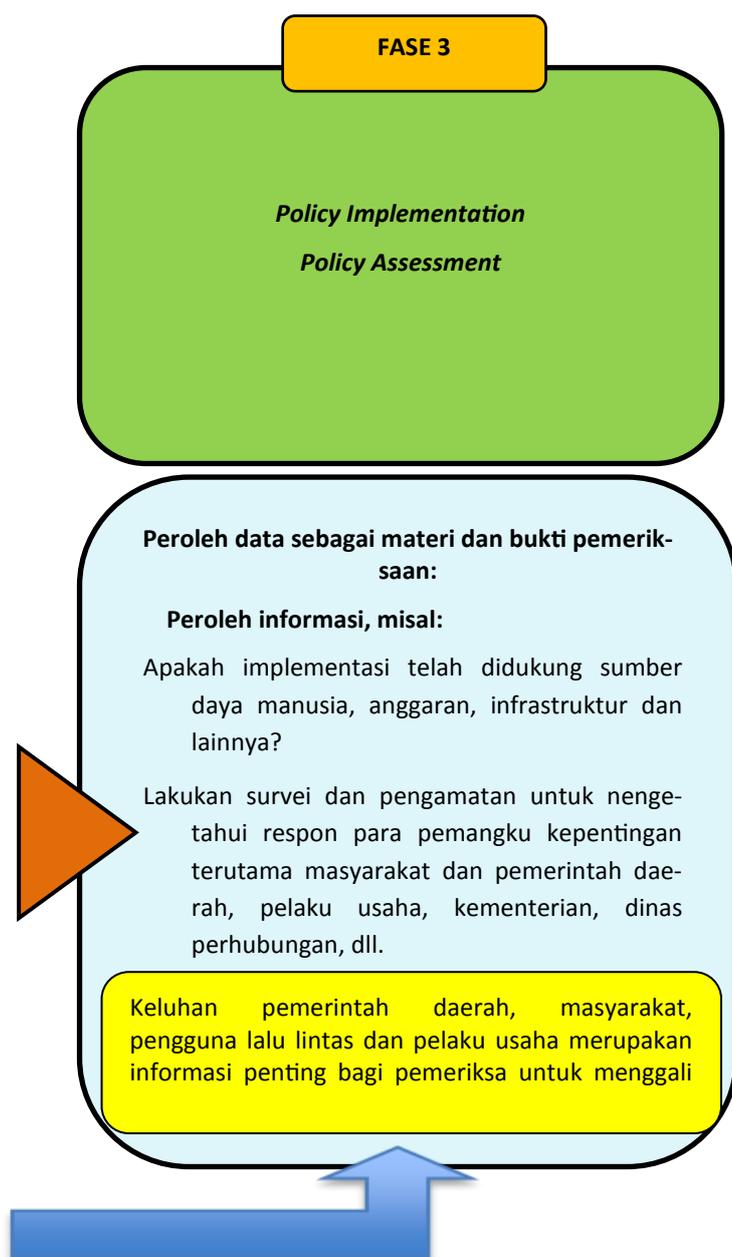
Keterbatasan dan Implikasi Penelitian

Penelitian ini masih merupakan analisis awal yang disusun berdasarkan telaah literatur dan belum didukung oleh analisis atas praktik yang dilakukan oleh BPK. Penelitian ini menghasilkan beberapa pertanyaan yang dapat menjadi bahan penelitian lebih lanjut yaitu:

- a. Apakah pemahaman pemeriksa atas entitas yang kurang memperhatikan aspek kebijakan pada tahap *ex-ante* dan *ex-post* dapat menyebabkan analisis temuan yang kurang tepat, sehingga menghasilkan rekomendasi yang kurang tepat?
- b. Apakah beberapa kasus temuan berulang disebabkan karena pemeriksaan lebih menekankan pada aspek *ex-post* daripada *ex-ante*, sehingga meskipun entitas dapat menindaklanjuti rekomendasi BPK, namun di tahun berikutnya temuan tersebut berulang kembali karena pemeriksa belum menyentuh akar penyebab permasalahan?
- c. Dapatkah suatu pemeriksaan kinerja memberikan rekomendasi pada entitas pemerintah di luar lingkup pemeriksaan, bila memang penyebab permasalahan pada *auditee* adalah entitas di luar lingkup pemeriksaan? Misal:
 1. Lingkup pemeriksaan adalah pemerintah daerah, tetapi



Gambar 5. Ilustrasi Pemeriksaan Kinerja atas Program Low Cost Green Car (LCGC) Tahun Anggaran 2014



penyebab adanya temuan adalah pemerintah pusat;

2. Lingkup pemeriksaan adalah pemerintah daerah/ kementerian, tetapi penyebab utama temuan adalah kementerian lain di luar lingkup pemeriksaan.

KESIMPULAN

Proses perumusan kebijakan merupakan sebuah siklus yang dimulai dari identifikasi permasalahan (*agenda setting*) sampai dengan evaluasi kebijakan itu sendiri. Dalam setiap fase siklus tersebut, dapat dikembangkan metode analisis dan informasi yang harus dihasilkan sebagai prasyarat agar tiap fase tersebut berjalan secara logis dan rasional.

Selanjutnya, dalam sistem tata kelola pemerintahan terdapat konsep *public value management* yang merupakan penyempurnaan dari konsep *New Public Management* (NPM). *Public value* menekankan pada pentingnya peningkatan *value* pada publik melalui *output* dan *outcome* dari aktivitas layanan publik oleh pemerintah. Kesempurnaan *public value* dapat tercapai bila suatu kebijakan dapat menerjemahkan dan menyelaraskan harapan-harapan yang berbeda dari masyarakat.

Pemeriksaan kinerja merupakan

salah satu metode analisis kebijakan publik yang sedang berkembang. Dalam menilai kinerja entitas khususnya pada aspek efektivitas, pemeriksa harus melakukan komparasi antara kondisi di lapangan dengan kebijakan yang berlaku. Pemeriksa kemudian menguji tingkat kesesuaian antara implementasi dengan kebijakan. Oleh karena itu, penilaian kinerja entitas yang ideal adalah dengan mengukur suatu kebijakan pada tahap sebelum dan sesudah pelaksanaan kebijakan (*ex-ante* dan *ex-post*). Pemeriksaan atas kinerja suatu kebijakan pada tahap *ex-ante* dan *ex-post* (kecuali produk kebijakan itu sendiri) secara ideal dilakukan oleh entitas pengendali yang bukan merupakan subjek kebijakan itu sendiri. BPK sebagai badan pemeriksa eksternal pemerintah memenuhi syarat tersebut. Dengan menggunakan siklus pengembangan kebijakan, Direktorat Litbang BPK telah menyusun kerangka kerja analisis kebijakan publik dalam pemeriksaan kinerja.

DAFTAR PUSTAKA

- Block, L.E. (2008). Health Policy: What it is and how it works. In C. Harrington *Health Policy: Crisis and reform in the U.S. health care delivery system* 5th ed (pp 4-14). Jones and Bartlett Publishers.
- Dunleavy, P. dkk. (2006). New Public Management Is Dead—Long Live Digital-Era Governance. *Journal of Public Administration Research and Theory*. July. 16(3), 467-494. doi: 10.1093/jopart/mui057.
- Dunn, W.N.(1981). Public Policy Analysis. In Fischer. F. & Miller. G.J. (2006). *Handbook of Public Policy Analysis: Theory, Politics, and Methods*. (p. Xix). CRC Press.
- Dunn, W.N. (2012). *Public Policy Analysis: International Edition*. Pearson Education, Limited.
- Goldfinch, S., & Wallis. J. (2009). *International Handbook of Public Management Reform*. Edward Elgar Publishing.
- Hood, C. (1991). A Public Management for All Seasons. *Public Administration*, 69 (Spring), 3-19. doi: 10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x
- INTOSAI. ISSAI 300. Fundamental Principles of Performance Auditing.
- INTOSAI. ISSAI 3000-3100. Performance Audit Guidelines.
- Lonsdale. J. dkk. (2011). *Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government*. Edward Elgar Pub.
- Moore, M. (1995). *Creating Public Value - Strategic Management in Government*. Cambridge: Harvard University Press.
- Moore. M.H. (1997). *Creating Public Value: Strategic Management in Government*. (Reprint ed.). Harvard University Press;
- Nugroho, R. (2009). *Public Policy: Teori Kebijakan - Analisis Kebijakan - Proses Kebijakan, Perumusan, Implementasi, Evaluasi, Revisi Risk Management dalam Kebijakan Publik sebagai The Fifth Estate - Metode Penelitian Kebijakan*. Elex Media Komputindo.
- Pemerintah RI. (2004). UU Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- Pemerintah RI. (2013). Peraturan Menteri Perindustrian Republik Indonesia Nomor: 33/M-Ind/Per/7/2013 Ten-

- tang Pengembangan Produksi Kendaraan Bermotor Roda Empat Yang Hemat Energi Dan Harga Terjangkau
- Ruiz. E. (2009). *Discriminate Or Diversify. PositivePsyche*. Biz Corp.
- Stranks, J.W. (2007). *Human Factors and Behavioural Safety*. Routledge
- Stoker. G. (2003). Public Value Management (PVM): A new resolution of the democracy/efficiency tradeoff. In Goldfinch. S., & Wallis. J. (2009). *International Handbook of Public Management Reform*. Edward Elgar Publishing.
- Talbot, C. (2006). Paradoxes and prospects of 'Public value. Paper presented at Tenth International research Symposium on Public Management, Glasgow
- Urio. P. (2012). *China, the West and the Myth of New Public Management: Neoliberalism and its Discontents*. Routledge.

Halaman ini sengaja dikosongkan

This page intentionally left blank



Catharina Sri Kariningsih, Nalini Asfaroyani,
dan Latifah Dewi Tutiana

BPK RI, Indonesia.

Email: C.Kariningsih@bpk.go.id, N.Asfaroyani@bpk.go.id,
dan Latifah.Tutiana@bpk.go.id



THE CONCLUSION ON THE COMPLIANCE AUDIT WHICH PERFORMED SEPARATELY FROM THE AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS

KESIMPULAN DALAM Pemeriksaan Kepatuhan Yang Berdiri Sendiri

ABSTRACT/ABSTRAK

BPK has the mandate to conduct audits over management and accountability of the state finance, with one of the audit types is Special Purpose Audit (PDTT). Based on the results of studies conducted by the Directorate of Research and Development of PDTT (Litbang PDTT) in 2011, PDTT consists of, among others, investigative and compliance audit. Compliance audit intended is a compliance audit performed independently. This study aims to provide information about the conclusions in the compliance audit which performed independently. The methodology used is literature study, audit reports analysis, data and information collection through questionnaires and interviews, as well as focus group discussions with practitioners and academician. Based on the study, it can be inferred that factors affecting the quality of the conclusion is the audit objective, the scope of the examination, criteria, materiality, sample and evidence. This study suggests to use ISSAI 4100 Compliance Audit Guidelines –For Audits Performed separately from the Audit of Financial Statements as a reference for the conclusion format.

KEYWORDS:

Compliance audit, conclusion, ISSAI 4100

BPK memiliki mandat untuk melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, diantaranya melalui Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu (PDTT). Berdasarkan hasil kajian yang dilakukan Direktorat Litbang PDTT pada tahun 2011, pemeriksaan yang termasuk dalam PDTT adalah pemeriksaan investigatif dan kepatuhan. Pemeriksaan kepatuhan yang dimaksudkan adalah pemeriksaan kepatuhan yang berdiri sendiri. Tulisan ini bertujuan untuk memberikan informasi tentang penarikan kesimpulan dalam pemeriksaan kepatuhan yang berdiri sendiri tersebut. Metodologi yang digunakan yaitu studi literatur, telaah LHP, pengumpulan data dan informasi melalui kuesioner dan wawancara, serta *Focus Group Discussion* dengan praktisi dan akademisi. Hasil studi menunjukkan bahwa faktor-faktor yang mendukung kualitas penarikan kesimpulan dalam pemeriksaan kepatuhan yang berdiri sendiri adalah tujuan, lingkup atau cakupan pemeriksaan, kriteria, materialitas, sampel dan bukti pemeriksaan. Studi ini mengusulkan bentuk kesimpulan yang mengacu pada ISSAI 4100 *Compliance Audit Guidelines –For Audits Performed separately from the Audit of Financial Statements*.

KATA KUNCI:

Pemeriksaan kepatuhan, kesimpulan, ISSAI 4100

SEJARAH ARTIKEL:

Diterima pertama: Desember 2014

Dinyatakan dapat dimuat : Juni 2015

PENDAHULUAN

Mandat BPK dalam melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara menurut Pasal 4 UU No. 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara terdiri atas pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu (PDTT). Pemeriksaan keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan, pemeriksaan kinerja adalah pemeriksaan atas pengelolaan keuangan negara terkait dengan aspek ekonomi, efisiensi, dan efektivitas, sedangkan PDTT adalah pemeriksaan yang tidak termasuk ke dalam pemeriksaan keuangan dan kinerja.

Subdirektorat Litbang PDTT pada tahun 2011 mengusulkan konsep PDTT yang baru, yaitu bahwa PDTT merupakan wadah yang antara lain terdiri dari pemeriksaan investigatif dan pemeriksaan kepatuhan. Pemeriksaan kepatuhan yang dimaksudkan adalah pemeriksaan atas kepatuhan yang berdiri sendiri.

Pasal 15 dan 16 UU No. 15 Tahun 2004 menyebutkan bahwa untuk setiap jenis pemeriksaan, pemeriksa menyusun Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) dan LHP PDTT memuat kesimpulan. Hal tersebut juga telah disebutkan dalam Petunjuk Pelaksanaan (Juklak) PDTT yang ditetapkan dengan Keputusan BPK No. 02/K/I-XIII.2/2/2009 tanggal 27 Februari 2009 sebagai turunan dari Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN).

Berdasarkan survei Penerapan Juklak PDTT yang dilakukan Subdirektorat Litbang PDTT pada tahun 2010, masih banyak LHP PDTT yang tidak memuat kesimpulan. Selain itu,

Juklak PDTT belum mengatur secara rinci atas penyusunan laporan PDTT, khususnya mekanisme penarikan kesimpulan. Definisi kesimpulan muncul dalam SPKN Pernyataan Standar Pemeriksaan (PSP) 05 tentang standar pelaporan pemeriksaan kinerja paragraf 23 dan tidak didefinisikan atau dijelaskan lagi dalam PSP lainnya. PSP 06 standar pelaksanaan PDTT dan PSP 07 standar pelaporan PDTT hanya menyatakan bahwa bukti yang cukup harus diperoleh untuk memberikan dasar rasional bagi kesimpulan yang dinyatakan dalam laporan dan bahwa laporan PDTT harus menyatakan kesimpulan praktisi mengenai apakah asersi disajikan sesuai dengan standar yang telah ditetapkan atau kriteria yang dinyatakan sebagai alat pengukur. Hingga saat ini, belum ada peraturan atau petunjuk pemeriksaan untuk pemeriksaan kepatuhan, khususnya terkait dengan materi kesimpulan. Tanpa adanya pedoman yang mengatur tentang kesimpulan dalam pemeriksaan kepatuhan, maka pemeriksa akan mengalami kesulitan dalam menyusun LHP sesuai dengan amanat undang-undang.

Sesuai dengan konsep baru PDTT, metodologi pemeriksaan kepatuhan mengadopsi dari audit kepatuhan INTOSAI, seperti yang tercantum dalam *International Standard for Supreme Audit Institutions (ISSAI) 4100: Compliance Audit Guidelines –For Audits Performed Separately from the Audit of Financial Statements*. Dengan digunakannya ISSAI 4100 sebagai acuan dalam pengembangan metodologi pemeriksaan kepatuhan yang berdiri sendiri, maka hal-hal yang terkait dengan kesimpulan dalam pemeriksaan kepatuhan juga mengacu pada ISSAI tersebut.

METODOLOGI

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam tulisan ini adalah melalui studi literatur, telaah LHP, pengumpulan data dan informasi melalui kuesioner dan wawancara, serta *Focus Group Discussion* (FGD) dengan praktisi dan akademisi.

Telaah dilakukan terhadap 2.364 buah LHP DTT yang bersumber dari IHPS Semester II 2009 sampai dengan Semester II 2012. Telaah tersebut dilakukan untuk mengetahui format kesimpulan dalam pelaporan PDTT dan apakah kesimpulan telah menjawab tujuan pemeriksaan atau belum. Studi literatur dilakukan atas standar-standar pemeriksaan, seperti ISSAI, SPKN, *best practices* pada negara-negara lain dan *text book* yang relevan. Selain itu, dilakukan pula survei tentang penarikan kesimpulan dalam PDTT melalui kuesioner dan wawancara secara sampling kepada pemeriksa, widyaiswara pusdiklat BPK, personil BPK yang aktif sebagai pengurus IAI (praktisi) dan personil Litbang Pemeriksaan Keuangan dan Kinerja. Untuk melengkapi kajian dari sisi teori dan praktik, dilakukan FGD dengan akademisi dan praktisi dari luar BPK yaitu dari Kantor Akuntan Publik (KAP). Metode analisis yang digunakan adalah analisis kualitatif. Penyusunan kajian dilakukan di Jakarta pada bulan Maret sampai dengan Oktober 2013.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Berdasarkan hasil inventarisasi dan telaah terhadap LHP DTT yang bersumber dari IHPS Semester II 2009 sampai dengan Semester II 2012 diketahui bahwa tidak seluruh LHP PDTT menyajikan kesimpulan pemeriksaan. LHP yang membuat kesimpulan masih berada di bawah 50% dari total LHP PDTT pertahun. Bentuk kesimpulan, format penyajian dan isi kesimpulan juga masih bervariasi padahal Juklak PDTT telah mencontohkan bentuk kesimpulan yang harus dibuat dalam LHP.

