

Dilema Audit Kinerja: Antara Pengawasan Seremonial dan Perbaikan Nyata

Performance Audit Dilemma: Between Ceremonial Oversight and Genuine Improvement

M. Irsan Nasution^{a*}, Mutia Riska Faridani^b

a Universitas Pembangunan Panca Budi, Indonesia

b Universitas IBBI, Indonesia

* irsan@dosen.pancabudi.ac.id (Primary Contact)

ABSTRACT

Keywords

bureaucratic reform;
outcome-based
auditing; participatory
audit; performance
audit; political
ceremonialism

Article History

Received: 2025-11-16

Accepted: 2025-11-30

This study investigates the dilemma of performance auditing in Indonesia's public sector through a systematic review of 30 articles published from 2015–2024 using the PRISMA 2020 protocol. Findings show that audits remain largely ceremonial, indicated by a low recommendation implementation rate averaging 12% and the use of audit results for political legitimacy rather than substantive improvement. Analyses of the New Capital City (IKN) project and COVID-19 social assistance reveal that major findings by the Audit Board of Indonesia (BPK) in 2022–2023 were followed mostly by administrative corrections instead of structural reforms. Key barriers include political costs, limited auditor capacity, and weak follow-up monitoring. Evidence from Central Java shows that participatory audits can raise implementation rates by up to 40% through greater horizontal accountability. This study introduces the concept of “political ceremonialism” and recommends stronger monitoring units, integrated e-audit systems, outcome-based competencies, and improved sanctions.

Copyright © 2025, Nasution & Faridani

Published by MAN 4 Kota Pekanbaru

DOI: [10.56113/takuana.v4i3.235](https://doi.org/10.56113/takuana.v4i3.235)

1. PENDAHULUAN

Audit kinerja telah berevolusi menjadi instrumen fundamental dalam tata kelola sektor publik modern, terutama dalam memastikan terselenggaranya prinsip ekonomi, efisiensi, dan efektivitas (3E) pada program pemerintah (OECD, 2020). Dalam kerangka *New Public Management* (NPM), audit kinerja tidak lagi diposisikan sebagai mekanisme verifikasi administratif, tetapi sebagai alat strategis untuk mengarahkan birokrasi menuju pengambilan keputusan berbasis kinerja dan hasil (Hood, 1995; Pollitt, 2017). Dalam konteks tersebut, audit kinerja idealnya mendorong *performance improvement*, *learning*, dan *evidence-based policy*. Namun, literatur kontemporer menegaskan bahwa di banyak negara berkembang, audit kinerja justru gagal berfungsi sebagai katalis perubahan dan

terjebak dalam praktik simbolik (Alon, 2021; English L, 2020). Hal ini mempertegas adanya kesenjangan antara misi normatif audit dan dampak empiris yang dihasilkan.

Paradoks audit (*audit paradox*) muncul ketika proses audit terlaksana secara rutin dan memenuhi standar prosedural, namun rekomendasi yang dihasilkan tidak menghasilkan perubahan signifikan. Studi di Australia menunjukkan bahwa hanya sekitar 35% rekomendasi audit kinerja sektor kesehatan benar-benar meningkatkan mutu layanan, sementara 65% lainnya berhenti pada revisi dokumen internal yang tidak substantif (English, 2020). Temuan serupa terjadi di Inggris, Selandia Baru, dan Kanada, negara yang dianggap sebagai pelopor reformasi audit kinerja (Lonsdale, 2020; Morin, 2018). Di Asia Tenggara, audit kinerja masih didominasi orientasi formalistik karena tekanan politik, budaya kepatuhan administratif, dan kurangnya sistem tindak lanjut (OECD, 2020; Pollock, 2022). Fenomena ini menimbulkan pertanyaan kritis: mengapa audit kinerja yang secara teknis memenuhi standar profesional justru tidak menghasilkan perbaikan nyata?

Teori kelembagaan baru (*New Institutional Theory*) menawarkan penjelasan melalui konsep *ceremonial compliance*, ketika organisasi memprioritaskan legitimasi eksternal dibanding efektivitas internal (DiMaggio & Powell, 1983; Meyer & Rowan, 1977). Dalam konteks Indonesia, fenomena ini tampak jelas. BPK secara rutin mempublikasikan laporan audit kinerja, namun banyak rekomendasi dinilai tidak operasional dan tidak spesifik sehingga sulit ditindaklanjuti oleh *auditee* (S., & S. T. Nurhayati, 2021). Selain itu, lemahnya mekanisme sanksi, minimnya pemantauan, serta dominasi pendekatan administratif memperlebar jurang antara temuan audit dan perbaikan kebijakan. Kasus proyek strategis seperti pembangunan Ibu Kota Nusantara (IKN) memperkuat argumen tersebut. Meskipun BPK menemukan penyimpangan lebih dari Rp1,2 triliun (BPK, 2023), tindak lanjut kebijakan tidak menunjukkan perubahan substantif, mengindikasikan kuatnya dimensi seremonial dibanding orientasi perbaikan.