Selain itu, diketahui bahwa variasi dalam format penyajian kesimpulan. Berdasarkan hasil inventarisasi terdapat LHP menyajikan judul “Kesimpulan”, LHP lainnya menyajikan “ringkasan eksekutif” atau “ikhtisar eksekutif” dan terdapat pula LHP yang memuat kesimpulan dalam suatu bab tersendiri. Terkait hal ini, setiap satuan kerja terlihat memiliki pola tersendiri (keteragaman). Dari total LHP yang menyajikan kesimpulan, hanya sebanyak 826 LHP (34,94%) yang menjawab tujuan pemeriksaan. Namun *trend* menunjukkan terjadi peningkatan jumlah LHP yang menjawab tujuan pemeriksaan. Hal ini terlihat dari kenaikan prosentase dari 13,68% pada tahun 2009 menjadi 61,58% LHP pada tahun 2012.

Berdasarkan data pada tabel 1, disimpulkan bahwa Juklak PDTT yang ada belum dapat dijadikan acuan bagi pemeriksa dalam menyajikan laporan hasil pemeriksaan PDTT, khususnya kesimpulan. Pedoman yang lebih rinci yang mengatur tentang pemeriksaan kepatuhan sesuai dengan konsep baru PDTT sangat dibutuhkan sebagai panduan bagi pemeriksa.

Tabel 1. Inventarisasi Kesimpulan LHP PDTT

No	Kesimpulan PDTT	2012		2011		2010		2009	
		Jml	(%)	Jml	(%)	Jml	(%)	Jml	(%)
1	Menjawab Tujuan	327	61.58	294	35.55	137	26.92	68	13.68
2	Belum Menjawab Tujuan	28	5.27	533	64.45	88	17.29	425	85.51
3	Tidak Membuat Kesimpulan	169	31.83	0	0.00	284	55.80	0	0.00
4	Data Tidak Ada	7	1.32	0	0.00	0	0.00	4	0.80
Jumlah		531	100	827	100	509	100	497	100

Sumber: data dari IHPS BPK RI yang diolah

Definisi Kesimpulan

Definisi tentang kesimpulan PDTT belum ada dalam UU No. 15 Tahun 2004 maupun SPKN PSP 05 dan PSP 06 tentang Standar PDTT. Definisi kesimpulan hanya muncul dalam SPKN PSP 05 Standar Pelaporan Pemeriksaan Kinerja yaitu penafsiran logis mengenai program yang didasarkan atas temuan pemeriksaan dan bukan sekedar ringkasan temuan, simpulan merupakan jawaban atas pencapaian tujuan pemeriksaan. Definisi ini secara substansi sama dengan definisi kesimpulan dalam *Draft* Juknis Laporan Hasil Pemeriksaan Kinerja yang menyatakan kesimpulan adalah intisari dari hasil pemeriksaan yaitu jawaban atas pertanyaan yang telah dirumuskan di program pemeriksaan yang bertujuan untuk memperbaiki kinerja entitas yang berlaku. Kesimpulan pemeriksaan merupakan sintesis dari temuan terpenting pemeriksaan kinerja yang merupakan jawaban atas tujuan pemeriksaan.

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, arti kata “simpulan” adalah sesuatu yang disimpulkan atau diikatkan; hasil menyimpulkan; kesimpulan. Sedangkan “kesimpulan” adalah ikhtisar (dari uraian, pidato, dan sebagainya); kesudahan pendapat (pendapat terakhir yang berdasarkan pada uraian sebelumnya);

keputusan yang diperoleh berdasarkan metode berpikir induktif atau deduktif.

Jika mengacu pada ISSAI 4100, kesimpulan dapat dinyatakan sebagai pernyataan keyakinan atau jawaban atas pertanyaan audit tertentu. Cakupan dan mandat audit akan mempengaruhi kesimpulan, selain itu penggu-naan/penyusunan kata-kata dalam kesimpulan mungkin dipengaruhi oleh mandat SAI dan landasan hukum yang menaungi pelaksanaan audit tersebut. Sedangkan INTOSAI's *Implementation Guidelines for Performance Auditing* menyatakan kesimpulan sebagai pernyataan yang diambil oleh auditor berdasarkan hasil temuan pemeriksaan dan rekomendasi atas program tindakan yang disarankan oleh auditor berkaitan dengan tujuan audit.

Berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan bahwa kesimpulan merupakan pernyataan keyakinan hasil analisa logis untuk menjawab tujuan pemeriksaan dengan didukung bukti yang tepat/sesuai. Dengan kata lain unsur tujuan pemeriksaan, bukti dan metodologi memegang peranan yang penting dalam penyusunan kesimpulan.

Faktor-faktor yang Mendukung Kualitas Kesimpulan

Kesimpulan merupakan keluaran (*output*)

dari pemeriksaan kepatuhan yang berdiri sendiri. Kualitas kesimpulan dipengaruhi oleh beberapa faktor pendukung yaitu:

1. Tujuan

Faktor utama dalam tahap perencanaan pemeriksaan adalah penetapan tujuan pemeriksaan sebagai arah dari seluruh rangkaian pemeriksaan. Tujuan pemeriksaan kepatuhan yang berdiri sendiri secara umum adalah penilaian independen atas kepatuhan *subject matter* tertentu terhadap peraturan yang diidentifikasi sebagai kriteria. Pemeriksaan kepatuhan dilakukan dengan memperoleh keyakinan bahwa aktivitas, informasi dan transaksi keuangan, dalam segala hal yang material, patuh terhadap peraturan lembaga berwenang.

Kesimpulan dalam pemeriksaan kepatuhan pada dasarnya merupakan jawaban atas tujuan pemeriksaan, sehingga penentuan tujuan pemeriksaan akan sangat mempengaruhi penarikan kesimpulan. Tujuan yang diharapkan oleh pemberi tugas harus dijabarkan dengan spesifik dan jelas serta didokumentasikan dalam tahapan perencanaan.

Tujuan pemeriksaan yang spesifik dan jelas dapat memperkecil risiko pemeriksaan. Tujuan pemeriksaan kepatuhan harus dibuat dan disesuaikan dengan situasi, berdasarkan objek (*subject matter*) yang diperiksa, dan kriteria yang digunakan. Keterlibatan pemberi tugas dalam penentuan tujuan pemeriksaan kepatuhan menjadi sangat penting, termasuk jika terdapat perubahan dalam tujuan pemeriksaan.

2. Lingkup

Langkah selanjutnya dalam tahap perencanaan setelah menetapkan tujuan pemeriksaan adalah menetapkan lingkup pemeriksaan atas entitas dan objek yang diperiksa. Sebagaimana halnya dengan tujuan pemeriksaan, lingkup pemeriksaan juga harus ditetapkan jelas dan spesifik. Semakin spesifik lingkup pemeriksaan, semakin membantu pemeriksa dalam menyusun kesimpulan. Selain itu, pengalokasian sumber daya pemeriksaan akan menjadi lebih tepat dan efisien.

3. Kriteria

Dalam ISSAI 4100 tujuan audit kepatuhan adalah mendapatkan bukti yang cukup dan sesuai untuk menyimpulkan apakah entitas telah mematuhi dalam segala hal yang material terhadap kriteria tertentu. Oleh karena itu, untuk mendapatkan kesimpulan pemeriksaan kepatuhan yang tepat maka penentuan kriteria sangat penting dan termasuk dalam langkah awal dalam perencanaan pemeriksaan kepatuhan.

Kriteria adalah dasar yang digunakan oleh auditor untuk menguji asersi *subject matter* yang telah disusun/disajikan. Kriteria harus dikomunikasikan dengan pihak yang diperiksa sehingga tercipta keseragaman pemahaman atas kriteria yang digunakan. Apabila terdapat perbedaan sudut pandang, kedua belah pihak dapat berdiskusi dan menyamakan persepsi sebelum masuk ke pelaksanaan pemeriksaan. Komunikasi atas kriteria di awal pemeriksaan juga akan berguna apabila ada sanggahan atas kriteria tersebut sehingga tim dapat

menevaluasi kriteria lain yang relevan untuk pemeriksaan. Jika terdapat perubahan kriteria yang digunakan, maka harus dikomunikasikan dan didokumentasikan.

Kriteria dapat bersifat formal, seperti hukum dan perundang-undangan, keputusan menteri atau ketentuan dalam kontrak dan kesepakatan lainnya dan juga dapat bersifat nonformal seperti kepatutan. Namun demikian, kriteria nonformal seperti kepatutan, harus berwujud tertulis (terdokumentasi), dapat diuji, dan terkait dengan hal-hal prinsip yang mengacu dalam peraturan tertulis.

Kriteria harus ditetapkan sesuai dengan tujuan pemeriksaan dan memenuhi karakteristik seperti yang dinyatakan dalam ISSAI 4100 berikut:

- a. Relevan – kriteria yang relevan memberikan kontribusi yang berarti terhadap informasi yang diberikan dalam pengambilan kebutuhan oleh pengguna yang dituju oleh laporan audit.
- b. Dapat diandalkan – kriteria yang dapat diandalkan memberikan hasil yang konsisten dalam pengambilan simpulan meskipun digunakan oleh auditor yang berbeda pada kondisi yang sama.
- c. Lengkap – kriteria yang lengkap adalah mencukupi untuk tujuan audit dan tidak mengecualikan faktor-faktor yang relevan. Kriteria tersebut memiliki arti dan memungkinkan pengguna mengambil keputusan berdasarkan informasi tersebut.
- d. Objektif – kriteria yang objektif adalah netral dan bebas dari bias atas pendapat auditor atau manajemen

entitas yang diaudit. Artinya, kriteria tersebut tidak bisa terlalu informal karena informasi mengenai hal yang diperiksa dibandingkan dengan kriteria akan menjadi sangat subjektif dan menyebabkan beberapa auditor mengambil kesimpulan yang sangat berbeda.

- e. Dapat dimengerti – kriteria yang dapat dimengerti adalah yang dinyatakan secara jelas, memberikan kontribusi pada kesimpulan yang jelas, dapat dimengerti oleh pengguna yang dituju, serta tidak memberikan interpretasi yang bervariasi.
- f. Dapat diperbandingkan – kriteria yang dapat diperbandingkan adalah konsisten bila digunakan pada audit yang sama dan sejenis dari entitas yang sama atau kegiatan yang sama, dan bila dibandingkan dengan yang digunakan pada audit sebelumnya pada entitas tersebut.
- g. Dapat diterima – kriteria yang dapat diterima adalah yang disetujui oleh ahli independen, entitas yang diperiksa, badan legislatif, media serta publik secara umum.
- h. Tersedia – kriteria harus tersedia bagi pengguna laporan yang dituju sehingga mereka mengerti sifat audit yang dilakukan dan dasar untuk penyusunan laporan pemeriksaan.

4. Materialitas

Konsep materialitas sebagaimana dikenal dalam pemeriksaan keuangan, menurut ISSAI 4100, dapat diterapkan dalam pemeriksaan kepatuhan. Hal ini mengakibatkan bentuk kesimpulan pada pemeriksaan kepatuhan memungkinkan adanya modifikasi dari bentuk baku (sesuai atau tidak sesuai dengan kriteria yang digunakan) menjadi bentuk

pengecualian (seperti opini wajar dengan pengecualian dalam pemeriksaan keuangan). Dengan kata lain, materialitas akan sangat berpengaruh dalam penarikan kesimpulan. Penerapan materialitas dalam pemeriksaan kepatuhan sesuai ISSAI 4100 adalah sebagai berikut:

a. Tahap Perencanaan

Selama proses perencanaan, informasi tentang entitas dikumpulkan untuk menilai resiko dan menentukan tingkat materialitas untuk mendesain prosedur pemeriksaan. Bukti yang didapatkan harus dievaluasi sebagai dasar untuk pembentukan kesimpulan dan untuk pelaporan. Penentuan materialitas sangatlah penting dalam evaluasi ini. Penentuan materialitas untuk tujuan perencanaan mungkin dapat bersifat kaku (*rigid*), seperti dalam kondisi ketika peraturan atau persyaratan yang disepakati mengharuskan adanya kepatuhan tanpa syarat, sebagai contoh peraturan melarang pengeluaran melebihi anggaran yang disetujui.

b. Tahap Pelaksanaan pemeriksaan dan pengumpulan bukti,

Ketika mengevaluasi bukti yang didapat, penentuan materialitas mungkin dipengaruhi faktor kuantitatif seperti jumlah orang atau entitas yang terpengaruh oleh hal yang diperiksa tersebut atau jumlah uang. Dalam beberapa kasus, faktor kualitatif lebih berpengaruh dibandingkan dengan faktor

kuantitatif. Sifat dasar, pandangan, dan sensitivitas area program tertentu atau hal yang diperiksa mungkin mempunyai peran penting. Ekspektasi dan ketertarikan publik juga merupakan faktor kualitatif yang dapat mempengaruhi penentuan materialitas oleh auditor sektor publik. Tingkat ketidakpatuhan juga menjadi pertimbangan. Walaupun tidak sampai melanggar hukum, tetapi jika melebihi anggaran yang diperkenankan oleh peraturan atau merupakan layanan baru yang tidak tercakup dalam anggaran yang disetujui, maka hal tersebut dapat menjadi contoh ketidakpatuhan yang serius.

c. Pelaporan pemeriksaan

Materialitas digunakan pemeriksa dalam menilai hasil pemeriksaan (pengujian) untuk menyusun kesimpulan yang tepat.

Penentuan tingkat materialitas suatu ketidakpatuhan sering memerlukan *professional judgement* dari pemeriksa, yang banyak dipengaruhi kompetensi dan pengalaman pemeriksa yang bersangkutan.

Materialitas dapat bersifat kuantitatif atau kualitatif. Meskipun secara nilai (kuantitatif) tidak material, menurut ISSAI 4100 hal-hal berikut dapat menjadi material secara kualitatif, yaitu:

- a. Kecurangan (*fraud*);
- b. Tindakan melawan hukum atau ketidakpatuhan yang disengaja;
- c. Informasi yang tidak tepat atau tidak lengkap untuk manajemen, informasi

yang tidak tepat atau tidak lengkap untuk manajemen, auditor atau pembuat peraturan;

- d. Pengabaian secara sengaja atas permintaan tindak lanjut oleh manajemen, pihak yang berwenang atau auditor;
- e. Kejadian atau transaksi yang terjadi tanpa dasar hukum untuk melaksanakan kejadian atau transaksi tersebut.

5. *Sampling*

Pemeriksaan kepatuhan bersifat eksaminasi. Oleh karena itu, sampel yang diuji seharusnya dapat mendukung pemberian kesimpulan atas populasi. Metodologi pemeriksaan kepatuhan serupa dengan pemeriksaan keuangan. Oleh karena itu, sebagaimana halnya dalam pemeriksaan keuangan, dalam pemeriksaan kepatuhan dimungkinkan adanya pemeriksaan pendahuluan yang bertujuan untuk merencanakan besar sampel dan tingkat materialitas selain menilai desain dan penerapan pengendalian internal yang diperiksa apakah telah cukup untuk memberikan keyakinan bahwa objek yang diperiksa telah mematuhi kriteria yang ditentukan.

Selanjutnya, penentuan besarnya sampel dalam pemeriksaan terinci (pada praktik KAP disebut *test of details*) akan sangat bergantung pada hasil pemeriksaan pendahuluan (pada praktik KAP bergantung pada hasil *test of control*). Jika risiko pengendalian internal tinggi sehingga efektivitasnya tidak dapat diyakini, maka sampel yang diambil dalam pemeriksaan terinci akan lebih banyak. Sebaliknya, jika risiko pengendalian internal rendah dan dapat diyakini efektivitasnya, maka sampel

yang diambil dalam pemeriksaan terinci tidak perlu terlalu banyak. Penentuan tinggi rendah atas keyakinan terhadap keandalan pengendalian internal pihak yang diperiksa dalam pemeriksaan pendahuluan dapat kembali menggunakan *professional judgment* auditor atau pemberi tugas yang berwenang (seperti dalam konsep materialitas).

Pada pemeriksaan terinci, penentuan sampel dapat menggunakan *statistical sampling* ataupun metode sampling lain. Misalnya dalam penentuan sampling dapat digunakan juga *target testing* jika penyebaran sampel sama, tetapi distribusi tidak merata sehingga harus dipertimbangkan angka/*monetary value*. Model sampling seperti ini tidak akan diatur secara rinci karena perlu pertimbangan kualitatif.

6. Bukti Pemeriksaan

Pemeriksa harus memperoleh bukti pemeriksaan yang tepat, cukup, dan harus mematuhi prinsip-prinsip umum dalam perolehan bukti pemeriksaan sebagai dasar bagi penarikan kesimpulan. Pengumpulan bukti pemeriksaan antara lain dapat dilakukan dengan teknik: a) observasi; b) inspeksi; c) permintaan keterangan; d) pelaksanaan kembali kegiatan; e) konfirmasi; f) prosedur analitis.

Proses Penarikan dan Bentuk Kesimpulan

Berdasarkan hasil telaah dan analisa yang telah dilakukan, proses penarikan

kesimpulan dapat dirumuskan sebagai berikut.

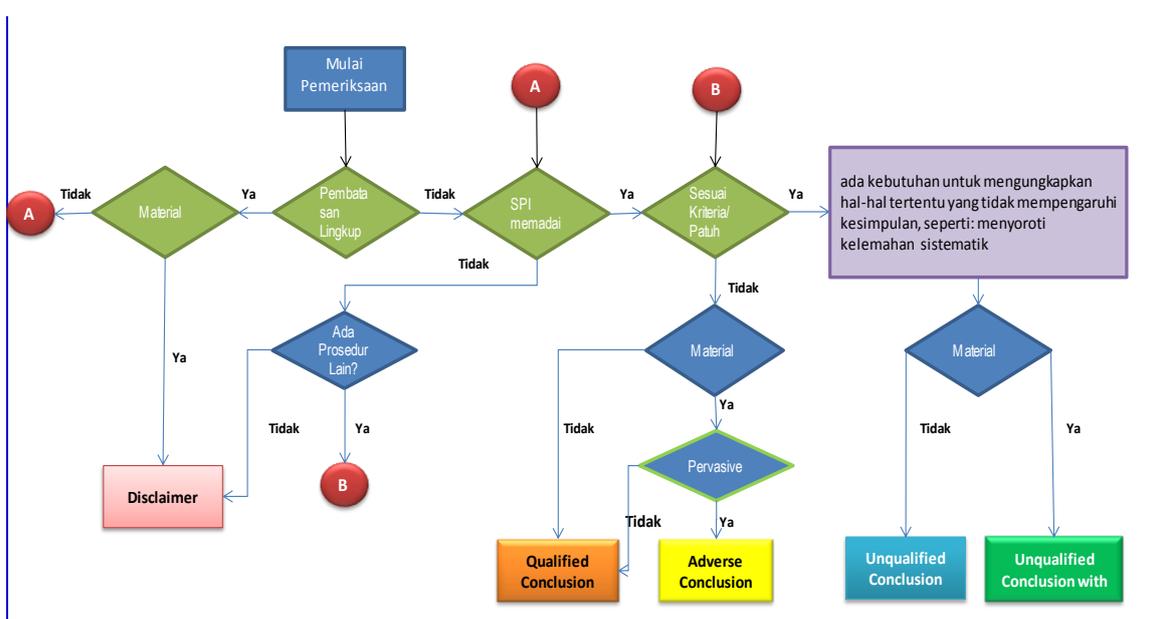
- a. Mengidentifikasi kondisi yang menyimpang dari kriteria;
- b. Mencatat/mendokumentasikan penyimpangan yang ditemukan di kertas kerja, kemudian merangkumnya menjadi kesimpulan;
- c. Menentukan materialitas dari kondisi yang ada;
- d. Menentukan bentuk kesimpulan yang sesuai setelah mempertimbangkan materialitas dengan *flowchart* penarikan kesimpulan dalam pemeriksaan kepatuhan sesuai gambar 1;
- e. Menuangkan kesimpulan dalam bentuk *draft* untuk bahan diskusi dengan lembaga terkait;
- f. Menuangkan kesimpulan secara terinci dalam Laporan Pemeriksaan Kepatuhan setelah melalui proses pembahasan.

Bentuk kesimpulan yang diatur dalam Juklak PDDT yaitu “sesuai” dan “tidak

sesuai”, dengan mempertimbangkan aspek materialitas dan pembatasan lingkup pemeriksaan. ISSAI 4100 menyebutkan bahwa bentuk kesimpulan dapat berupa pernyataan atas keyakinan (dalam hal ini keyakinan positif) atau yang menjawab tujuan pemeriksaan. Berdasarkan hal tersebut, bentuk kesimpulan yang dapat diterapkan sesuai ISSAI 4100 adalah:

1. Kesimpulan “Sesuai dengan kriteria”, diberikan jika:
 - a. Patuh dengan semua kriteria.
 - b. Terdapat ketidakpatuhan yang tidak material dan tidak terdapat isu independensi.

Modifikasi dari kesimpulan tersebut adalah “Sesuai dengan kriteria dengan paragraf penjelasan” yang diberikan jika terdapat kebutuhan untuk mengungkapkan hal tertentu, misalnya untuk menyoroti kelemahan sistematis atau ketidakpastian tergantung dari kejadian di masa yang akan datang.



Gambar 1. Flowchart Penarikan Kesimpulan Dalam Pemeriksaan Kepatuhan

Contoh kesimpulan:

“Berdasarkan pemeriksaan yang kami lakukan, penetapan, penyaluran, dan penerimaan dana perimbangan TA 2006 **sesuai** dengan PP No 55 Tahun 2005 tentang Dana Perimbangan dan Peraturan Pelaksanaannya.”

2. Kesimpulan “Tidak sesuai dengan kriteria”

Terdapat ketidakpatuhan yang material yang bersifat *pervasive* dan mempengaruhi keseluruhan *subject matter*-nya yang disebabkan dari penyimpangan atas kriteria.

Contoh kesimpulan:

“Berdasarkan pemeriksaan yang kami lakukan, penetapan, penyaluran, dan penerimaan dana perimbangan TA 2006 **tidak sesuai** dengan PP No 55 tentang Dana Perimbangan Tahun 2005 dan Peraturan Pelaksanaannya.”

3. Kesimpulan “Sesuai dengan pengecualian”

- a. Terdapat ketidakpatuhan yang material tapi tidak bersifat luas (*pervasive*).
- b. Pembatasan ruang lingkup.

Contoh kesimpulan:

“Berdasar pemeriksaan yang kami lakukan, kami menemukan bahwa, **kecuali** untuk perjanjian pendanaan [deskripsikan pengecualian], penetapan, penyaluran, dan penerimaan dana perimbangan TA 2006 **telah sesuai**, dengan PP No 55 Tahun 2005 tentang Dana Perimbangan dan Peraturan

Pelaksanaannya.”

4. Kesimpulan “Tidak menyatakan pendapat”

- a. Terdapat ketidakpatuhan yang material yang bersifat luas (*pervasive*) dan mempengaruhi keseluruhan objek yang diperiksa (*subject matter*) disebabkan pembatasan lingkup oleh pihak terperiksa atau penyebab lainnya sehingga lingkup pemeriksaan sangat terbatas dan pemeriksa tidak dapat menerapkan prosedur alternatif untuk mendapatkan bukti yang memadai.
- b. Terdapat isu independensi dan hal ini tidak memerlukan pertimbangan materialitas.

Contoh kesimpulan:

“Berdasarkan pemeriksaaan yang telah dilaksanakan, karena terdapat ketidakpatuhan yang material seperti yang telah diungkapkan dalam paragraf di atas, maka kami tidak menyatakan pendapat atau kesimpulan atas penetapan, penyaluran, dan penerimaan dana perimbangan TA 2006.”

Penyajian Kesimpulan

Hasil pengumpulan data dan informasi menunjukkan bahwa ketiadaan bentuk baku mengakibatkan penyajian kesimpulan dalam laporan hasil pemeriksaan PDTT menjadi beragam. Analisa atas praktik yang berlaku di *Australian National Audit Office* (ANAO) Australia dan *Government Accountability Office* (GAO) Amerika Serikat juga tidak menunjukkan suatu bentuk baku tentang isi

kesimpulan. Pada LHP Kinerja ANAO misalnya, kesimpulan diungkapkan dalam "Summary" dan terbagi dalam beberapa paragraf sesuai area temuan pemeriksaan, sedangkan pada GAO kesimpulan diberikan sebagai penutup dari laporan. Namun demikian, terdapat kesamaan dalam hal isi kesimpulan yaitu kesimpulan memuat temuan atau permasalahan yang ditemukan serta rekomendasi yang diberikan. Untuk menunjukkan kesimpulan atas ketidakpatuhan, laporan hanya menyajikan temuan yang material dan mempengaruhi kesimpulan, sedangkan temuan yang tidak material dikomunikasikan melalui surat kepada manajemen.

Mengacu pada konsep pemberian opini dalam pemeriksaan keuangan dan hasil kajian yang telah dilakukan, maka isi laporan hasil pemeriksaan kepatuhan yang berdiri sendiri yang memuat kesimpulan mencakup unsur-unsur berikut.

- a. Judul,
- b. Penerima laporan,
- c. Tujuan dan lingkup audit termasuk cakupan periode waktu,
- d. Identifikasi atau deskripsi informasi hal yang diperiksa (dan jika perlu, hal yang diperiksa),
- e. Kriteria yang dipakai,
- f. Tanggung jawab berbagai pihak (dasar hukum),
- g. Standar pemeriksaan yang digunakan dalam pelaksanaan pekerjaan,
- h. Ringkasan dari pekerjaan yang dilakukan,
- i. Kesimpulan,
- j. Tanggapan dari entitas yang diperiksa (jika perlu),
- k. Rekomendasi (jika perlu),
- l. Tanggal laporan,
- m. Tanda tangan.

KESIMPULAN

Berdasarkan kajian yang telah dilaksanakan, dapat disimpulkan bahwa kesimpulan pemeriksaan kepatuhan merupakan suatu pernyataan keyakinan hasil analisa logis untuk menjawab tujuan pemeriksaan dengan didukung bukti yang tepat/sesuai. Dengan kata lain unsur tujuan pemeriksaan, bukti dan metodologi berperan penting dalam penyusunan kesimpulan. Faktor-faktor yang mendukung kualitas penarikan kesimpulan dalam pemeriksaan kepatuhan yang berdiri sendiri adalah tujuan, ruang lingkup pemeriksaan, kriteria, materialitas, sampel dan bukti pemeriksaan.

Proses penarikan kesimpulan dalam pemeriksaan kepatuhan pada dasarnya serupa dengan yang diterapkan pada pemeriksaan keuangan. Sedangkan bentuk kesimpulan mengacu pada ISSAI 4100 berupa suatu pernyataan atas keyakinan, yaitu keyakinan positif, yang menjawab tujuan audit. Bentuk-bentuk kesimpulan dalam pemeriksaan kepatuhan yang berdiri sendiri dengan mempertimbangkan unsur materialitas dan pembatasan lingkup pemeriksaan, adalah:

- a. Kesimpulan sesuai dengan kriteria (*unqualified*);
- b. Kesimpulan sesuai kriteria dengan pengecualian (*qualified*);
- c. Kesimpulan tidak sesuai kriteria (*adverse*);
- d. Kesimpulan tidak menyatakan pendapat (*disclaimer*).

Kedepannya, pembahasan tiap faktor yang mempengaruhi kesimpulan dalam pemeriksaan kepatuhan, seperti tujuan, ruang lingkup pemeriksaan, kriteria, materialitas, sampel dan bukti pemeriksaan, perlu dikembangkan dalam suatu pedoman

pemeriksaan yang lebih rinci seperti juknis atau seri panduan. Selain itu, analisa dan pembahasan atas konsep kesimpulan dalam pemeriksaan kepatuhan yang berdiri sendiri ini masih memerlukan kajian lebih lanjut agar dapat diterima dan diterapkan oleh pemeriksa di lapangan.

UCAPAN TERIMA KASIH

Penulis ingin menyampaikan penghargaan dan ucapan terima kasih kepada seluruh Tim Penyusun Kajian Kesimpulan dalam Pemeriksaan Kepatuhan yang Berdiri Sendiri di Litbang PDTT atas kerja sama, kesempatan berdiskusi dan berbagi pengetahuan selama proses penyusunan kajian tersebut.

DAFTAR PUSTAKA

- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2007). Standar Pemeriksaan Keuangan Negara.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2009). Keputusan BPK No. 02/K/I-XIII.2/2/2009 tentang Petunjuk Pelaksanaan (Juklak) PDTT
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2012). Laporan kegiatan pengembangan kerangka LHP kinerja.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2012). Draft Juknis penyusunan LHP Kinerja.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester 2009-2012
- IFAC. (2009). *ISA 705 :Modifications to the Opinion in the Independent Auditor Report.*
- INTOSAI. (2010). *ISSAI 1705: Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report.*
- INTOSAI. (2010). *ISSAI 4000: Compliance Audit Guidelines-General Introduction.*
- INTOSAI. (2010). *ISSAI 4100: Compliance Audit Guidelines - For Audits Performed Separately from the Audit of Financial Statements.*
- INTOSAI. (2010). *Modul iCAT on Compliance Audit (Evaluasi Bukti dan Menyusun Kesimpulan)*
- INTOSAI. (2013). *ISSAI 400: Fundamental Principles of Compliance Auditing (ED)*
- The Australian National Audit Office. www.anao.gov.au
- Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2004 Nomor 66. Sekretariat Negara. Jakarta.
- U.S. Government Accountability Office. www.gao.gov



Chandra Puspita Kurniawati

BPK RI, Indonesia.

Email: chandra.kurniawati@bpk.go.id



**A STUDY OF POLICIES ON
DISASTER STATUS
ENDORSEMENT, LOCAL
DISASTER MANAGEMENT
AGENCY INSTITUTION, AND
DISASTER-RELATED AID
MANAGEMENT POST LAW
NUMBER 24 YEAR 2007**

**KAJIAN PERMASALAHAN
KEBIJAKAN PENETAPAN
STATUS BENCANA,
KELEMBAGAAN BPBD, DAN
PENGELOLAAN BANTUAN
PASCA TERBITNYA
UU NOMOR 24 TAHUN 2007**

ABSTRACT/ABSTRAK

A disaster may lead to other disasters. This causes community suffer from disaster. Government needs a huge amount of fund to manage disaster and recover the affected communities. However, a number of phenomena which were confirmed to be disaster will provide impact on funding disaster-related activities and distribution of resources. In addition, institution related issues on local disaster management agency and unprofessional disaster-related aid management may affect the accountability and transparency of disaster and disaster-related aid management. This study employs literature review on the policies related to disaster management. The results show that disaster status should be endorsed based on clear definition and parameters as it is mandated on Law No. 24 Year 2007. In addition, improving local disaster management agency's function and authority and adopting standards or best practices on disaster-related aid management should also be taken into account to promote accountability and transparency of disaster management.

KEYWORDS:

Accountability, disaster-related aid, policy, disaster management, disaster status, transparency

Bencana dapat memicu risiko terjadinya bencana yang lain. Kondisi tersebut mengakibatkan setiap tahunnya masyarakat menderita akibat bencana. Pemerintah mutlak memerlukan dana dalam jumlah besar untuk menanggulangi bencana dan memulihkan wilayah pascabencana. Permasalahannya ialah banyaknya kejadian yang ditetapkan sebagai bencana akan berdampak pada pendanaan dan distribusi sumber daya. Selain itu, permasalahan kelembagaan Badan Penanggulangan Bencana Daerah (BPBD) dan pengelolaan bantuan bencana yang tidak profesional dapat berpengaruh pula pada akuntabilitas dan transparansi penyelenggaraan penanggulangan bencana dan pengelolaan bantuan bencana. Kajian ini dilakukan melalui studi literatur tentang kebijakan-kebijakan yang terkait dengan penanggulangan bencana. Hasil kajian menunjukkan bahwa status bencana perlu ditetapkan berdasarkan definisi dan parameter yang jelas sebagaimana diamanatkan oleh Undang-Undang (UU) No. 24 Tahun 2007. Sebagai tambahan, peningkatan fungsi dan wewenang BPBD dan pengadopsian standar atau praktik terbaik pengelolaan bantuan bencana juga perlu dilakukan untuk meningkatkan akuntabilitas dan transparansi penyelenggaraan penanggulangan bencana.

KATA KUNCI:

Akuntabilitas, bantuan bencana, kebijakan, penanggulangan bencana, status bencana, transparansi

SEJARAH ARTIKEL:

Diterima pertama: Desember 2014

Dinyatakan dapat dimuat : Juni 2015

PENDAHULUAN

Bencana merupakan hasil dari munculnya kejadian luar biasa (*hazard*) pada komunitas yang rentan (*vulnerable*) sehingga masyarakat tidak dapat mengatasi berbagai implikasi dari kejadian luar biasa tersebut. Bencana dapat menimbulkan kerugian besar dari sisi korban jiwa, material, nonmaterial, hingga kerusakan lingkungan. Bencana seringkali mengancam keberlangsungan pemerintahan di suatu wilayah apabila pemerintah setempat lumpuh dihantam bencana dan tidak mampu menanggulangi dampak yang muncul akibat bencana. Hal ini karena pada umumnya pemerintahan hanya dipersiapkan untuk beroperasi pada situasi normal dan rutin dan tidak dipersiapkan untuk beroperasi pada situasi bencana.

Sementara itu, Indonesia menempati peringkat kedua dalam data jumlah kematian tertinggi akibat bencana alam se-Asia Pasifik. Kerugian yang ditimbulkan akibat bencana di negeri ini juga sangat besar. Data yang dirilis dalam *the Asia Pacific Disaster Report* yang disusun oleh *The Economic and Social Commission for Asia and Pacific* (ESCAP) dan *the United Nations International Strategy for Disaster Reduction* (UN ISDR) menunjukkan bahwa selama 20 tahun terakhir, berbagai bencana alam di Indonesia telah mengakibatkan kerugian ekonomi setidaknya \$22,5 miliar (Ulum 2013).