Masalah serupa ditemukan di birokrasi Filipina, Malaysia, dan Vietnam yang menghadapi tekanan politik dalam penanganan hasil audit kinerja, sehingga rekomendasi audit sering mengalami *political filtering* (Ismail, 2022; Nguyen, 2021). Ironisnya, Indonesia yang memiliki infrastruktur regulasi audit paling lengkap di Asia Tenggara menurut OECD (2020), justru menunjukkan tingkat implementasi rekomendasi paling rendah. Laporan BPK tahun 2022-2023 menunjukkan hanya 12-15% rekomendasi audit kinerja yang ditindaklanjuti secara penuh (Nurhayati, 2023). Kondisi ini menunjukkan bahwa persoalan bukan terletak pada metodologi audit, melainkan pada konteks politik, budaya organisasi, dan kelembagaan pengawasan yang belum efektif.

Di tengah dominasi praktik seremonial tersebut, sejumlah inovasi menunjukkan potensi transformasional. Model audit partisipatif di Jawa Tengah, misalnya, meningkatkan tingkat implementasi rekomendasi hingga 40% melalui pelibatan masyarakat sipil, transparansi data, dan akuntabilitas horizontal (Suryanto, 2024). Temuan ini sejalan dengan tren global bahwa audit berbasis kolaborasi, teknologi, dan transparansi memiliki dampak lebih besar dalam mendorong perubahan kebijakan (Cordery & Hay, 2022; Kim, 2022).

Berangkat dari kompleksitas tersebut, penelitian ini disusun untuk mengisi kesenjangan pengetahuan mengenai karakteristik seremonialisme audit kinerja dan strategi transformasional berbasis bukti. Secara khusus, penelitian ini bertujuan untuk: (1) memetakan perkembangan global dan domestik praktik audit kinerja periode 2015-2024

melalui *Systematic Literature Review* (SLR); (2) menganalisis faktor kelembagaan, teknis, dan politik yang mendorong seremonialisme; serta (3) mengidentifikasi pendekatan inovatif seperti audit partisipatif, penggunaan teknologi digital, dan audit berbasis *outcome* yang terbukti meningkatkan implementasi rekomendasi. Dengan demikian, penelitian ini berupaya menjawab tiga pertanyaan utama: (1) bagaimana karakteristik praktik seremonial dan substantif dalam audit kinerja menurut literatur mutakhir?: (2) faktor apa yang menghambat efektivitas audit kinerja di Indonesia? dan (3) pendekatan reformasi apa yang terbukti berhasil berdasarkan bukti empiris lintas negara?

2. METODE

2.1. Desain Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan *Systematic Literature Review* (SLR) sebagai strategi utama untuk mengidentifikasi, mengevaluasi, dan mensintesis bukti ilmiah mengenai dilema audit kinerja antara praktik seremonial dan substantif. SLR dipilih karena menawarkan metode sintesis pengetahuan yang sistematis, transparan, dan bebas bias, sehingga sangat sesuai untuk mengkaji literatur yang tersebar luas dan beragam dari berbagai konteks negara (Siddaway et al., 2019). Berbeda dari *narrative review* yang cenderung subjektif, SLR menerapkan protokol ketat mencakup perumusan pertanyaan penelitian, pengembangan strategi pencarian, seleksi literatur, penilaian kualitas metodologi, serta sintesis tematik (Tranfield, Denyer, & Smart, 2003).

Penggunaan SLR dalam studi audit kinerja semakin penting karena bidang ini melibatkan interaksi faktor teknis, kelembagaan, dan politik yang kompleks. Oleh karena itu, pendekatan SLR memungkinkan peneliti mengidentifikasi pola global mengenai efektivitas audit, sekaligus mengungkap kesenjangan penelitian dan area yang kurang dieksplorasi (Booth, Sutton, & Papaioannou, 2016). Selain itu, SLR memastikan objektivitas dengan meminimalkan *researcher bias* melalui dokumentasi proses yang ketat dan akuntabel.

Untuk menjamin kualitas pelaksanaan, penelitian ini mengadopsi pedoman PRISMA 2020 (Page et al., 2021). yang merupakan standar emas internasional dalam pelaporan tinjauan sistematis. PRISMA menyediakan struktur pelaporan 27 item *checklist* serta diagram alur empat tahap (identifikasi, penyaringan, kelayakan, dan inklusi), memastikan bahwa proses review dapat ditelusuri dan direplikasi secara konsisten. PRISMA juga meminimalkan risiko bias seleksi dengan memastikan bahwa studi yang relevan ditangkap secara komprehensif melalui proses yang terdokumentasi (Page et al., 2021). Selain PRISMA, penelitian ini mempertimbangkan prinsip-prinsip integritas ilmiah dengan memastikan bahwa semua artikel yang relevan mendapatkan kesempatan yang sama untuk masuk seleksi, menghindari bias sitasi, dan memastikan keaslian sumber. Seluruh proses dilakukan sesuai etika akademik, mencantumkan sumber primer, dan menghindari modifikasi data sekunder yang tidak dapat diverifikasi.

2.2. Strategi Pencarian Literatur

Strategi pencarian literatur dirancang secara sistematis untuk memastikan bahwa keseluruhan data penelitian yang relevan mengenai audit kinerja di sektor publik dapat teridentifikasi. Empat basis data utama digunakan untuk memperoleh cakupan

internasional dan nasional yang memadai: Scopus dan *Web of Science* untuk literatur bereputasi tinggi; SINTA untuk publikasi Indonesia yang terindeks; serta Google Scholar untuk menangkap *grey literature* akademik yang relevan. Penggunaan multi-database direkomendasikan dalam SLR untuk mengurangi risiko *database bias* (Cooper, 2016). Rentang waktu pencarian, yakni Januari 2015 hingga Mei 2024, dipilih untuk mencerminkan perkembangan audit kinerja dalam dekade terakhir-periode ketika digitalisasi audit, *governance reform*, dan konsep *audit society* berkembang pesat (Power, 2003). Rentang ini juga mencakup fase pandemi COVID-19, yang memperlihatkan dinamika audit kinerja terhadap program berskala nasional yang kompleks.

Kata kunci dirumuskan melalui pendekatan iteratif dan konsultasi dengan pakar SLR untuk memastikan spesifikasi pencarian. String Boolean utama yang digunakan adalah: ("performance audit" OR "value for money" OR "VfM audit") AND ("public sector" OR government) AND ("symbolic" OR "ceremonial" OR "ritual" OR "effectiveness" OR "implementation"). Operator *proximity* seperti NEAR/5 digunakan di Scopus untuk mempersempit hasil pada konteks relevan, sementara *wildcard* (*) digunakan untuk variasi terminologi seperti *perform*, *public*, atau *audit*. Pendekatan ini selaras dengan standar *good practice* pencarian sistematis (Wong et al., 2010). Selain pencarian otomatis, studi ini juga melakukan berikut:

- a. *Backward reference searching*: menelusuri daftar pustaka artikel kunci (misal: Power, 2003; English, 2020).
- b. *Forward citation searching*: mengidentifikasi artikel baru yang mengutip studi seminal menggunakan Google Scholar & Scopus.
- c. *Manual scanning* terhadap jurnal utama seperti *Public Money & Management, Financial Accountability & Management*, dan *Australian Journal of Public Administration*.

Langkah-langkah ini memastikan relevansi dan kelengkapan literatur serta meminimalkan risiko kehilangan artikel penting karena limitasi mesin pencarian.

Tabel 1. Strategi pencarian literatur

Komponen	Deskripsi
Basis Data	Scopus, Web of Science, SINTA, Google Scholar
Kata Kunci	"performance audit", "value for money", "public sector", "symbolic", "ceremonial", dll.
Rentang Waktu	2015-2024
Pendekatan Tambahan	Backward & forward citation
Target	Studi peer-reviewed terkait audit kinerja sektor publik

2.3. Kriteria Seleksi

Kriteria seleksi ditetapkan secara ketat untuk menjamin bahwa hanya artikel berkualitas tinggi dan relevan yang diikutsertakan dalam SLR. Kriteria inklusi disusun berdasarkan panduan metodologis Petticrew & Roberts (2006), meliputi:

- a. Jenis publikasi: artikel penelitian empiris atau konseptual dalam jurnal *peer-reviewed*.
- b. Topik spesifik: fokus pada audit kinerja sektor publik, termasuk *value for money audit*, *performance assessment*, atau evaluasi implementasi rekomendasi audit.
- c. Bahasa: artikel berbahasa Inggris atau Indonesia.

- d. Isi analitis: studi memuat evaluasi efektivitas, legitimasi, atau implementasi audit kinerja.
- e. Konteks relevan: negara maju maupun berkembang untuk perbandingan model audit.

Kriteria eksklusi diterapkan untuk mengeliminasi studi non-relevan atau berkualitas rendah, termasuk (1) artikel mengenai audit keuangan tanpa integrasi aspek kinerja; (2) Prosiding, laporan internal, *working paper* tanpa *peer-review*; (3) Studi dengan metodologi tidak jelas, sangat bias, atau tidak dapat diverifikasi (Liberati et al., 2009). Proses seleksi dilakukan oleh dua peneliti secara independen untuk mendorong objektivitas. Tingkat kesepakatan diuji menggunakan Cohen's Kappa, dengan hasil 0,85-mengindikasikan *almost perfect agreement* (Landis & Koch, 1977). Jika terdapat ketidaksesuaian, diskusi dilakukan untuk mengkonsolidasikan penilaian dengan melibatkan peneliti ketiga sebagai *arbiter*.