Kerentanan (*vulnerability*) merupakan suatu kondisi dari suatu komunitas atau masyarakat yang mengarah atau menyebabkan ketidakmampuan dalam menghadapi ancaman bahaya. Kerentanan dibagi menjadi kerentanan fisik, sosial, dan ekonomi. Selain itu, kerentanan terhadap bencana dapat disebabkan karena kurangnya manajemen bencana yang tepat, dampak

lingkungan, atau manusia sendiri (Ulum 2013)

Dari sisi dampak lingkungan dan manusia, kerentanan terhadap bencana di Indonesia tersebut muncul akibat dua karakteristik utama. Pertama, letak geografis Indonesia yang berada dalam posisi *Ring of Fire* mengakibatkan gempa bumi dan gunung meletus acapkali terjadi di Indonesia. Kedua, besarnya populasi penduduk dan terbatasnya sumber daya alam yang menimbulkan kecenderungan eksploitasi sumber daya alam demi peningkatan kesejahteraan ekonomi dan masyarakat, yang tentu saja sangat berpengaruh pada keseimbangan alam dan dapat memicu bencana.

Untuk menanganinya, pemerintah berupaya untuk memperbaiki penanggulangan bencana dengan menerbitkan berbagai kebijakan. Anderson (1984) menyatakan kebijakan sebagai serangkaian tindakan yang mempunyai tujuan tertentu yang diikuti dan dilaksanakan oleh seorang pelaku atau sekelompok pelaku guna memecahkan suatu masalah tertentu. Lebih lanjut, Edwards III dan Sharkansky (1978) menjabarkan kebijakan sebagai apa yang dilakukan atau tidak dilakukan oleh pemerintah. Kebijakan tersebut dapat diwujudkan dalam peraturan-peraturan perundang-undangan atau pidato-pidato pejabat teras pemerintah serta program-program dan tindakan-tindakan yang dilakukan pemerintah

Sejak tahun 2001, dari sisi kelembagaan, pemerintah telah menetapkan lembaga penyelenggara penanggulangan bencana melalui penerbitan Keputusan Presiden No. 3 Tahun 2001 tentang Badan Koordinasi Nasional Penanggulangan Bencana dan Penanganan Pengungsi sebagaimana telah diubah dengan Keputusan Presiden No. 111

Tahun 2001. Rangkaian bencana besar yang dialami Indonesia, khususnya sejak tsunami Aceh tahun 2004, telah mendorong pemerintah memperbaiki peraturan yang ada melalui penerbitan PP No. 83 tahun 2005 tentang Badan Koordinasi Nasional Penanganan Bencana (Bakornas-PB). Selanjutnya, Pemerintah memantapkan kelembagaan yang ada dengan menetapkan UU No. 24 Tahun 2007 tentang Penanggulangan Bencana yang antara lain mengamanatkan pembentukan Badan Nasional Penanggulangan Bencana (BNPB) dan Badan Penanggulangan Bencana Daerah (BPBD).

Dari sisi pendanaan, Pemerintah telah menganggarkan dana penanggulangan bencana yang sangat besar. Pada BNPB saja terdapat dua sumber pendanaan, yaitu Bagian Anggaran (BA) 103 yang dianggarkan untuk kegiatan rutin BNPB dan kegiatan mitigasi bencana serta cadangan bencana (BA 999). Dana tersebut belum termasuk tambahan dana *on call* yang diajukan BNPB pada Dewan pada saat BNPB tidak lagi memiliki cadangan dana siap pakai.

Hal tersebut sesuai dengan pendapat Wolfgang Friedman (2009) dalam Isnaini (2009) yang menyatakan bahwa pemerintah sendiri memiliki empat fungsi, yaitu *provider* (penyedia), *regulator* (pengatur), *entrepreneur* (penyejahtera), dan *umpire* (penengah). Dalam hal ini, selain menyusun peraturan perundang-undangan terkait (*regulator*), pemerintah turut bertanggung jawab atas pendanaan kegiatan penanggulangan bencana (*provider*). Pemerintah juga memberikan jaminan kehidupan warganya pada saat terjadi bencana (*entrepreneur*).

Selain pemerintah, banyak pihak, baik dari dalam negeri maupun pihak asing, turut

berkontribusi dalam penanggulangan bencana, terutama pada tahap tanggap darurat bencana. Mereka memberikan tidak hanya bantuan tenaga medis, tetapi juga bantuan dalam bentuk uang dan barang dalam jumlah yang cukup besar. Namun demikian, carut marut pengelolaan bantuan penanggulangan bencana sepertinya masih terus berlanjut. Cita-cita pemerintah untuk membentuk *resilient community* -masyarakat yang tangguh menghadapi bencana- dengan menekankan pada kearifan lokal dan pengurangan risiko bencana sepertinya masih menemui kendala besar dalam pelaksanaannya. Sementara, di lain sisi, jumlah bencana terus meningkat dari waktu ke waktu.

Atas penyelenggaraan penanggulangan bencana dan pengelolaan pendanaan tersebut, Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) melakukan pemeriksaan atas pengelolaan dan pertanggungjawaban keuangan oleh BNPB maupun efektivitas kegiatan penanggulangan bencana yang dilakukan oleh BNPB dan BPBD. Hasil pemeriksaan antara lain menunjukkan kurangnya kesiapsiagaan beberapa daerah menghadapi potensi bencana, adanya bantuan yang tidak dapat dimanfaatkan korban pada tahap tanggap darurat bencana, ketergantungan daerah yang sangat besar pada BNPB, tumpang tindihnya kegiatan antarinstansi pemerintah, dan beberapa permasalahan lain.

Permasalahan tersebut tidak dapat dibiarkan berlarut-larut. Indonesia adalah negeri yang sangat rawan bencana. Di satu sisi, pemerintah telah berupaya untuk memperbaiki penanggulangan bencana dengan menerbitkan berbagai kebijakan terkait. Namun, di sisi lain, hasil pemeriksaan BPK menunjukkan bahwa ada

permasalahan berulang dalam penyelenggaraan penanggulangan bencana dan pertanggungjawaban pendanaan yang dapat mempengaruhi akuntabilitas dan transparansi kegiatan penanggulangan bencana dan pengelolaan bantuan bencana.

Kondisi tersebut mendesak untuk ditangani karena masalah bencana diatur oleh regulasi dari sejumlah institusi. Hal tersebut selain memungkinkan munculnya tumpang tindih, juga dapat memunculkan kesenjangan peran kelembagaan dan pendanaan pada institusi-institusi terkait. Untuk memperbaiki kondisi tersebut, perlu dilakukan analisis atas hal-hal yang berpotensi menimbulkan permasalahan dalam penanggulangan bencana. Dengan demikian, tujuan analisis ini adalah menelaah kondisi-kondisi yang berpotensi menimbulkan permasalahan dalam penyelenggaraan penanggulangan bencana sehingga dapat merumuskan usulan perbaikan dan peningkatan penyelenggaraan penanggulangan bencana dan pengelolaan bantuan bencana.

METODOLOGI

Berdasarkan tujuan penelitian dan dengan mempertimbangkan keterbatasan data dan sumber data yang ada, metode yang digunakan adalah penelitian kualitatif dengan melakukan studi literatur pada data-data yang berupa:

1. Peraturan perundangan merupakan sumber referensi kebijakan penanggulangan bencana dan pengelolaan bantuan bencana di Indonesia.
2. Laporan hasil pemeriksaan (LHP) BPK merupakan sumber referensi yang tidak hanya menjelaskan tentang contoh penerapan kebijakan penanggulangan

bencana, tetapi juga permasalahan yang dihadapi oleh entitas dalam penanggulangan bencana dan pengelolaan bantuan bencana yang ditemukan oleh pemeriksa.

3. Jurnal yang berisi tulisan-tulisan dalam disiplin ilmu yang sama yang bermanfaat sebagai kutipan bahan referensi.
4. Referensi berisi teks umum dan artikel tentang topik tertentu dan disertai teori pendukung untuk dapat mengetahui perkembangan termutakhir dari suatu topik tertentu. Referensi utama yang dipergunakan adalah INTOSAI GOV 9250 dan Seri Panduan Pemeriksaan: Penyelenggaraan Penanggulangan Bencana dan Pengelolaan Bantuan Bencana.

INTOSAI GOV 9250 atau *The Integrated Financial Accountability Framework* (IFAF) merupakan suatu alat bantu (*tools*) yang disusun oleh INTOSAI Working Group on the Accountability for and Audit of Disaster-related Aid (WG AADA) untuk membantu donor, *channel*, maupun penerima bantuan, baik pemerintah, swasta, *non government organizations* (NGOs), maupun masyarakat untuk melacak bantuan dalam suatu kejadian bencana karena data aliran bantuan bencana dapat diakses melalui internet. Sementara, Seri Panduan Pemeriksaan: Penyelenggaraan Penanggulangan Bencana dan Pengelolaan Bantuan Bencana merupakan salah satu referensi yang dapat dipergunakan pemeriksa BPK pada saat mempersiapkan pemeriksaan atas aktivitas penanggulangan bencana dan pengelolaan bantuan bencana termasuk pendanaannya.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Penetapan Definisi dan Status Bencana

Sejak tahun 2001, Bakornas-PB telah mengumpulkan dan mempublikasi data bencana domestik. Sementara itu, kecenderungan bencana dalam jangka panjang di Indonesia diperiksa menggunakan *The International Emergency Disaster Database* (EMDAT – basis data bencana internasional). Pada masa itu, sistem penanggulangan bencana di Indonesia dilaksanakan oleh satuan-satuan kerja terkait. Dalam kondisi tertentu, seperti pada bencana alam dengan skala besar, pimpinan pemerintah pusat mengambil inisiatif dan kepemimpinan untuk mengkoordinasi berbagai satuan kerja terkait. Hal tersebut tecermin dalam penanggulangan bencana alam tsunami yang menimpa Provinsi Nanggroe Aceh Darussalam pada tahun 2004.

Pola penanggulangan bencana mendapatkan dimensi baru dengan ditetapkannya UU No. 24 Tahun 2007 tentang Penanggulangan Bencana. Untuk mendukung pengembangan tersebut, perlu disusun kebijakan, strategi, dan operasi secara nasional dengan melibatkan pusat dan daerah. Hal tersebut sesuai dengan Wijaya (2007) yang menyatakan bahwa upaya manajemen bencana perlu direncanakan dalam koridor visi dan misi tertentu yang melibatkan tiga sektor: pemerintah, swasta, dan masyarakat. Perubahan fokus, tujuan, dan orientasi penanggulangan bencana di Indonesia dapat dilihat pada tabel 1.

Dari tabel 1 tersebut terlihat bahwa fokus penyelenggaraan penanggulangan bencana saat ini bukan lagi bersifat reaktif atau menunggu bencana terjadi, bukan pula pada pengenalan dan penerapan teknologi untuk mengidentifikasi daerah rawan bencana, tetapi lebih pada “bersahabat” dengan bencana. Artinya, masyarakat Indonesia dituntut untuk menyadari sepenuhnya bahwa mereka tinggal di daerah rawan bencana, dan oleh karenanya, mereka diharapkan dapat menggunakan kearifan lokal dan pengetahuan tradisional warisan para leluhur untuk bersinergi dengan alam.

Dalam suatu penanggulangan bencana, pemerintah mengelola bantuan bencana. Peraturan Kepala BNPB No. 05 Tahun 2009 tentang Pedoman Bantuan Peralatan mendefinisikan bantuan sebagai segala sesuatu yang diperoleh dari hasil bantuan dan atau sumbangan dari berbagai pihak yang diberikan kepada pihak yang membutuhkan. Bantuan sendiri dibagi menjadi dua, yaitu bantuan tunai dan bantuan selain tunai. Bantuan selain tunai diberikan dalam bentuk barang atau jasa. Sementara, bentuk bantuan tunai bermacam-macam bergantung pada masing-masing tahapan penanggulangan bencana. Gambaran lingkup kegiatan dan pendanaan bencana dapat dilihat pada tabel 2.

UU No. 24 Tahun 2007 tentang Penanggulangan Bencana Pasal 1 mendefinisikan bencana sebagai peristiwa atau rangkaian peristiwa yang mengancam dan mengganggu kehidupan dan penghidupan masyarakat yang disebabkan, baik oleh faktor alam dan/atau faktor non-alam maupun faktor manusia sehingga mengakibatkan timbulnya korban jiwa manusia, kerusakan lingkungan, kerugian harta benda, dan dampak psikologis. Undang

Tabel 1. Perubahan Paradigma Penanggulangan Bencana di Indonesia

		Fokus	Tujuan	Orientasi
Paradigma Penanggulangan Bencana di Indonesia	Konvensional/ Relief / Tanggap Darurat	<ul style="list-style-type: none"> • Bantuan (<i>relief</i>) • Kedaruratan (<i>Emergency</i>) 	<ul style="list-style-type: none"> • Menekan tingkat kerugian, kerusakan, dan cepat memulihkan keadaan 	<ul style="list-style-type: none"> • Pemenuhan kebutuhan darurat berupa pangan, penampungan darurat, kesehatan, dan pengatasan krisis
	Mitigasi	<ul style="list-style-type: none"> • Struktural • Non struktural 	<ul style="list-style-type: none"> • Mencegah bencana 	<ul style="list-style-type: none"> • Mengidentifikasi daerah rawan bencana • Mengenali pola yang menimbulkan kerawanan • Melakukan kegiatan mitigasi
	Pembangunan	<ul style="list-style-type: none"> • Faktor-faktor kerentanan dalam masyarakat 	<ul style="list-style-type: none"> • Mengintegrasikan upaya penanggulangan bencana dalam program pembangunan 	<ul style="list-style-type: none"> • Penguatan ekonomi • Penerapan teknologi • Pengentasan kemiskinan
	Pengurangan Risiko Bencana	<ul style="list-style-type: none"> • Perpaduan teknis dan ilmiah dengan memperhatikan faktor sosial, ekonomi, dan politik dalam perencanaan pengurangan bencana 	<ul style="list-style-type: none"> • Meningkatkan kemampuan masyarakat untuk mengelola dan menekan risiko terjadinya bencana 	<ul style="list-style-type: none"> • Masyarakat merupakan subjek penanggulangan bencana dalam proses pembangunan dengan memperhatikan kearifan lokal (<i>local wisdom</i>) dan pengetahuan tradisional (<i>traditional knowledge</i>)

-undang tersebut menjabarkan tiga belas jenis bencana yang rawan terjadi di Indonesia, yaitu gempa bumi, tsunami, gunung meletus, banjir, kekeringan, angin topan, tanah longsor, gagal teknologi, gagal modernisasi, epidemi, dan wabah penyakit. Namun demikian, baik dalam badan maupun bagian penjelasan dari undang-undang tersebut belum terdapat definisi teknis dan operasional bencana serta batasan suatu kejadian untuk dikategorikan sebagai bencana yang dapat digunakan entitas-entitas terkait sebagai dasar penggunaan anggaran.

Hal tersebut mengakibatkan banyak kejadian dikategorikan sebagai bencana, misalnya banjir di Jakarta, kekeringan yang melanda

hampir seluruh wilayah Indonesia pada musim kemarau, dan kabut asap yang berulang kali terjadi di beberapa wilayah di Pulau Sumatera dan Kalimantan. Namun, pengategorian kejadian-kejadian tersebut sebagai bencana dapat memunculkan pertanyaan: Bagaimana mungkin bencana dibiarkan berlangsung secara rutin dan berulang? Memang, sesuai dengan UU tersebut, banjir, misalnya, dimasukkan dalam kelompok bencana alam. Namun demikian, penetapan semua kejadian banjir, tanpa kecuali, sebagai bencana bisa jadi memunculkan masalah, terutama terkait pendanaan, dalam hal ini penggunaan dana siap pakai, dan penyaluran bantuan bencana.

Lebih lanjut, Pasal 7 undang-undang tersebut menyatakan penetapan status bencana sebagai berikut:

1. Ayat 1 butir c menyatakan bahwa pemerintah berwenang untuk menetapkan status dan tingkatan bencana nasional dan daerah.
2. Ayat 2 menyatakan bahwa penetapan status dan tingkat bencana tersebut memuat indikator jumlah korban, kerugian harta benda, kerusakan prasarana dan sarana, cakupan luas wilayah yang terkena bencana, dan dampak sosial ekonomi yang ditimbulkan.
3. Ayat 3 menyatakan bahwa penetapan status tersebut diatur dengan Peraturan Presiden.

Namun demikian, peraturan presiden yang mengatur standar pengategorian status bencana – apakah termasuk bencana daerah atau nasional – sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 7 ayat 3 belum ada. Selain itu, parameter dalam ayat 2 tersebut juga belum didetailkan untuk dapat menentukan tingkatan bencana.

Belum adanya kesepakatan yang jelas dan terukur untuk menentukan sebuah peristiwa sebagai bencana dan menentukan status bencana dapat mengancam keefektifan penyelenggaraan penanggulangan bencana dan pengelolaan bantuan bencana. Hal ini akan berpengaruh pula pada akuntabilitas dan transparansi kegiatan dan pendanaan. Padahal, penetapan status bencana merupakan proses yang penting karena akan berdampak pada sistem penganggaran kegiatan penanggulangan bencana serta sumber dana penanggulangan bencana, dalam hal ini apakah bersumber dari APBD kabupaten/kota/provinsi atau APBN dan berimplikasi pula pada pengerahan sumber

daya yang ada. Ketidakjelasan penetapan tersebut dapat berpotensi pada pengeluaran dana secara sewenang-wenang oleh pihak-pihak terkait. Sebaliknya, manakala terdapat suatu kejadian yang seharusnya dianggap bencana tetapi tidak ditetapkan sebagai bencana dapat mengakibatkan anggaran tidak dapat dikeluarkan. Hal ini berpotensi meningkatkan korban jiwa dan kerugian harta benda.