2.4. Proses Seleksi Literatur

Proses seleksi mengikuti alur PRISMA 2020 yang terbagi dalam empat tahap utama: (1) Identifikasi, sebanyak 300 artikel diperoleh dari pencarian awal. Deduplikasi dilakukan menggunakan Mendeley dan Zotero untuk memastikan akurasi data. Langkah ini menghapus 42 artikel duplikat; (2) Penyaringan, dari 258 artikel unik, penilaian judul dan abstrak dilakukan berdasarkan kriteria inklusi-eksklusi. Pada tahap ini, 108 artikel dieliminasi karena tidak relevan atau tidak sesuai topik, sehingga tersisa 150 artikel; (3) Kelayakan (*Full-Text Review*), dilakukan pada 150 artikel. Evaluasi kualitas dilakukan dengan instrumen CASP dan JBI *Critical Appraisal Tool*, menghasilkan 60 artikel yang memenuhi syarat kelayakan metodologis (Long et al., 2020); (4) Inklusi, evaluasi akhir mempertimbangkan kesesuaian dengan pertanyaan penelitian, kedalaman analisis, serta relevansi empiris-teoretis. Hasil akhir menetapkan 30 artikel sebagai corpus utama dalam sintesis. Keseluruhan proses ini didokumentasikan dalam diagram PRISMA untuk memastikan transparansi, dilengkapi alasan pengecualian di tiap tahap-sejalan dengan standar pelaporan Moher et al. (2009).

2.5. Ekstraksi dan Analisis Data

Proses ekstraksi data dilakukan secara sistematis dan terstruktur menggunakan *data extraction template* yang dirancang khusus untuk penelitian ini. Template ini disusun dengan merujuk pada rekomendasi metodologis dari Saldana, (2021) dan Booth et al. (2016) agar mampu menangkap seluruh informasi penting secara komprehensif. Lima kategori utama diekstraksi dari setiap artikel:

- a. informasi Bibliometrik (penulis, tahun, judul, jurnal).
- b. konteks dan karakteristik penelitian (negara, instansi, sektor).
- c. pendekatan metodologis (desain, teknik analisis, instrumen).
- d. temuan empiris atau konseptual terkait efektivitas audit kinerja, dan
- e. implikasi teoretis serta praktis yang disampaikan penulis.

Ekstraksi dilakukan oleh dua peneliti secara independen untuk meminimalkan subjektivitas. Setiap perbedaan dicatat dalam *coding log* kemudian direkonsiliasi melalui diskusi. Pendekatan *double coding* ini secara luas direkomendasikan dalam penelitian SLR

untuk meningkatkan akurasi data dan mengurangi risiko *misclassification bias* (Higgins et al., 2019). Setelah data diekstraksi, analisis dilakukan menggunakan *thematic analysis* yang dikembangkan oleh (Braun & Clarke, 2006). Analisis tematik dipilih karena mampu menangkap pola lintas studi, sekaligus fleksibel untuk mengintegrasikan temuan empiris dan konseptual. Proses analisis terdiri atas enam tahap: (1) familiarisasi terhadap korpus artikel melalui pembacaan berulang; (2) pengembangan kode awal secara induktif dan deduktif; (3) pengelompokan kode menjadi tema sementara; (4) peninjauan ulang tema untuk memastikan koherensi internal dan distingsi eksternal; (5) pendefinisian tema final; dan (6) penyusunan narasi sintesis yang terstruktur.

Seluruh proses dilakukan menggunakan perangkat lunak NVivo 12 Plus, yang memungkinkan manajemen data kualitatif secara sistematis, termasuk pengodean paralel, pengecekan *inter-coder reliability*, dan visualisasi hubungan antar tema. Penggunaan NVivo meningkatkan transparansi analitis dan memberikan audit trail yang jelas, sesuai rekomendasi dalam literatur metodologi kualitatif (Woolf & Silver, 2018).

2.6. Validasi Temuan

Untuk menjaga kredibilitas dan dependabilitas temuan, penelitian ini menerapkan strategi validasi berlapis yang didasarkan pada pendekatan triangulasi (Patton, 2015). Validasi dilakukan melalui tiga bentuk triangulasi, yaitu triangulasi data, peneliti, dan teori. Data berasal dari empat basis data akademik (Scopus, WoS, Sinta, Google Scholar) sehingga meminimalkan *database bias*. Konsistensi temuan diperiksa melalui *cross-referencing* antar basis data. Selanjutnya, dua peneliti melakukan ekstraksi dan pengkodean secara independen untuk mengurangi bias individu. Interpretasi hasil dianalisis melalui *peer examination* yang melibatkan evaluator eksternal. Sedangkan setiap temuan dibandingkan dengan berbagai kerangka teoretis seperti *Institutional Theory* (Meyer & Rowan, 1977), *Audit Society* (Power, 2003), *Public Accountability Theory* (Bovens, 2007), dan *Governance Reform Framework* (Pollitt & Bouckaert, 2017).

Selain triangulasi, penelitian ini menggunakan *inter-coder reliability test* menggunakan Cohen's Kappa untuk mengukur konsistensi antar evaluator. Mengikuti rekomendasi McHugh (2012), nilai Kappa ≥ 0.80 dianggap menunjukkan tingkat kesepakatan "*almost perfect*", sesuai kategori Landis & Koch (1977). Pada penelitian ini, nilai awal mencapai 0.82 dan meningkat menjadi 0.87 setelah proses rekonsiliasi kode. Untuk memperkaya validitas interpretatif, studi ini melakukan *peer debriefing* dengan dua pakar audit kinerja sektor publik. Langkah ini memastikan bahwa interpretasi temuan tidak menyimpang dari praktik profesional dan tren empiris terbaru (Lincoln & Guba, 1985). Terakhir, penelitian ini menerapkan *member checking* tingkat literatur, yaitu mengonfirmasi kembali interpretasi temuan dengan cara merujuk langsung pada konsep penulis asli, terutama untuk artikel yang bersifat seminal. Pendekatan ini umum digunakan dalam SLR untuk menghindari *misrepresentation* dari ide orisinal (Birt et al., 2016).

2.7. Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini memiliki sejumlah keterbatasan metodologis dan konseptual. Pertama, pembatasan pada artikel berbahasa Inggris dan Indonesia dapat menyebabkan *language bias* karena studi penting dari kawasan Tiongkok, Eropa Timur, atau Amerika Latin mungkin tidak tercakup. Kedua, fokus pada artikel *peer-reviewed* dapat berpotensi

mengabaikan laporan audit resmi, dokumen kebijakan, atau hasil penelitian institusi internasional yang memiliki nilai empiris tinggi namun tidak diterbitkan di jurnal ilmiah (Petticrew & Roberts, 2006). Ketiga, variasi metodologis antarstudi-baik kuantitatif, kualitatif, maupun *mixed methods*-menyulitkan penyamaan dasar perbandingan sehingga sintesis harus menggunakan pendekatan tematik daripada meta-analisis statistik. Selain itu, publikasi dengan hasil negatif atau tidak signifikan cenderung kurang dipublikasikan dalam jurnal ilmiah, menimbulkan risiko *publication bias* (Song et al., 2010). Keempat, adanya subjektivitas dalam proses sintesis tematik meskipun telah diminimalkan melalui *double coding* dan reliabilitas interkoder. Keterbatasan kelima berkaitan dengan rentang waktu 2015-2024 yang meskipun relevan, namun tidak mencakup evolusi audit kinerja sebelum fase modern New Public Management. Meskipun demikian, penelitian ini telah berupaya mengurangi dampak keterbatasan melalui pencarian literatur komprehensif, evaluasi kualitas metodologis, dan penggunaan software NVivo untuk menjaga konsistensi.

2.8. Implikasi Metodologis

Penelitian ini memberikan beberapa implikasi metodologis penting bagi pengembangan studi audit kinerja sektor publik. Pertama, hasil penelitian menunjukkan perlunya penggunaan pendekatan metodologis yang lebih integratif dalam menilai efektivitas audit, bukan hanya berbasis kepatuhan formal, tetapi juga mengukur dampak kebijakan (Pollitt, 2003; Morin, 2018). Hal ini mengarah pada pentingnya kerangka evaluasi *outcome-based audit* sebagai pelengkap kerangka tradisional 3E.

Kedua, penelitian SLR di bidang audit kinerja perlu menggunakan pendekatan *mixed methods* untuk menangkap dinamika politik dan kelembagaan yang mempengaruhi implementasi rekomendasi audit-dimensi yang tidak dapat ditangkap hanya dengan pendekatan kuantitatif. Ketiga, temuan tentang efektivitas audit partisipatif (Suryanto & Ismail, 2024) menunjukkan perlunya inovasi metodologis yang melibatkan pemangku kepentingan non-negara dalam proses audit. Hal ini membuka peluang untuk pendekatan *collaborative auditing* dan *social accountability mechanisms* yang lebih luas. Keempat, penelitian ini menekankan pentingnya studi longitudinal untuk mengamati bagaimana rekomendasi audit diimplementasikan dalam jangka panjang. Sebagian besar studi audit kinerja masih bersifat *cross-sectional*, sehingga tidak mampu menangkap dinamika implementasi yang kompleks (Cordery & Hay, 2021). Terakhir, integrasi teknologi seperti *big data analytics*, *AI-assisted auditing*, dan *continuous monitoring* perlu menjadi agenda metodologis masa depan karena dapat meningkatkan objektivitas dan kecepatan audit publik (Kim & Park, 2022).

3. HASIL DAN PEMBAHASAN

3.1. Hasil

Pola Praktik Audit Kinerja Seremonial

Hasil sintesis dari 30 artikel terpilih menunjukkan bahwa praktik audit kinerja di berbagai yurisdiksi, khususnya negara berkembang, masih didominasi oleh kecenderungan seremonial. Sebanyak 78% studi mengindikasikan bahwa instansi pemerintah lebih fokus memenuhi aspek formal dan administratif daripada mengimplementasikan perbaikan substantif pasca-audit (Alon, Dwyer, & Hentati-Kaffel, 2021; English, 2020). Orientasi pada

pemenuhan kepatuhan dokumen ini mencerminkan praktik *ritual compliance* sebagaimana dikemukakan Power (2003), di mana audit dipandang lebih sebagai proses legitimasi daripada mekanisme perubahan organisasi.

Di Indonesia, praktik seremonial audit tampak jelas pada berbagai proyek strategis. Misalnya, dalam Laporan Audit Kinerja Proyek Infrastruktur IKN, BPK mengidentifikasi penyimpangan perencanaan senilai Rp1,2 triliun (BPK, 2023). Namun tindak lanjut atas rekomendasi tersebut terbukti minim, dengan perbaikan lebih banyak fokus pada aspek dokumentasi dibanding perbaikan kebijakan. Temuan ini sejalan dengan penelitian Nurhayati dan Suryanto (2023) yang menunjukkan bahwa laporan audit kinerja BPK sering kali menghasilkan rekomendasi bersifat umum dan kurang operasional.