Pemerintah Jepang misalnya. Pemerintah Jepang tidak akan dengan mudah mengeluarkan pernyataan bencana. Berbagai peristiwa gempa bumi dan tsunami yang melanda Jepang cenderung diyakini sebagai gejala alam. Pernyataan bencana tersebut baru dikeluarkan apabila semua langkah antisipatif yang didasarkan pada teknologi tidak mampu lagi mengatasi suatu kejadian.

Penyesuaian Kelembagaan BPBD

UU No. 24 Tahun 2007 Pasal 18 ayat 1 menyatakan bahwa pemerintah daerah membentuk Badan Penanggulangan Bencana Daerah. Selanjutnya pada ayat 2a dinyatakan bahwa Badan Penanggulangan Bencana Daerah pada tingkat provinsi dipimpin oleh seorang pejabat setingkat di bawah gubernur atau setingkat eselon Ib; ayat 2b menambahkan pada tingkat kabupaten/kota, Badan Penanggulangan Bencana Daerah dipimpin oleh seorang pejabat setingkat di bawah bupati/walikota atau setingkat eselon IIa. Hal tersebut bertentangan dengan PP No. 41 Tahun 2007 tentang Organisasi Perangkat Daerah yang menentukan bahwa pimpinan/kepala badan eselonnya sama dengan satuan kerja perangkat daerah (SKPD) lain.

Tabel 2. Lingkup Tugas Penanggulangan Bencana

LINGKUP TUGAS PENANGGULANGAN BENCANA				
1	TAHAPAN	PRA BENCANA		SAAT BENCANA
2	TUJUAN	Pengurangan Risiko Bencana		Penanganan Darurat
3	MANAJEMEN	Manajemen Risiko Bencana		Manajemen Darurat
4	PENYELENG-GARAAN	Situasi tidak terjadi bencana	Situasi terdapat potensi bencana	Tanggap darurat
5	KEGIATAN	<ul style="list-style-type: none"> - Perencanaan - Pengurangan risiko bencana - Pencegahan - Pemaduan dalam rencana pembangunan - Persyaratan analisis risiko - Perencanaan tata ruang - Pendidikan & Pelatihan - Persyaratan standar teknis - Penelitian - Pemberdayaan/peningkatan kemampuan 	<ul style="list-style-type: none"> - Mitigasi - Sistem Peringatan Dini - Kesiapsiagaan 	<ul style="list-style-type: none"> - Pengkajian cepat dan tepat - Penentuan status keadaan darurat - Penyelamatan dan evakuasi masyarakat terkena bencana - Pemenuhan kebutuhan dasar - Perlindungan terhadap kelompok rentan - Pemulihan darurat
6	PERENCANAAN	RENCANA MITIGASI	RENCANA KONTIJENSI	RENCANA OPERASI PENANGANAN DARURAT
RENCANA PENANGGULANGAN BENCANA				
7	PENDANAAN	DANA PENANGGULANAGAN BENCANA DARI APBN/APBD		
		DIPA	DANA KONTIJENSI	DIPA & Dana Siap Pakai
DANA DARI MASYARAKAT				
8	PERAN BNPB & BPBD	KOORDINASI & PELAKSANA		Koordinasi, Komando, dan Pelaksana

Sumber: disarikan dari UU No. 24 Tahun 2007

Kententuan jabatan sebagaimana dinyatakan dalam UU No. 24 Tahun 2007 sebenarnya untuk memastikan bahwa BPBD dapat melaksanakan fungsi koordinasi dan komando secara memadai. Hal ini dikarenakan koordinasi antar SKPD dapat terbentuk masalah birokrasi dan aturan. Oleh karena itu, efektif tidaknya dan berjalan tidaknya koordinasi dan komando pada saat penyelenggaraan penanggulangan bencana lebih tergantung pada kewenangan, bukan pada peringkat eselon pimpinan. Sebagai

contoh, kesetaraan eselon tidak berpengaruh pada masalah koordinasi pada situasi normal maupun komando pada situasi darurat di Kabupaten Sleman.

Dari Permendagri No. 48 Tahun 2008 tentang Pedoman Pembentukan Satuan Organisasi Tata Kerja (SOTK) BPBD diketahui bahwa BPBD juga memiliki fungsi melebihi SKPD lain di daerah karena memiliki tiga fungsi besar, yaitu koordinasi, komando, sekaligus operasi. Hal tersebut

PASCA BENCANA		TAHAPAN
Pemulihan		TUJUAN
Manajemen Pasca Bencana		MANAJEMEN
Rehabilitasi	Rekonstruksi	PENYELENG-GARAAN
<ul style="list-style-type: none"> - Perbaiki lingkungan daerah bencana - Perbaiki prasarana dan sarana umum - Pemberian bantuan perbaikan rumah masyarakat - Pemulihan sosial psikologis - pelayanan kesehatan - rekonsiliasi & resolusi konflik - pemulihan sosial ekonomi budaya - pemulihan keamanan dan ketertiban - pemulihan fungsi pemerintahan - pemulihan fungsi pelayanan publik 	<ul style="list-style-type: none"> - Pembangunan kembali prasarana dan sarana - Pembangunan kembali sarana sosial masyarakat - Pembangunan kembali kehidupan sosial budaya masyarakat - Penerapan rancang bangun yang tepat dan penggunaan peralatan yang lebih baik dan tahan bencana - Partisipasi dan peran serta lembaga dan organisasi kemasyarakatan, dunia usaha, dan masyarakat - Peningkatan kondisi sosial, ekonomi, dan budaya - Peningkatan fungsi pelayanan publik - Peningkatan utama dalam masyarakat 	KEGIATAN
Rencana Pemulihan		PERENCANAAN
RENCANA PENANGGULANGAN BENCANA		
DANA PENANGGULANAGAN BENCANA DARI APBN/APBD		PENDANAAN
DIPA & Dana Bantuan Sosial Berpola Hibah		
DANA DARI MASYARAKAT		
Koordinasi & Pelaksana		PERAN BNPB & BPBD

berbeda dengan SKPD daerah yang umumnya hanya memiliki satu atau dua fungsi saja. Hal ini dapat mengakibatkan kekacauan tata kelembagaan daerah karena fungsi BPBD bisa jadi mengambil alih beberapa fungsi yang selama ini diselenggarakan oleh sejumlah SKPD. Kondisi ini justru dapat memperbesar kemungkinan terjadinya tumpang tindih tugas dan fungsi penanggulangan bencana di lapangan.

Pengelolaan Bantuan

Penyaluran/distribusi adalah proses penyaluran bantuan kepada para korban berdasarkan hasil pendataan korban dan kebutuhan korban. Bantuan tersebut dapat diserahkan langsung oleh pemerintah kepada korban atau melalui pihak perantara sepanjang terdapat pengendalian yang memadai. Proses distribusi juga harus mempertimbangkan aspek aksesibilitas, kecepatan, dan ekonomi.

Pemerintah/pemerintah daerah yang telah menyatakan diri dalam status siaga darurat bencana dapat mengusulkan bantuan dana siap pakai kepada Kepala BNPB dengan menyampaikan laporan kejadian, hasil/informasi tentang kondisi ancaman bencana dari lembaga terkait, jumlah korban/perkiraan jumlah pengungsi, kerusakan, kerugian, dan bantuan yang diperlukan. Penetapan besar bantuan dapat dilakukan berdasar usulan daerah/instansi/lembaga terkait, laporan Tim Reaksi Cepat/hasil rapat koordinasi/inisiatif BNPB. Kuasa Pengguna Anggaran/Barang BNPB mengeluarkan dana siap pakai berdasarkan penetapan dan persetujuan Kepala BNPB. Dana tersebut dapat diserahkan langsung dari BNPB kepada provinsi/kabupaten/kota. Apabila dana siap pakai disalurkan kepada instansi, penyerahannya harus dilengkapi dengan Berita Acara Serah Terima (BAST) dan nota kesepahaman. Bantuan pascabencana diberikan dalam bentuk bantuan langsung masyarakat (BLM) dan non bantuan langsung masyarakat (BLM).

UU No. 24 Tahun 2007 Pasal 26 sampai dengan 30 telah membahas peran lembaga internasional, NGO internasional, dan lembaga usaha (perusahaan), tetapi tidak menyinggung peran Lembaga Swadaya Masyarakat (LSM) lokal dan lembaga-lembaga relawan. Pada praktiknya, NGO maupun lembaga nonpemerintah kurang bersinergi dan berkoordinasi dengan BNPB maupun BPBD. Pelaporan penerimaan bantuan yang dikoordinasikan oleh pihak-pihak tersebut dan pendayagunaan/pengelolaan bantuan yang diterima oleh pihak-pihak tersebut perlu diatur untuk menjamin transparansi dan akuntabilitas pengelolaan bantuan bencana.

Hal penting yang perlu diperhatikan dalam penyaluran bantuan adalah menentukan alur dan mekanisme pertanggungjawaban bantuan. Aliran bantuan ini dapat dimanfaatkan untuk melacak pihak-pihak yang terkait dalam pengelolaan bantuan bencana serta perannya masing-masing. Aliran bantuan sangat bervariasi bergantung pada situasi dan kondisi bencana di masing-masing daerah serta kemampuan pemeriksa untuk memetakan dan mengidentifikasi pihak-pihak yang terkait dan peranan pihak-pihak tersebut dalam pengelolaan bantuan bencana. Meskipun demikian, pemeriksa harus memanfaatkan data dan informasi yang dimiliki untuk menggambarkan aliran bantuan dalam suatu bencana.

Contoh permasalahan dapat dilihat pada rencana aksi rehabilitasi dan rekonstruksi bencana gempa dan tsunami Kepulauan Mentawai yang tidak menjelaskan dasar penyajian hibah, siapa donornya, dan organisasi yang akan menerima hibah tersebut. Dalam pelaksanaan rencana aksi tersebut, BNPB bahkan telah mengalokasikan dan menyalurkan dana bantuan sosial berpola hibah dari APBN tanpa ada hibah.

Pada tahap tanggap darurat, kemahalan dapat dipahami sepanjang tujuan penyelamatan lebih banyak korban jiwa dapat dicapai. Namun demikian, seringkali kemahalan terjadi akibat pengadaan barang/jasa yang dilaksanakan bukan untuk tahap tanggap darurat, tetapi dilaksanakan pada masa tersebut. Di samping itu, akuntabilitas bantuan dapat terganggu akibat bantuan tidak tercatat dengan baik. Bantuan dikatakan tidak tercatat apabila bantuan tersebut tidak dicatat dalam buku penerimaan bantuan yang dimiliki pemerintah. Hal ini dapat disebabkan

beberapa hal, antara lain banyaknya pos pengumpul yang melakukan pengumpulan bantuan tetapi tidak melaporkan kegiatan dan hasilnya pada pemerintah, tidak adanya rekening khusus untuk mengelola dana bencana, dan kurangnya koordinasi antar pihak sehingga donor langsung menyampaikan bantuan tanpa melalui pemerintah.

Sampai saat ini belum adanya sistem akuntansi khusus untuk kejadian bencana juga membuat jejak penyaluran bantuan bencana semakin sulit untuk ditelusuri. Selain itu, PP No. 22 Tahun 2008 tentang Pendanaan dan Pengelolaan Bantuan Bencana pemerintah belum mengatur tentang mekanisme penyaluran bantuan. Pola kerja sama pemerintah dengan pihak asing dalam pengelolaan bantuan bencana juga belum secara tegas diimplementasikan.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Berdasarkan pembahasan di atas disimpulkan bahwa penetapan definisi dan parameter yang jelas suatu kejadian sangat diperlukan untuk mengategorikan suatu kejadian sebagai bencana. Pengategorian ini sangat penting karena akan berimplikasi pada banyak hal, seperti pendanaan kegiatan penanggulangan bencana dan pengalokasian sumber daya, menghindari kesewenang-wenangan penggunaan anggaran oleh pihak-pihak terkait yang dapat berakibat pada rendahnya akuntabilitas dan transparansi kegiatan penanggulangan bencana. Selain itu, penegeasan fungsi dan wewenang BPBD akan lebih dapat meningkatkan akuntabilitas dan

transparansi kegiatan penanggulangan bencana, daripada menetapkan tingkat eselon pimpinan BPBD di daerah. Permasalahan pengelolaan bantuan yang timbul akibat ketidakjelasan alur dan mekanisme pertanggungjawaban bantuan oleh pihak-pihak pengelola bantuan juga harus diselesaikan demi akuntabilitas dan transparansi kegiatan penanggulangan bencana.

Saran

Penetapan suatu kejadian atau fenomena sebagai bencana, sebaiknya bukan merupakan jalan pintas untuk menyelesaikan suatu masalah, tetapi menjadi solusi untuk menghindari masalah yang sama muncul akibat terulangnya kejadian atau fenomena tersebut di kemudian hari. Semua aktivitas yang dilakukan dalam rangka penyelenggaraan penanggulangan bencana selayaknya telah melalui proses pengajian secara mendalam dan didukung dengan kebijakan yang tepat dan memadai. Penanggulangan bencana dan pengelolaan bantuan bencana merupakan suatu upaya berkesinambungan sehingga penekanan pada pengembangan pengendalian intern menjadi suatu keharusan pada setiap kejadian bencana.

Penetapan status bencana sebaiknya dilaksanakan dengan penuh pertimbangan dan kehati-hatian dan didasarkan pada kajian dari pihak yang kompeten. Namun demikian, ketiadaan aturan penjabar maupun peraturan pendukung UU No. 24 Tahun 2007 tidak dapat dijadikan alasan untuk terus-menerus membenarkan penetapan suatu kejadian atau fenomena sebagai bencana tanpa landasan yang terukur dan

jas. Pemerintah pusat dan daerah harus memperkuat aktivitas pengendalian, seperti memperketat pengawasan pemberian, penggunaan, dan pertanggungjawaban dana siap pakai. Selain itu, sebaiknya, BNPB dan BPBD mempunyai fungsi otorisasi atau pengesahan laporan pengelolaan bantuan dan mewajibkan semua pihak pengelola bantuan bencana untuk mengunggah informasi pengelolaan bantuan yang telah diotorisasi tersebut pada media publik.

Untuk memperjelas fungsi dan peran BPBD di daerah dan semakin mengurangi campur tangan pusat, perlu dipertegas makna koordinasi dalam peran BPBD. Pemerintah daerah harus menghindari pengisian jabatan yang bersifat politis atau berdasar kepentingan partai politik dalam BPBD. Selain itu, pemerintah perlu memasukkan Tentara Nasional Indonesia (TNI) sebagai bagian vital dalam kegiatan penanggulangan bencana. Selain itu, fungsi eksekusi dan pendukung bagi SKPD-SKPD di daerah juga perlu diatur untuk mengefektifkan dan mengefisienkan penyelenggaraan penanggulangan bencana.

Terkait peran serta pihak-pihak non-pemerintah dalam penanggulangan bencana, pemerintah selayaknya menekankan pentingnya penyusunan proposal, nota kesepahaman, dan rencana kerja penanggulangan bencana di Indonesia. Penyusunan proposal tersebut dilakukan melalui koordinasi dengan BNPB dan BPBD. Untuk meningkatkan akuntabilitas pengelolaan bantuan bencana, pemerintah dapat menyarankan pengaplikasian *the Integrated Financial Accountability Framework* (IFAF) bagi donor, *channel*, maupun penerima bantuan sehingga siapa pun dapat melacak bantuan dalam suatu

kejadian bencana karena data aliran bantuan bencana dapat diakses melalui internet.

DAFTAR PUSTAKA

- Anderson, J. E. (1984). *Public Policy Making*. New York: Holt, Rinehart, and Winston. Cet. ke-3, hal.3
- Bakornas PB. (2007). *Pengenalan Karakteristik Bencana dan Upaya Mitigasinya di Indonesia Edisi II*.
- Bappenas, MAP UGM, UNDP, dan DSF (2007). *Laporan Kajian Perumusan Rekomendasi Bagi Penyusunan Peraturan Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2007 Tentang Penanggulangan Bencana*.
- Edwards III, G. C., & Sharkansky, I. (1978). *The Policy Predicament: Making and Implementing Public Policy*. San Francisco: W.H. Freeman and Company, hal.2
- Isnaini, G. D. Y. (2009). *Penanggulangan Bencana, Antara Regulasi dan Implementasi*. *Jurnal Transisi*, 3(2).
- Republik Indonesia. (2007). *Undang-Undang No. 24 Tahun 2007 tentang Penanggulangan Bencana*. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 No. 66. Jakarta: Menteri Hukum dan HAM Republik Indonesia
- Republik Indonesia. (2008). *Peraturan Pemerintah No. 22 Tahun 2008 tentang Pendanaan dan Pengelolaan Bantuan Bencana*.
- Republik Indonesia, (2009). *Peraturan Kepala BNPB No. 05 Tahun 2009 tentang Pedoman Bantuan Peralatan*.
- Ulum, M. C. (2013). *Governance dan Capacity Building Dalam Manajemen Bencana Banjir di Indonesia*. *Jurnal Penanggulangan Bencana* 4(2), 5-12.



Agung Dodit Muliawan

BPK RI, Indonesia.