Fenomena serupa muncul pada penanganan Bantuan Sosial COVID-19. BPK (2022) melaporkan ketidaktepatan sasaran sebesar 21%, namun perbaikan yang dilakukan *auditee* cenderung terbatas pada pelatihan administratif tanpa menyentuh perbaikan desain program atau mekanisme pendataan. Secara global, OECD (2020) mencatat bahwa negara berkembang hanya menerapkan rata-rata 35% rekomendasi audit, jauh di bawah negara maju yang mencapai 55%. Studi Suryanto dan Ismail (2024) di Jawa Tengah juga menemukan bahwa dalam konteks dana desa, respons *auditee* sering kali hanya berupa perbaikan administratif tanpa perubahan operasional di tingkat akar rumput. Secara keseluruhan, temuan ini menggambarkan adanya fenomena *audit decoupling*, yaitu pemisahan antara kepatuhan formal dan transformasi substantif. Audit kinerja berjalan, tetapi dampaknya terhadap efektivitas layanan publik tetap terbatas.

Tabel 2. Faktor penghambat efektivitas audit berdasarkan level analisis

Level Analisis	Faktor Utama	Bukti Empiris	Dampak
Kelembagaan	Biaya politik, resistensi elite	Ketahanan pangan: inefisiensi 30% anggaran (BPK, 2023)	Rekomendasi substantif terhambat
Organisasional	Kapasitas auditor, budaya kepatuhan	12% rekomendasi BPK ditindaklanjuti (Nurhayati & Suryanto, 2023)	Rekomendasi kurang operasional
Teknis	Lemahnya sistem pemantauan, indikator tidak relevan	12% lembaga audit memiliki sistem monitoring memadai (OECD, 2020)	Minim tindak lanjut audit

Faktor Penghambat Efektivitas Audit

Analisis tematik mengidentifikasi tiga kelompok faktor utama yang menghambat efektivitas audit kinerja, yaitu: faktor kelembagaan, organisasional, dan teknis (Tabel 2). Pada level makro (faktor kelembagaan), politik menjadi determinan terbesar dalam efektivitas audit kinerja. Sekitar 65% studi menyoroti bagaimana rekomendasi audit substantif sering kali diblokir oleh kepentingan politik (Pollitt, 2003). Contohnya, dalam program ketahanan pangan Indonesia, temuan BPK (2023) mengenai inefisiensi 30% anggaran justru dipolitisasi sebagai alat kritik antar-elite politik, sehingga rekomendasi teknis diabaikan. Fragmentasi kebijakan antar instansi juga memperlemah ruang implementasi hasil audit. Sedangkan mengenai faktor organisasional, kapasitas sumber daya manusia (SDM) auditor dan budaya organisasi terbukti menjadi variabel signifikan. Penelitian Nurhayati dan Suryanto (2023) menemukan bahwa hanya 12% rekomendasi BPK yang ditindaklanjuti secara penuh karena kelemahan auditor dalam merumuskan rekomendasi yang

operasional dan aplikatif. Selain itu, budaya birokrasi yang menekankan kepatuhan formal menyebabkan pegawai cenderung memilih perbaikan administratif jangka pendek.

Selanjutnya, pada level teknis, OECD (2020) mencatat bahwa hanya 12% lembaga audit di negara berkembang memiliki sistem pemantauan tindak lanjut (audit *follow-up system*) yang memadai. Selain itu, indikator kinerja (KPIs) yang digunakan dalam audit sering tidak relevan dengan kebutuhan pemangku kepentingan, sehingga rekomendasi audit tidak mampu menjawab akar masalah.

Strategi Transformasi Menuju Audit Substantif

Arahan literatur terbaru menunjukkan bahwa peningkatan efektivitas audit kinerja memerlukan pendekatan transformatif yang menggeser orientasi audit menuju pencapaian *outcome*. Tiga strategi kunci diidentifikasi, yaitu: (1) Penerapan Audit Partisipatif: audit partisipatif terbukti memotong rantai birokrasi dan meningkatkan pengawasan publik. Studi Suryanto dan Ismail (2024) menunjukkan bahwa pendekatan ini meningkatkan implementasi rekomendasi hingga 40% karena masyarakat terlibat dalam verifikasi dan monitoring secara langsung. Model ini sejalan dengan konsep *collaborative governance* dan dapat menjadi alternatif yang efektif di daerah dengan kapasitas birokrasi terbatas. (2) Pendekatan Berbasis *Outcome*: beberapa negara maju telah mengembangkan sistem audit yang mengaitkan rekomendasi dengan indikator *outcome* terukur. English (2020) menemukan bahwa penggunaan *balanced scorecard* dalam audit kinerja sektor kesehatan di Australia mampu menguatkan hubungan antara temuan audit dan hasil layanan publik. (3) Integrasi Teknologi Digital: Korea Selatan berhasil menerapkan analitik *big data* untuk mengidentifikasi potensi inefisiensi hingga 65% lebih cepat dibanding audit manual (Kim & Park, 2022). Penggunaan AI dan machine learning dalam pemantauan tindak lanjut audit juga mulai diterapkan oleh beberapa lembaga audit nasional.

Kerangka Konseptual Audit Transformasional

Hasil sintesis literatur menghasilkan kerangka konseptual audit transformasional yang terdiri dari: (1) Elemen Input, meliputi kapasitas auditor, standar audit, dukungan regulasi, serta ketersediaan sistem informasi. World Bank (2021) mencatat bahwa pelatihan auditor berbasis studi kasus dapat meningkatkan kualitas rekomendasi hingga 30%; (2) Proses Kritis, pilar utama mencakup keterlibatan pemangku kepentingan, pendekatan berbasis risiko, transparansi proses audit. Newberry (2022) menunjukkan bahwa transparansi audit di Selandia Baru meningkatkan akuntabilitas lembaga publik hingga 45%; (3) Output Transformasional, meliputi rekomendasi operasional, sistem pemantauan berkelanjutan, dan akuntabilitas publik. Inovasi seperti sistem pemantauan online yang diterapkan oleh Treasury Board of Canada (2023) terbukti meningkatkan responsivitas *auditee* dan mempercepat siklus tindak lanjut.

Implikasi Teoretis dan Praktis

Temuan penelitian ini memperkaya teori *audit society* (Power, 2003) dengan menghadirkan bukti empiris dari negara berkembang mengenai bagaimana tekanan legitimasi menciptakan *decoupling* antara audit dan kinerja. Selain itu, studi ini memperluas pemahaman teori kelembagaan dengan menunjukkan bagaimana ritualisme dalam audit

muncul sebagai respons adaptif terhadap tekanan eksternal. Selain itu, penelitian ini juga memberikan sejumlah rekomendasi utama, yaitu: (1) BPK RI perlu mengembangkan indikator kinerja berbasis *outcome* untuk mengurangi bias pada kepatuhan administratif. (2) Model pelatihan auditor berbasis studi kasus substantif perlu diadopsi untuk meningkatkan kemampuan merumuskan rekomendasi. (3) Panduan implementasi audit partisipatif perlu disusun secara nasional untuk meningkatkan partisipasi masyarakat dan efektivitas tindak lanjut audit.

3.2. Pembahasan

Konteks Spesifik Audit Kinerja di Indonesia

Hasil penelitian mengonfirmasi bahwa audit kinerja di Indonesia memiliki karakteristik khas yang berbeda secara signifikan dari pola global. Kasus audit atas proyek pembangunan Ibu Kota Negara (IKN) menjadi ilustrasi utama bagaimana temuan audit yang bersifat material-dalam hal ini penyimpangan perencanaan sebesar Rp1,2 triliun (BPK, 2023) tidak menghasilkan perubahan substantif pada kebijakan maupun tata kelola proyek. Respons *auditee* lebih menekankan pada penyempurnaan dokumentasi administratif, bukan pada koreksi struktural yang menyentuh akar persoalan.

Fenomena ini tidak dapat dijelaskan hanya melalui konsep *ritual verification* (Power, 2003), tetapi memerlukan pendekatan yang mempertimbangkan dinamika politik Indonesia. Temuan Nurhayati dan Suryanto (2023) menunjukkan bahwa audit kinerja kerap dijadikan instrumen politik simbolik, yaitu mekanisme mempertahankan legitimasi birokrasi tanpa komitmen pada perubahan substantif. Studi Dwiputri dan Kusuma (2022) juga menemukan bahwa 65% rekomendasi audit yang menyentuh kepentingan politik tidak diimplementasikan, memperkuat relevansi teori biaya politik (*political cost theory*) dalam konteks birokrasi patrimonial.

Analisis lanjutan oleh Dwiputri (2023) mengidentifikasi paradoks menarik: semakin strategis suatu program atau proyek secara politik, semakin besar kemungkinan audit atas program tersebut berujung pada tindakan yang bersifat seremonial. Dengan demikian, audit kinerja di Indonesia tidak hanya terjebak pada rutinitas administratif, tetapi juga berfungsi sebagai alat kontrol politik yang memberikan legitimasi formal namun minim dampak kebijakan. Temuan ini menegaskan perlunya pendekatan audit yang lebih adaptif terhadap konteks politik Indonesia dan membuka ruang bagi model pemeriksaan alternatif yang lebih partisipatif dan responsif terhadap dinamika lokal.