Email: a.muliawan@bpk.go.id



TINJAUAN PENGGUNAAN ANALISA REGRESI DALAM KAJIAN TENTANG KUALITAS AUDIT

A REVIEW ON THE USE OF REGRESSION ANALYSIS IN STUDIES OF AUDIT QUALITY

ABSTRACT/ABSTRAK

Kajian ini bertujuan untuk mereviu bagaimana analisa regresi digunakan dalam suatu fenomena abstrak seperti kualitas audit, suatu konsep yang penting dalam praktik audit (Schroeder et al., 1986) namun belum terdefinisi dengan jelas. Artikel yang direviu dalam kajian ini adalah artikel penelitian yang memasukkan kualitas audit sebagai variabel penelitian, baik sebagai variabel independen maupun dependen. Artikel-artikel tersebut dipilih dengan cara purposif sampling untuk mendapatkan keterwakilan yang seimbang antara artikel jurnal khusus audit dan akuntansi secara umum, serta mewakili jurnal *Anglo Saxon* dan *Anglo American*. Artikel yang direviu diterbitkan pada periode 1983-2011 oleh jurnal yang masuk dalam kategori A/A berdasarkan klasifikasi ERA pada tahun 2010. Kajian ini menemukan bahwa sebagian besar artikel-artikel tersebut menggunakan analisa regresi berganda dan menjadikan kualitas audit sebagai variabel dependen serta mengukurnya menggunakan proksi. Kajian ini juga menyoroti ukuran data sampel yang digunakan dan kurangnya pembahasan mengenai asumsi yang digunakan dalam analisa statistik. Kajian ini menyimpulkan bahwa efektivitas dan validitas penggunaan analisa regresi berganda dalam penelitian tidak hanya bergantung pada kemampuan peneliti untuk menggunakannya, namun juga pada kemampuan peneliti untuk mengkomunikasikan hasil penelitiannya kepada pembaca.

This study aimed to review how regression analysis has been used in studies of abstract phenomenon, such as audit quality, an importance concept in the auditing practice (Schroeder et al., 1986), yet is not well defined. The articles reviewed were the research articles that include audit quality as research variable, either as dependent or independent variables. The articles were purposefully selected to represent balance combination between audit specific and more general accounting journals and between Anglo Saxon and Anglo American journals. The articles were published between 1983-2011 and from the A/A class journal based on ERA 2010's classifications. The study found that most of the articles reviewed used multiple regression analysis and treated audit quality as dependent variable and measured it by using a proxy. This study also highlights the size of data sample used and the lack of discussions about the assumptions of the statistical analysis used in most of the articles reviewed. This study concluded that the effectiveness and validity of multiple regressions do not only depends on its application by the researchers but also on how the researchers communicate their findings to the audience.

KATA KUNCI:

Kualitas audit, analisa regresi

KEYWORDS:

Audit quality, regression analysis

SEJARAH ARTIKEL:

Diterima pertama: Desember 2014

Dinyatakan dapat dimuat : Juni 2015

INTRODUCTION

Statistical analysis based on linear regression¹ models, such as multiple regression, has become a major tool for the analysis of a wide range of empirical problems (Western, 1995). The popularity of this tool can be attributed to its easiness to use and understand and, under certain conditions, its ability to give ‘*best*’² estimates of population parameters ‘*efficiently*’³ (Allison, 1999). Additionally, although regression analysis is originally developed for the analysis of measurable observations, it can be used to analyse abstract phenomena as well.

To study how regression analysis has been used in studying an abstract phenomenon, this study reviews research articles on audit quality. Audit quality is an important concept within the auditing practice because it is the key indicator of auditors’ performance and, as such, has been one of the major research topics within the auditing discipline. Yet, despite its importance, no clear definition about audit quality has been developed, even in the auditing standards, and scholars still have different understanding of its meaning, not to mention how to measure audit quality [Schroeder et al., 1986]. The existing audit standards imply

only that audit quality is achieved by the issuance of the “appropriate” audit report on the client’s compliance with generally accepted accounting principles (Francis, 2011).

This study aimed to review the practices of multiple regression analysis used on the audit quality through research articles that using audit quality as a variable. This study will be beneficial for future researchers to be more effectively use multiple regression analysis on audit quality and then effectively communicating their research report.

METHODS

1. Theoretical Study.

Regression can simply be defined as statistical relations between variables (Kutner et al., 2004). The variables consist of a single dependent variable⁴ and one or more independent variables⁵. If the model involves one independent variable only, the analysis is called simple regression⁶. When the model involves more than one independent variables, the analysis is called multiple regression. Regression can be used for three

¹ The word ‘*regression*’ is introduced by Sir Francis Galton (1822-1911), an English Scientist, in his study of the relationship between heights of fathers and sons (Upton and Cook, 2002)

² *Best* refers to the estimators with minimum sampling variation (Bohrnstedt and Carter, 1971).

³ Efficient estimation produces standard errors that are as small as possible (Allison, 1999)

⁴ Also known as the response variable or outcome variable (Upton and Cook, 2002)

⁵ Also known as antecedent variables, background variables, predictor variables, explanatory variables, or controlled variables (Upton and Cook, 2002).

⁶ If the model involve more than one dependent variables, the analysis is called multivariate analysis (Hair et al., 2006).

purposes: (1) description, (2) control, and (3) prediction⁷ (Kutner et al., 2004).

Like any other statistical technique, regression analysis is developed with several assumptions. The assumptions define the boundaries within which regression analysis will work well. The main assumptions for the multiple regression analysis are (Berry, 1993, p. 12):

- i. All independent variables (X_1, X_2, \dots, X_k) are *quantitative* or *dichotomous*, and the dependent variable, Y , is *quantitative, continuous, and unbounded*. Moreover, all variables are measured without error
- ii. All independent variables have *nonzero variance* (i.e., each independent variable has some variation in value)
- iii. There is not *perfect multicollinearity* (i.e., there is no exact relationship between two or more of the independent variables)
- iv. At each set values for the k independent variables, $(X_{1j}, X_{2j}, \dots, X_{kj})$, $E(\epsilon_j | X_{1j}, X_{2j}, \dots, X_{kj}) = 0$ (i.e., the mean value of the error term is zero)
- v. For each X_i , $COV(X_{ij}, \epsilon_j) = 0$ (i.e., each independent variable is uncorrelated with the error term)

- vi. At each set of values for the k independent variables, $(X_{1j}, X_{2j}, \dots, X_{kj})$, $VAR(\epsilon_j | X_{1j}, X_{2j}, \dots, X_{kj}) = \sigma^2$, where σ^2 is a constant (i.e., the conditional variance of the error term is constant); this is known as the assumption of *homoscedasticity*.
- vii. For any two observations, $(X_{1j}, X_{2j}, \dots, X_{kj})$ and $(X_{1h}, X_{2h}, \dots, X_{kh})$, $COV(\epsilon_j, \epsilon_h) = 0$ (i.e., error terms for different observations are uncorrelated); this assumption is known as lack of *autocorrelation*.
- viii. At each set of values for the k independent variables, ϵ_j is normally distributed.

As a set, point i to point vii assumptions are also known as *Gauss-Markov Theorem*.

In addition to the assumptions, Allison (1999) points out that the *robustness* of a regression model can be compromised if measurement errors and/or specification errors exist in the model. Specification errors occur when certain variables are mistakenly included or omitted in the model, or when the functional form to represent the variables is incorrect (Bohrnstedt and Carter, 1971). While measurement errors arise due to the assumption in the parametric statistic that the scale used to measure the variables is interval or ratio scale, which is not always the case in empirical problems being studied.

⁷ Allison (1999) describes that regression can be used in causal analysis, aiming to determine whether a particular independent variable really affects the dependent variable, and to estimate the magnitude of that effect. However, Kutner et al. (2004) argue that the existence of statistical relation between dependent and independent variable(s), no matter how strong it is, does not imply that dependent variable depends causally on independent variable(s). Keith (2006) takes a position that "...we can and do make causal inferences...under certain conditions, such inferences are invalid and misleading...(p.18)".

2. Sampling

Articles to be reviewed in this study are identified through searching in Business Source Premier database with the key word of audit quality and the publication date between 1983-2011. Only the research articles that include audit quality as research variable, either dependent or independent, are considered in this study. The articles then are purposefully selected to represent balance combination between audit-specific and more general accounting journals and between Anglo-Saxon and Anglo-American journals⁸. The journal where the articles published are A/A* class journals based on ERA 2010's classifications⁹, with the consideration that research articles published in these journals represent benchmark or best practice in the conduct of research within the auditing discipline

3. Research Questions

The research articles has been analysed using these three major questions:

- 1) Does it mentions a definition of audit quality?
- 2) What is the measurement for the audit quality?
- 3) How the research data being analysed

Based on the sampling methods performed, there are 30 articles reviewed from three reputable journals, which are European Accounting Review, Auditing: A Journal of Practice & Theory, and The Accounting Review. The list of the articles and the result can be seen in Appendix 1. The discussion from the results are as follow:

1. Definition of Audit Quality

This study found out that from 30 research articles reviewed, there were 13 articles did not mention about audit quality definition. While the rest of 17 articles did mention about audit quality definition but with varied definition. These were some definition found in the majority of research articles:

- 1) An audit that improves the reliability of financial statement information
- 2) A probability of auditor would discover and report a breach in the client's accounting system
- 3) The magnitude of absolute discretionary accruals that influence audit opinion
- 4) Represents the present (acceptable quality) or absence (unacceptable quality) of audit report and audit procedures required
- 5) The probability that auditors will report a known material error
- 6) The extent to which the audits result in reporting that is in compliance with GAAP

RESULT AND DISCUSSION

⁸ Anglo-Saxon and Anglo-American perspectives are generally considered as the major influencer of audit practices in the world

⁹ <http://www.arc.gov.au/era/>

- 7) The joint probability that auditor will both discover a breach in the client's accounting system and disclose it.

Based from the observation on that research articles can be concluded that most scholars implied that audit quality can be achieved by a qualified audit report (reporting a breach on the accounting system or GAAP). This conclusion is in line with Francis's (2011) statement that the definition of audit quality in audit standards imply only that audit quality is achieved by the issuance of the "appropriate" audit report on the client's compliance with generally accepted accounting principles (Francis, 2011).

2. Measurement of Audit Quality

The approach used to investigate audit quality varies among journals. In general, multiple regression analysis is the most common method of analysis. Within this method, audit quality is mostly treated as dependent variable and is measured by using a proxy.

The use of a proxy to represent certain variable in the model is a common practice in the regression analysis. Upton and Cook (2002) define a proxy as a measurable variable that is used in place of a variable that cannot be measured. The alternative strategy of using a proxy is to delete the unmeasurable variable from the model (Trenkler and Stahlecker, 1996). In the studies of audit quality this approach is not common because the audit quality is the dependent variable in the model. Furthermore, studies show that, under the criterion of asymptotic bias, using a proxy, even the poor one, is better than dropping the

unmeasurable variable (McCallum (1972) and Wickens (1972)). Also, using the scalar valued mean square error (MSE) criterion, Aigner (1974) demonstrates that proxies are preferable in most, but not all, situations. Nonetheless, Maddala (1977) and Frost (1979) recommend the use of reliable proxy only.

In the reviewed research articles, several variables have been used as proxy of audit quality, such as discretionary accruals, auditor size or class, audit fees, and audit report with modified audit opinion, with discretionary accruals become the most commonly used proxy for audit quality. Use of difference proxies to replace the same concept might indicate lack of generally accepted or agreed audit quality measures. Even in the most commonly used proxy, i.e., discretionary accruals, there are still debates about the appropriateness of this variable as proxy of audit quality (Guay et al. 1996)

Berry (1993) warns that the use of proxy in regression analysis might result in measurement errors. When proxy is used, researcher can be lured into a false conclusion of valid measurement if there is little error in the measurement of the proxy itself. He further gives example about this issue:

"...knowledge that per capita income is measured without any error would not be evidence of the absence of error in the measurement of the concept of level of development when income is used as proxy (p.58)".

Berry advises that researchers must be alert to two possible sources of measurement error when proxy variables are used as indicators:

- (a) Random or non-random error in the measurement of the true score for the proxy
- (b) Non-random error resulting from the inability of the true score on the proxy to reflect perfectly the concept being measured.

3. Data Analysis Technique

The observation on data analysis technique that should be taken as an interest is related to the sample size. Reviews on the studies in the articles found that even though the sample size varies among studies, in several studies the sample size can be as much as more than 10.000 observations/data. Normally, larger sample size is preferable in statistical analysis, however too large samples can also produce incorrect conclusions. Allison (1999) describes that too large sample is like a very sensitive measuring instrument. Because it is very sensitive, large sample will detect any artifactual relationships, such as the sample was not quite random or some bias in the data, along with the true relationships. As such, with very large samples, almost any variable in a regression model is likely to be statistically significant, even if it has no real effect. When a variable has a statistically significant coefficient, researchers tend to say that the coefficient is unlikely to be zero. This evidence can be seen in the studies being reviewed. When the sample is relatively large, some studies shows that the coefficient is statistically significant but the magnitude of this coefficient is relatively low (e.g., Krishnan (2003), Lawrence et al. (2011), Behn et al. (2008))

Another common observation is the lack of discussion about the assumptions of the statistical analysis used in the study. For multiple regression analysis, although

studies have shown that violation to the assumptions does not impact severely the conclusion reached, providing information about assumptions will help readers understanding and interpreting the findings better. Furthermore, it is seldom for researchers to be able to do research without having to violate some assumptions. As such, by providing further analysis on the assumptions being violated and how this violation affect the interpretation of the findings, researchers have shown his/her mastery on the statistical analysis used.

Guidelines for Future Research

Reviews of research articles on audit quality indicates that the concept of audit quality is definitely still abstract, in terms of the definition and the measurement. The use of various proxies in the studies can be interpreted either positively or negatively. On the positive side, different proxies might indicate the richness of the concept being studied. Yet, on the other hand, too many proxies will prevent the accumulation of knowledge on audit quality, not to mention on the identification of the variables that may affect the audit quality and the relationships among these variables. Having limited proxies are better also as it will minimize the risks of measurement errors. As such, future studies on audit quality should focused more on identifying high quality variables that can be used as generally accepted proxies of audit quality and then focus the research on identifying variables that affect audit quality based on these proxies. Furthermore, using common proxy will facilitate comparisons and comprehensions between studies and accumulation of knowledge about the audit quality.

As observed by Berry, (1993), although most social scientists can recite the formal definitions of the various regression assumptions, many have little appreciation of the substantive meanings of the assumptions. Further, he argues that the use of regression analysis to generate substantive conclusions that are regularly worth believing requires that users consider (a) whether each of the assumptions of regression is likely met in each specific research project at hand and, when some are not met, (b) the implications of these violations. As such, the discussion about how the study has been conducted in the term of the assumptions of the analytical used should be present on any research report to facilitate better interpretation of research findings.

Also, because audit quality is not well defined at this stage, it would be interesting if the researchers in the area approach this topic using various statistical analytical tools. In the last 30 years, statisticians have introduced a number of sophisticated methods. These methods go by such names as logistic regression, Poisson regression, structural equation modelling, and survival analysis (Allison, 1999). By using different statistical analysis tools, researcher can approach the subject from different point of view that is necessary to study such abstract concept as audit quality. Perhaps, they can consider using the other paradigm, i.e., interpretivist or critical study approach, in addition to positivist approach that seem to be the major paradigm in the journals being studied. Using different research paradigm will broaden and enrich the understanding about audit quality.

CONCLUSION

The effectiveness and validity of statistical analysis, such multiple regressions, do not depend on the way this tool is applied by researchers only, but also depend on how well researchers communicate their findings to the audience. The researcher might had done the research perfectly, but if they fail to communicate the findings effectively, the readers will not see the benefit and the quality of the research undertaken and, consequently, the research will be impactless.

Referring to communication theory, a communication is considered effective when the sender and the receiver having the same understanding about the message. Similarly, because research study reports/articles represent a communication media between researchers and the readers, the researchers should make sure that they provide as much information as feasible to facilitate readers understanding and interpretation on the research results.

REFERENCES

- Aigner, D. J. (1974). MSE-dominance of least squares with errors-of-observation. *Journal of Econometrics*, 2, 365-372.
- Allison, P. D. (1999). *Multiple Regression: A Primer*. Thousand Oaks, CA: Pine Forge Press.
- Behn, B. K., Choi, J., & Rang, T. (2008). Audit Quality and Properties of Analyst Earnings Forecasts. *The Accounting Review*, 83(2), 327-349.
- Berry, W. D. (1993). *Understanding Regression Assumptions*. Sage University Paper series on Quantitative Applications in the Social Science, Newbury Park, CA: Sage.

- Bohrnstedt, G. W., & Carter, T. M. (1971). Robustness in Regression Analysis. *Sociological Methodology*, 3, 118-146.
- Francis, J. R. (2011). A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125–152.
- Frost, P. A. (1979). Proxy variables and specification bias. *Review of Economic Statistics*, 61, 323-325.
- Guay, W., Kothari, S. P. & Watts, R. (1996). A market-based evaluation of discretionary-accrual models. *Journal of Accounting Research*, 34 (Supplement), 83–115.
- Hair, J. F. Jr., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2006). *Multivariate Data Analysis*, 6th Edition. Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall.
- Keith, T. Z. (2006). *Multiple Regression and Beyond*. Boston, MA: Pearson Education Inc.
- Krishnan, G. V. (2003). Audit Quality and the Pricing of Discretionary Accruals. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(1), 109-126.
- Kutner, M. H., Natchtsheim, C. J., & Neter, J. (2004). *Applied Linear Regression Models*, 4th Edition. New York, NY: McGraw-Hill Irwin.
- Lawrence, A., Minutti-Meza, M., & Zhang, P. (2011). Can Big 4 versus Non-Big 4 Differences in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics? *The Accounting Review*, 86(1), 259-286.
- Maddala, G. S. (1977). *Econometrics*. New York: McGraw-Hill.
- McCallum, B. T. (1972). Relative asymptotic bias from errors of omission and measurement. *Econometrica*, 40, 757-758.
- Schroeder, M. S., Solomon, I., & Vickery, D. (1986). Audit Quality: The Perceptions of Audit-Committee Chairpersons and Audit Partners. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Spring, 86-94.
- Trenkler, G. & Stahlecker, P. (1996). Dropping variables versus use of proxy variables in linear regression. *Journal of Statistical Planning and Inference*, 50, 65-75.
- Upton, G. & Cook, I. (2002). *A dictionary of statistics*. New York : Oxford University Press.
- Western, B. (1995). Concepts and Suggestions for Robust Regression Analysis. *American Journal of Political Science*. 39(3), 786-817.
- Wickens, M. R. (1972). A note on the use of proxy variables. *Econometrica*, 40, 759-761.

Halaman ini sengaja dikosongkan

This page intentionally left blank

APPENDIXES

Tabel 1. Review Result of Research Articles from The Accounting Review Journal

Journal	The Accounting Review
Published by:	American Accounting Association
Periods	1980 -

No.	Article	Definition of Audit Quality	Measurement of Audit Quality	Data Analysis Technique		
				1. How frequently has the technique been used?	2. How were the variables selected?	3. Were the assumptions of the technique tested?
1.	<i>Can Big 4 versus Non-Big 4 Differences in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics?</i> Alastair Lawrence, Miguel Minutti-Meza, Ping Zhang Vol. 86, No. 1, 2011 pp. 259-286	No information	discretionary accruals the <i>ex ante</i> cost-of-equity capital analyst forecast accuracy	Multiple regression analysis	Adopted from prior studies	No information
2.	<i>Litigation Risk, Audit Quality, and Audit Fees: Evidence from Initial Public Offerings</i> Ramgopal Venkataraman, Joseph P. Weber, Michael Willenborg Vol. 83, No. 5, 2008 pp. 1315-1345	No information	abnormal accruals	Multiple regression analysis	Adopted from prior studies	No information
3.	<i>Big 4 Office Size and Audit Quality</i> Jere R. Francis and Michael D. Yu Vol. 84, No. 5, 2009 pp. 1521-1552	No information	going-concern audit reports client earnings properties (abnormal accruals and earnings benchmark tests)	Multiple regression analysis	Adopted from prior studies	No information
4.	<i>Client Importance, Institutional Improvements, and Audit Quality in China: An Office and Individual Auditor Level Analysis</i> Shimin Chen, Sunny Y. J. Sun, Donghui Wu Vol. 85, No. 1, 2010 pp. 127-158	No information	auditor's propensity to issue a modified audit opinion (MAO)	Ordered logistic regression model	Adopted from prior studies	No information
5.	<i>Is Self-Regulated Peer Review Effective at Signaling Audit Quality?</i> Jeffrey R. Casterella, Kevan L. Jensen, W. Robert Knechel Vol. 84, No. 3, 2009 pp. 713-735	No information	the presence (absence) of an alleged audit failure as an indicator of lower (higher) audit quality	Multiple regression analysis	Adopted from prior studies	No information
6.	<i>Internal Audit Quality and Earnings Management</i> Douglas F. Prawitt, Jason L. Smith, David A. Wood Vol. 84, No. 4, 2009 pp. 1255-1280	No information	six individual characteristics specifically indicated by external auditing standards relating to the competence and objectivity of and the work performed by the internal auditors.	Multiple regression analysis	Adopted from prior studies	No information
7.	<i>Audit Partner Tenure and Audit Quality</i> Peter Carey and Roger Simnett Vol. 81, No. 3, 2006 pp. 653-676	No information	the auditor's propensity to issue a going-concern opinion for distressed companies, the amount of abnormal working capital accruals, the extent to which key earnings targets are just beaten (missed)	Multiple regression analysis	Adopted from prior studies	No information

Data Analysis Technique							Others
4. What data screening efforts were conducted?	5. How were the missing data treated?	6. Were the sample sizes adequate?	7. How was the fit of the models assessed?	8. How much variation did the models explain?	9. Were the models interpreted correctly?	10. What model validation procedures were used?	
No information	No information	72,600 firm-year	Adjusted R ²	Model 1 = 0.11-0.14 Model 2 = 0.28-0.33	Yes	Sensitivity analysis Bootstrapping, Kernel Weighting, and Random Sub-samples	
No information	No information	454 firm-commitment	Adjusted R ²	9.3% - 13.1%	Yes	No information	
No information	Elimination	6,568 firm-year observations	Adjusted R ²	0.687 0.723	Yes	Sensitivity analyses	
No information	Elimination	8,917 firm-year observations	Pseudo R ²	24.13% - 24.32%	Yes	Sensitivity analyses	
No information	No information	158	Pseudo R ² Log Likelihood	Pseudo R2 = 18.9% and 22.3% Log Likelihood = 78.69% and 75.45%	Yes	No information	
No information	No information	528 firm-year observations	Adjusted R ²	0.233	Yes	Sensitivity analysis.	
Filtering out irrelevant data	Elimination	1,021 companies	Pseudo R ² Adj. R ²	Pseudo R ² 0.358 Adj. R ² .012 and .040	Yes	Sensitivity analysis	

No.	Article	Definition of Audit Quality	Measurement of Audit Quality	Data Analysis Technique		
				1. How frequently has the technique been used?	2. How were the variables selected?	3. Were the assumptions of the technique tested?
8.	<i>Audit Quality and Properties of Analyst Earnings Forecasts</i> Bruce K. Behn, Jong-Hag Choi, Tony Rang Vol. 83. No. 2, 2008 pp. 327-349	an audit that improves the reliability of financial statement information and allows investors to make a more precise estimate of the firm's value	Auditor size, Big 5 versus non-Big 5; and the degree of an auditor's industry specialization	Multiple regression analysis	Adopted from prior studies	No information
9.	<i>Determinants of Audit Quality in the Public Sector</i> Donald R. Deis, Jr. and Gary A. Giroux Vol. 67. No. 3, 1992 pp. 462-479	the probability that the auditor will both discover and report a breach in the client's accounting system	Quality control review (QCR) findings	Multiple regression analysis	Adopted from prior studies	No information
10.	<i>Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality</i> Aloke Ghosh and Doocheol Moon Vol. 80, No. 2, 2005 pp. 585-612		Auditor tenure	Multiple regression analysis	Adopted from prior studies	No information

Data Analysis Technique							Others
4. What data screening efforts were conducted?	5. How were the missing data treated?	6. Were the sample sizes adequate?	7. How was the fit of the models assessed?	8. How much variation did the models explain?	9. Were the models interpreted correctly?	10. What model validation procedures were used?	
No information	No information	9,261 firm-year observations	Adjusted R ²	15%	Yes	Sensitivity analysis	
No information	Elimination	232 QCRs over a five-year period (1984-1989)	F statistic R ² Adjusted R ²	F-statistic : 7.116 (p = 0.0001); R2: 0.24, Adjusted R ² : 0.21	Yes	No information	
Imposing restrictions on the sample	No information	35,826 firm-years	Adjusted R ²	0.125-0.169	Yes	Sensitivity analysis	

Tabel 2. Review Result of Research Articles from The Auditing: A Journal of Practice & Theory Journal

Journal	Auditing: A Journal of Practice & Theory
Published by:	American Accounting Association
Periods	1980 -

No.	Article	Definition of Audit Quality	Measurement of Audit Quality	Data Analysis Technique	
				1. How frequently has the technique been used?	2. How were the variables selected?
1.	<i>Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing</i> Jong-Hag Choi, Chansog (Francis) Kim, Jeong-Bon Kim, and Yoonseok Zang Vol. 29, No. 1, May 2010 pp.73-97	The magnitude of abnormal accruals as a proxy for audit quality.	1. abnormal accruals obtained from the Ball and Shivakumar (2006) model which controls for the asymmetric timeliness of accruals in recognizing economic gain and loss, and 2. abnormal accruals adjusted for firm performance using Kothari et al.'s (2005) procedure.	Multiple regressions analysis	Adopted from prior studies
2.	<i>Do Abnormally High Audit Fees Impair Audit Quality?</i> Jong-Hag Choi, Jeong-Bon Kim, and Yoonseok Zang Vol. 29, No. 2, Nov 2010 pp. 115-140	the magnitude of absolute discretionary accruals	1. discretionary accruals using the model of Ball and Shivakumar (2006), which controls for the asymmetric timeliness of accruals in recognizing economic gain and loss, and 2. discretionary accruals obtained by applying the performance adjusted modified Jones model Kothari et al. (2005).	Multiple regressions analysis	Adopted from prior studies
3.	<i>Firm versus Partner Measures of Auditor Industry Expertise and Effects on Auditor Quality</i> Hsin-Yi Chi and Chen-Lung Chin Vol. 30, No. 2, May 2011 pp. 201-229	magnitude of discretionary accruals probability of issuing a modified audit opinion	estimate discretionary accruals using an approach proposed by Kothari et al. (2005) and focus on current accruals because prior research suggests that management has the most discretion over current accruals where MAO equals 1 if the company receives a modified audit opinion, and 0 otherwise	Multiple regressions analysis	Adopted from prior studies
4.	<i>Education Requirements, Audit Fees, and Audit Quality</i> Arthur Allen and Angela Woodland Vol. 29, No. 2, Nov 2010 pp. 1-25	measured using discretionary accruals	the unsigned residuals from the modified Jones (1991) model Dechow et al. (1995)	Multiple regressions analysis	Adopted from prior studies
5.	<i>Audit Procurement: Managing Audit Quality and Audit Fees in Response to Agency Costs</i> Kevan L. Jensen and Jeff L. Payne Vol. 24, No. 2, Nov 2005 pp. 27-48	auditor industry expertise as being a reasonable proxy for certain aspects of audit quality	the number of clients in the same industry (municipal audits) audited by a particular auditor in the same year	Multiple regressions analysis	Adopted from prior studies
6.	<i>The Effect of Risk of Misstatement on the Propensity to Commit Reduced Audit Quality Acts under Time Budget Pressure</i> Paul Coram, Juliana Ng, and David R. Woodliff Vol. 23, No. 2, Sep 2004 pp. 159-167	The dependent variable was the propensity of the auditor to commit RAQ measured on a 1-to-7 scale.	Two commonly cited RAQ acts, namely, accepting doubtful audit evidence and truncating an audit sample	MANOVA	Adopted from prior studies

Data Analysis Technique								Others
3. Were the assumptions of the technique tested?	4. What data screening efforts were conducted?	5. How were the missing data treated?	6. Were the sample sizes adequate?	7. How was the fit of the models assessed?	8. How much variation did the models explain?	9. Were the models interpreted correctly?	10. What model validation procedures were used?	
No information	Filtering out irrelevant data	No information	n H_1 = 19499 firm-years n H_2 = 16559 firm-years	R^2	R^2 model 1 = 0.2068; 0.2064; 0.1635; 0.1635 R^2 model 2= 0.7371; 0.7461; 0.7588	yes	Sensitivity analysis	
No information	Filtering out irrelevant data	No information	9,815 firm-years	R^2	81%	yes	Sensitivity analysis	
No information	Filtering out irrelevant data	No information	8,140 and 8,863 firm-year observations for accruals and audit opinion analyses, respectively	F value Log pseudo likelihood Pseudo R^2	F-value: 24.02 Adj. R^2 : 0.165	yes	Sensitivity analysis	
Model assumptions such as normalcy of error terms were examined, and no significant problems were detected	Filtering out irrelevant data	No information	10,969 firm-years from 2,768 firms.	R^2	R^2 = 0.816	yes	Sensitivity analysis	
No information	Filtering out irrelevant data	Elimination	228 municipal organizations	R^2	R^2 = 10 percent.	yes	Sensitivity analysis	
No information	nonresponse bias	No information	103 audit seniors	F value	F = 1.45, p = 0.116	yes	No information	

No.	Article	Definition of Audit Quality	Measurement of Audit Quality	Data Analysis Technique	
				1. How frequently has the technique been used?	2. How were the variables selected?
7.	<i>The Impact of Competition on the Quality of Governmental Audits</i> Paul A. Copley and Mary S. Doucet Vol. 12, No. 1, 1993 pp. 88-98	Audit quality represents the presence (acceptable quality) or absence (unacceptable quality) of those reports and audit procedures required under the provisions of federal assistance programs.	the degree of compliance with professional standards	Multiple regressions analysis	Adopted from prior studies
8.	<i>Factors that Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality</i> Michael C. Knapp Vol. 10, No. 1, Spring 1991 pp. 35-52	a quality audit is one in which an auditor reduces detection risk to a point where ultimate audit risk is at an "appropriately low level. the conditional probability that auditors will report a known material error.	the likelihood that the auditor would discover the material error (discover assessment) and the conditional probability that the auditor would require the client to correct the error or, if the client refused, would report the error in the audit opinion (disclosure assessment)	multivariate analysis of variance (MANOVA)	Adopted from prior studies
9.	<i>The Differentiation of Quality among Auditors: Evidence from the Not-for-Profit Sector</i> Jagan Krishnan and Paul C. Schauer Vol. 19, No. 2, Fall 2000 pp. 9-25	the extent to which the audits result in reporting that is in compliance with GAAP	The first approach is an indirect one, looks at correlates of audit quality, such as audit fees, auditor litigation, and user' perception of quality	Multiple regressions analysis	Adopted from prior studies
10.	<i>Audit Quality and the Pricing of Discretionary Accruals</i> Gopal V. Krishnan Vol. 22, No. 1, Mar 2003 pp. 109-126	The joint probability of detecting and reporting material financial statement errors	A significant difference in audit quality between Big 6 and non-Big 6 auditors and higher audit quality is associated with Big 6 auditors.	Multiple regressions analysis	Adopted from prior studies
11.	<i>Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors</i> Charles F. Malone and Robin W. Roberts Vol. 15, No. 2, Fall 1996 pp. 49-64	RAQ behaviors are defined as actions taken by an auditor during an engagement which reduce evidence-gathering effectiveness inappropriately	RAQ behaviors were measured by asking subjects' six questions about their own RAQ acts	Multiple regressions analysis	Adopted from prior studies

Data Analysis Technique								Others
3. Were the assumptions of the technique tested?	4. What data screening efforts were conducted?	5. How were the missing data treated?	6. Were the sample sizes adequate?	7. How was the fit of the models assessed?	8. How much variation did the models explain?	9. Were the models interpreted correctly?	10. What model validation procedures were used?	
No information	No information	No information	140 entities	Pseudo R ²	Pseudo R ² =0.114	Yes	No information	
No information	manipulation checks for each in dependent variable were included in the supplemental questions appended to the instrument.	Elimination	122	MANOVA	The results of the MANOVA test disclose that only the auditor size class (p < .05) and length of auditor tenure (p < .01) main effects were significant.	Yes	No information	
No information	No information	No information	164	Adjusted R ²	Adjusted R ² : 0.341 Adjusted R ² : 0.286	Yes	Sensitivity tests Alternative model (probit models)	
No information	Excluded data that are not relevant to the study	No information	18.658 firm-year observations	Adjusted R ²	Adjusted R ² : 0.054 Adjusted R ² : 0.233	Yes	Multicollinearity (VIF) Sensitivity analysis	
No information	No information	No information	257 usable questionnaires were received	R ²	R ² = .17	Yes	Sensitivity analysis	

Tabel 3. Review Result of Research Articles from The European Accounting Review Journal

Journal	European Accounting Review
Published by:	European Accounting Association
Periods	1980 -

No.	Article	Definition of Audit Quality	Measurement of Audit Quality	Data Analysis Technique	
				1. How frequently has the technique been used?	2. How were the variables selected?
1.	<i>Evidence on (the Lack of) Audit-quality Differentiation in the Private Client Segment of the Belgian Audit Market</i> Heidi Vander Bauwhede and Marleen Willekens Vol. 13, No. 3, 2004 pp. 501–522	No information	audit-firm size	Multiple regression analysis	Adopted from prior studies
2.	<i>Earnings Management and Audit Quality in Europe: Evidence from the Private Client Segment Market</i> Brenda Van Tendeloo and Ann Vanstraelen Vol. 17, No. 3, 2008 pp. 447–469	audit quality depends on (1) the probability that material misstatements and signals of financial distress are discovered and (2) the probability that the auditor will report these misstatements and signals	audit-firm size	Multiple regression analysis	Adopted from prior studies
3.	<i>Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality</i> Ann Vanstraelen Vol. 9, No.3, 2000 pp. 419-442	the market-assessed joint probability that a given auditor will both discover a breach in the client’s accounting system and report the breach	audit opinion	Logistic regression analysis	Adopted from prior studies
4.	<i>Non-audit fees, disclosure and audit quality</i> Clive S. Lennox Vol. 8, No.2, 1999 pp. 239-252	on the joint probability of an auditor discovering and disclosing a problem in an accounting system	auditor size auditor qualifications	Multiple regression analysis	Adopted from prior studies
5.	<i>Audit Quality and the Going-concern Decision-making Process: Spanish Evidence</i> Emiliano Ruiz-Barbadillo, Nieves Gomez-Aguilar, Cristina De Fuentes-Barbera and Maria Antonia Garcia-Benau Vol. 13, No. 4, 2004 pp. 597–620	No information	auditor competence auditor independence	Multivariate analysis	Adopted from prior studies
6.	<i>The Impact of Audit Quality on Earnings Rounding-up Behaviour: Some UK Evidence</i> Tom Van Caneghem Vol. 13, No. 4, 2004 pp. 771–786	No information	Industry expertise Firm size		Adopted from prior studies

Data Analysis Technique								Others
3. Were the assumptions of the technique tested?	4. What data screening efforts were conducted?	5. How were the missing data treated?	6. Were the sample sizes adequate?	7. How was the fit of the models assessed?	8. How much variation did the models explain?	9. Were the models interpreted correctly?	10. What model validation procedures were used?	
No information	No information	No information	1,302 of privately held Belgian industrial and commercial companies	Adjusted R ²	0.07	Yes	Sensitivity analysis	
No information	No information	No information	113 industry-country observations	Adjusted R ²	0.36	Yes	Sensitivity analysis	
No information	Filtering our irrelevant data	No information	796	Model chi-square	34.971 (Sig. 0.000) Prediction accuracy: 76.29%	Yes	No information	
No information	Filtering our irrelevant data	No information	5,572	Pseudo R ²	0.070 – 0.072	Yes	No information	
No information	Filtering our irrelevant data	No information	3,119 observations	the likelihood ratio test, the pseudo-R ² and the percentages of concordant pairs	Pseudo-R ² is 0.227 79.4% predicted correctly	Yes	No information	
No information	Filtering our irrelevant data	No information	1,256 companies	χ ² test	26.48	Yes	Sensitivity analyses	

No.	Article	Definition of Audit Quality	Measurement of Audit Quality	Data Analysis Technique	
				1. How frequently has the technique been used?	2. How were the variables selected?
7.	<i>Audit quality, auditor behaviour and thepsychological contract</i> Olivier Herrbach Vol. 10, No. 4, 2001 pp. 787–802	No information	audit quality reduction behaviour	Multiple regression analysis	Adopted from prior studies
8.	<i>Agency costs and audit quality: evidence from France</i> Charles Piot Vol. 10, No. 3, 2001 pp. 461–499	the market-assessed joint probability that the auditor discovers an anomaly in the financial statements, and reveals it.	Perceived auditor reputation Firm size	multivariate logistic analysis	Adopted from prior studies
9.	Quality dimensions in external audit services – an external user perspective Bent Warming-Rasmussen and Lars Jensen Vol. 7, No. 1, 1998 pp. 65-82	No information	15 attributes concerning quality and confidence	Factor analysis	in-depth dialogues with four individuals, representing external user groups

Data Analysis Technique								Others
3. Were the assumptions of the technique tested?	4. What data screening efforts were conducted?	5. How were the missing data treated?	6. Were the sample sizes adequate?	7. How was the fit of the models assessed?	8. How much variation did the models explain?	9. Were the models interpreted correctly?	10. What model validation procedures were used?	
No information	No information	No information	170 questionnaires	R ²	0.30	Yes	No information	
No information	Filtering our irrelevant data	Elimination	285 observations	Chi-square Correct predictions	13.82 – 36.68 62.04 – 74.74	Yes	No information	
No information	No information	No information	262 questionnaires	overall degree of explanation	69.5%	Yes	No information	

PETUNJUK BAGI PENULIS

Ketentuan Umum

Jurnal ini hanya menerima artikel/naskah ilmiah yang masuk dalam lingkup jurnal, yaitu: Akuntansi, auditing (pemeriksaan), tata kelola dan akuntabilitas keuangan negara, kebijakan dan administrasi publik terkait keuangan negara, dan hukum keuangan negara. Artikel/naskah ilmiah belum pernah dipublikasikan sebelumnya oleh institusi tertentu, Jurnal menerima tulisan yang berupa hasil penelitian lapangan maupun non penelitian (artikel reviu). Artikel yang ditulis dalam bahasa Inggris dapat diterima.

Pengumpulan Artikel/Naskah

1. Naskah harus diketik di atas kertas ukuran A4 dengan huruf ukuran 11 point, jenis huruf Georgia, spasi *exactly* 15 pt, *before* 8, *after* 8, batas atas dan kanan masing-masing 2 cm, sedangkan batas kiri dan bawah masing-masing 2,5 cm, dan tidak lebih dari 20 halaman. Penyebutan istilah di luar bahasa Indonesia atau Inggris ditulis dengan huruf cetak miring (*italic*). Dua salinan dan disk yang berisi file dibuat menggunakan MS Word harus diserahkan oleh penulis ke: Kantor Redaksi, Direktorat Litbang Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia, Jalan Gatot Subroto Kav.31, Jakarta Pusat 10210, Indonesia, E-mail: jurnal@bpk.go.id.
2. Sebagai pra-syarat dalam mengirimkan artikel untuk dapat diterbitkan pada **Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara**, penulis diwajibkan mengirimkan (calon) artikel jurnal yang dilengkapi dengan:
 - a. Surat Pernyataan Orisinalitas Karya bermaterai Rp 6.000.,
 - b. Lembar Identitas Artikel Jurnal Tata Kelola & Akuntabilitas Keuangan Negara
 - c. Curriculum Vitae

Format dapat diunduh di jurnal.bpk.go.id

Persiapan Artikel/Naskah, terdiri dari:

1. Sistematika Artikel/Naskah Penelitian

a. Judul Artikel

- Judul mencerminkan inti tulisan, diketik dengan huruf UPPERCASE cetak tebal (*bold*), tidak lebih 15 kata, diletakkan di tengah-tengah (*centered*) dengan menggunakan font Calibri ukuran 18, spasi *exactly* 16pt, before 0 dan after 0
- Apabila judul ditulis dalam Bahasa Indonesia, maka di bawahnya ditulis ulang dalam Bahasa Inggris dan sebaliknya. Diketik dengan huruf UPPERCASE cetak tebal (*bold*), tidak melebihi 15 kata, diletakkan ditengah-tengah (*centered*) menggunakan font Calibri 16, spasi *exactly* 16, before 0 dan after 0.
- Apabila naskah menggunakan Bahasa Indonesia, maka judul dalam Bahasa Inggris ditulis dengan huruf cetak miring (*italic*), sedangkan judul dalam Bahasa Indonesia ditulis tidak dengan huruf cetak miring dan sebaliknya. Pengecualian untuk penulisan nama latin menggunakan *sentence case*.

b. Nama dan Alamat Penulis

- Nama penulis diketik di bawah judul, ditulis lengkap tanpa menyebutkan gelar, diletakkan di tengah-tengah (*centered*), menggunakan font Calibri 11.
- Alamat penulis (nama dan alamat instansi tempat bekerja) ditulis lengkap di bawah nama penulis.
- Alamat email ditulis di bawah alamat penulis.
- Jika alamat lebih dari satu, maka harus diberi tanda asterisk (*) dan diikuti alamat sekarang.
- Jika penulis terdiri lebih dari satu orang, maka harus ditambahkan kata penghubung 'dan' (bukan lambang '&').
- Alamat penulis dan email menggunakan font Calibri 10, spasi *exactly* 15pt, before and after 0 pt.

c. *Abstract/Abstrak*

- Abstrak ditulis dalam satu paragraf, ditulis dalam dua bahasa (Indonesia dan Inggris), menggunakan *font* Georgia 10, spasi 1.
- Abstrak dalam bahasa Indonesia paling banyak 250 kata, sedangkan *abstract* dalam bahasa Inggris paling banyak 200 kata.
- Penempatan abstrak disesuaikan dengan bahasa yang digunakan dalam KTI. Apabila KTI menggunakan bahasa Indonesia, maka *abstract* didahulukan dalam bahasa Inggris ditulis dengan huruf cetak miring (*italic*), sedangkan abstrak dalam bahasa Indonesia ditulis tidak dengan huruf cetak miring, dan sebaliknya.
- Kata abstrak (*abstract*) ditulis dengan huruf capital cetak tebal (*bold*).

d. *Keywords* (kata kunci)

- Abstrak dalam bahasa Indonesia diikuti kata kunci dalam bahasa Indonesia, sedangkan *abstract* dalam bahasa Inggris diikuti *keywords* dalam bahasa Inggris. Pengecualian bagi istilah di luar bahasa Indonesia atau Inggris.
- Kata kunci terdiri dari tiga sampai enam kata.
- Hanya istilah standar, nomenklatur ilmiah dan singkatan yang diterima, yang harus digunakan.

e. Pendahuluan

Pendahuluan menjelaskan latar belakang, perumusan masalah, tujuan dan pentingnya penelitian, teori dan hipotesis (opsional), serta perspektif penulis. Disarankan untuk menghindari penjelasan detail mengenai landasan teori, pernyataan masalah, tujuan penelitian, dan sejenisnya seperti yang diterbitkan pada karya tulis dalam bentuk buku/skripsi/tesis.

f. Metode Kajian/ Penelitian

Metodologi menguraikan metode seleksi dan pengumpulan data, pengukuran dan definisi operasional variabel, dan metode analisis data. Metodologi juga berisi rincian yang cukup untuk memungkinkan penulis lain untuk menilai pekerjaan dan menduplikasi prosedur. Secara umum metodologi mencakup kerangka pemikiran/teori, metode pengumpulan data, metode analisis data, lokasi dan waktu penelitian.

g. Hasil dan Pembahasan

Menjelaskan hasil analisis data kajian/ penelitian berupa tabel, gambar, atau deskripsi hasil untuk penelitian deskriptif. Pembahasan berupa makna dari tabel, gambar, atau deskripsi hasil yang ditampilkan. Tidak mengulang angka-angka dalam tabel/gambar, melainkan interpretasi atau makna dari angka-angka dalam tabel/gambar atau deskripsi hasil. Di dalam hasil dan pembahasan juga dapat disebutkan keterbatasan penelitian dan implikasi penelitian.

h. Kesimpulan

Memuat simpulan hasil penelitian/kajian, temuan penelitian yang berupa jawaban atas pertanyaan penelitian, atau berupa intisari hasil pembahasan. Simpulan disampaikan dalam bentuk paragraf dan harus berkaitan dengan judul, tujuan, dan pembahasan hasil.

i. Daftar Pustaka

Memuat sumber-sumber pustaka atau referensi yang dikutip di dalam penulisan artikel. Hanya sumber yang diacu yang dimuat dalam daftar referensi ini. Untuk keseragaman penulisan, Daftar Pustaka ditulis sesuai dengan format *American Psychological Association* (APA)

j. Lampiran/Ucapan Terima Kasih

Ucapan Terima Kasih dan Lampiran dapat dimasukkan jika perlu.

2. Sistematika Artikel Reviu (non penelitian lapangan) terdiri dari Judul Artikel, Nama dan alamat Penulis, Abstrak, *Keywords*, Pendahuluan, Pembahasan, Kesimpulan dan Saran, Daftar Pustaka, Lampiran. Ucapan Terimakasih

3. Cara penulisan bab (heading)

- a. *Heading level 1*, ditulis dengan format; UPPERCASE, rata kiri, *bold*, Calibri 18, spasi Exactly 15pt, *before* 8pt, *after* 8pt.
- b. *Heading level 2*, ditulis dengan format; *Capitalize Each Word*, rata kiri, *bold*, Georgia 11, spasi *exactly* 15pt, *before* 8pt, *after* 8pt.
- c. *Heading level 3*, ditulis dengan format; *Sentence case*, rata kiri, *bold, italic*, Georgia 11, spasi *exactly* 15pt, *before* 8pt, *after* 8pt.

d. *Heading level 4*, tidak direkomendasikan.

beberapa contoh format daftar pustaka berdasarkan APA:

4. Cara penyajian tabel

- a. Judul tabel ditampilkan di bagian atas tabel, rata kiri halaman, menggunakan font Calibri 10-11, spasi *exactly* 15.
- b. Tulisan 'Tabel' dan 'Nomor' ditulis cetak tebal (*bold*), sedangkan judul tabel ditulis normal.
- c. Gunakan angka Arab (1,2,3, dst.) untuk penomoran judul tabel.
- d. Tabel ditampilkan rata kiri halaman.
- e. Jenis dan ukuran *font* untuk isi tabel menggunakan Calibri ukuran 9-10 dengan spasi *exactly* 12 *before* dan *after* 0 pt
- f. Pencantuman sumber atau keterangan diletakkan di bawah tabel, rata kiri, *italic*, menggunakan *font* Calibri 9.

5. Cara penyajian gambar

- a. Gambar dapat dalam bentuk grafik, matriks, foto, diagram, dan sejenisnya ditampilkan di tengah halaman (*centered*).
- b. Judul gambar ditulis di bawah gambar, menggunakan *font* Calibri 10-11, spasi *exactly* 15., ditempatkan rata kiri gambar.
- c. Tulisan 'Gambar' dan 'Nomor' ditulis cetak tebal (*bold*), sedangkan isi keterangan ditulis normal.
- d. Gunakan angka Arab (1,2,3, dst.) untuk penomoran gambar.
- e. Pencantuman sumber atau keterangan diletakkan di bawah judul gambar, rata kiri, *italic*, menggunakan *font* Calibri 9.
- f. Gambar dalam format file .jpg atau .tif warna hitam putih, kecuali jika warna menentukan arti dengan resolusi paling sedikit 300 dpi.

6. Referensi atas penelitian sebelumnya harus dibuat di dalam teks dengan sistem nama-tahun atas salah satu dari dua bentuk, Andrianto (2007) atau (Andrianto 2007). Jika referensi lebih dari satu maka harus disebutkan bersama dengan susunan sesuai dengan urutan tanggal; misalnya, (Mardisar dan Sari 2007; Solomon 2010; Muljono 2012). Jika terdapat lebih dari dua penulis, maka nama penulis harus diikuti dengan "dkk." Referensi yang tidak dipublikasikan harus dibatasi. Referensi harus tercantum dalam urutan abjad. Setiap referensi yang terdapat dalam daftar pustaka harus dikutip dalam teks, dan setiap kutipan harus terdaftar di bagian daftar pustaka. Berikut ini adalah

Jurnal

Gumanti, T.A. (2001). Earnings management dalam penawaran saham perdana di Bursa Efek Jakarta. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, 4 (2), 165-183.

Buku

Cooper, D.R., & Schindler, P. S. (2001). *Business research method*. New York: Mc Graw Hill.

Booth, W. C. dkk. (1995). *The craft of research*. Chicago: University of Chicago Press.

Artikel/bab buku

Haybron, D. M. (2008). Philosophy and the science of subjective well-being. Dalam M. Eid & R. J. Larsen (Eds.), *The science of subjective well-being* (pp. 17-43). New York, NY: Guilford Press.

eBook

Millbower, L. (2003). *Show biz training: Fun and effective business training techniques from the worlds of stage, screen, and song*. New York: AMACOM. Diakses dari <http://www.amacombooks.org/>.

Website - profesional atau personal

The World Famous Hot Dog Site. (1999, July 7). Diakses 5 Januari, 2008, dari <http://www.xroads.com/~tcs/hotdog/hotdog.html>.

Website – publikasi pemerintah

U.S. Department of Justice. (2006, September 10). Trends in violent victimization by age, 1973-2005. Diakses dari <http://www.ojp.usdoj.gov/bjs/glance/vage.htm>.

7. Dewan Redaksi dan Redaksi Pelaksana berhak mengubah, memperbaiki artikel sepanjang tidak mengubah substansi tulisan. Bagi tulisan yang tidak diterbitkan akan dikembalikan kepada penulis.

iii **Kata Sambutan**

iv **Kata Pengantar**

1-19 **AUDIT KEUANGAN DAN KESEJAHTERAAN RAKYAT
STUDI PADA KABUPATEN BADUNG, TABANAN DAN
KOTA DENPASAR TAHUN 2013**

Bahrullah Akbar dan Achmad Djazuli

21-42 **PENILAIAN IINDEKS AKUNTABILITAS
INSTANSI PEMERINTAH**

Dwi Afriyanti, Harpanto Guno Sabanu, dan Fahrizal Noor

43-65 **PENGEMBANGAN KAPASITAS PEMERIKSAAN KINERJA
DI BPK DAN ANAO, SEBUAH KAJIAN PERBANDINGAN**

Nico Andrianto

67-81 **ANALISIS KEBIJAKAN PUBLIK DALAM
PEMERIKSAAN KINERJA**

Denny Wahyu Sendjaja, Gregorius Yorrie Rismanto dan Nico Andrianto

83-94 **KESIMPULAN AUDIT DALAM PEMERIKSAAN KEPATUHAN
YANG BERDIRI SENDIRI**

Catharina Sri Kariningsih, Nalini Asfaroyani, dan Latifah Dewi Tutiana

95-106 **KAJIAN PERMASALAHAN KEBIJAKAN PENETAPAN
STATUS BENCANA, KELEMBAGAAN BPBD, DAN
PENGELOLAAN BANTUAN PASCA TERBITNYA
UU NOMOR 24 TAHUN 2007**

Chandra Puspita Kurniawati

107-127 **A REVIEW ON THE USE OF REGRESSION ANALYSIS
IN STUDIES OF AUDIT QUALITY**

Agung Dodit Muliawan