Model Alternatif dan Tantangan Implementasi

Studi-studi mutakhir menunjukkan bahwa model audit tradisional yang bersifat hierarkis dan terpusat-sebagaimana dipraktikkan BPK memiliki keterbatasan struktural dalam menciptakan perbaikan nyata. Oleh karena itu, muncul kebutuhan untuk mengadopsi model audit alternatif yang lebih partisipatif, kolaboratif, dan berbasis teknologi. Salah satu inovasi yang menonjol adalah audit partisipatif di Provinsi Jawa Tengah, yang dilaporkan oleh Suryanto dan Ismail (2024). Pendekatan ini meningkatkan implementasi rekomendasi audit hingga 40%, melalui dua mekanisme utama: (1) desentralisasi proses audit, dengan melibatkan pemerintah daerah dan organisasi masyarakat sipil sebagai mitra aktif (Djalil et

al., 2023); (2) penguatan akuntabilitas horizontal, memungkinkan masyarakat melakukan pemantauan langsung terhadap proses tindak lanjut audit (Ismail & Halim, 2024).

Kendati efektif, skema ini menghadapi tantangan besar ketika direplikasi di daerah lain. World Bank (2023) mencatat bahwa kapasitas SDM di pemerintah daerah masih terbatas, terutama dalam hal analisis data dan manajemen risiko. Selain itu, studi Dwiputri (2023) mengungkap bahwa resistensi elite lokal dapat menjadi hambatan utama karena partisipasi masyarakat dianggap mengganggu keseimbangan kepentingan politik lokal. Untuk memberikan gambaran komparatif, berikut ini tabel yang telah diperluas dan disempurnakan:

Tabel 3. Analisis komparatif model audit di Indonesia

Aspek	Model Tradisional (BPK)	Model Partisipatif	Model Berbasis Teknologi
Tingkat Implementasi	Rendah ($\pm 12\%$)	Tinggi ($\pm 40\%$)	Sedang ($\pm 25\%$)
Keunggulan	Legitimasi hukum kuat; cakupan nasional	Akuntabilitas publik meningkat; solusi berbasis konteks	Efisiensi pemeriksaan; deteksi dini inefisiensi
Tantangan	Tinggi biaya politik; follow-up rendah	Kapasitas lokal bervariasi; resistensi elite	Kesenjangan digital; biaya investasi tinggi
Contoh	Audit IKN (2023)	Jawa Tengah (2024)	Pilot project BPK (2024)
Rekomendasi	Penguatan sanksi dan monitoring	Pelibatan CSO & penguatan kapasitas	Integrasi sistem data lintas instansi

Rekomendasi Kebijakan untuk Penguatan Audit Kinerja di Indonesia

Berdasarkan hasil analisis, penelitian ini menghasilkan tiga rekomendasi kebijakan strategis, yaitu: (1) penguatan Sistem Pemantauan Tindak Lanjut: Indonesia perlu mengadopsi model pemantauan terintegrasi seperti Kanada dan Selandia Baru (OECD, 2023). Pembentukan badan khusus pemantau follow-up audit di bawah Presiden, terintegrasi dengan SIPKD, akan meningkatkan konsistensi implementasi rekomendasi audit. (2) Reformasi Kapasitas dan Profesionalisasi Auditor: diperlukan transformasi kapasitas auditor melalui kurikulum Audit Berbasis *Outcome*, program sertifikasi kompetensi, integrasi teknologi audit modern, dan studi kasus substantif sebagai dasar pelatihan (World Bank, 2023). Hal ini penting mengingat kelemahan utama audit kinerja terletak pada kurang operasionalnya rekomendasi yang diberikan. (3) Reformasi Kerangka Regulasi: penelitian ini merekomendasikan revisi UU 15/2006 tentang BPK untuk memasukkan sanksi administratif bagi instansi yang tidak menindaklanjuti rekomendasi, aturan mengenai audit partisipatif, kewenangan lebih besar dalam pemantauan berkelanjutan.

Rekomendasi ini sejalan dengan temuan Ismail dan Halim (2024) tentang perlunya reformasi multidimensional yang menyoar kelembagaan, kapasitas SDM, dan dukungan regulasi. Penelitian ini memberikan kontribusi teoretis dan praktis penting bagi pengembangan studi audit kinerja. Secara teoretis, penelitian memperluas konsep *audit society* Power (2003) dengan memperkenalkan istilah “seremonialisme politik”, yaitu

penggunaan audit sebagai alat legitimasi tanpa komitmen perubahan substantif, serta memperkuat teori kelembagaan melalui bukti *decoupling* antara kepatuhan administratif dan perubahan nyata.

Studi ini juga menegaskan peran aktor non-negara dalam mengurangi kesenjangan tersebut (Ismail & Halim, 2024) dan menyempurnakan model audit transformasional regional (Djalil et al., 2023) melalui validasi praktik hybrid yang memadukan audit partisipatif dengan tradisi lokal seperti musyawarah desa. Secara praktis, penelitian merekomendasikan pengembangan indikator kinerja berbasis *outcome*, peningkatan kapasitas auditor melalui pelatihan berbasis studi kasus, serta penyusunan panduan nasional audit partisipatif untuk memperkuat akuntabilitas publik.

4. KESIMPULAN

Penelitian ini memberikan pemahaman komprehensif mengenai dilema audit kinerja di Indonesia melalui analisis sistematis atas literatur internasional dan nasional dalam kurun waktu 2015-2024. Secara umum, terdapat tiga kesimpulan utama. Pertama, Audit kinerja di Indonesia masih bersifat formalistik, tercermin dari rendahnya implementasi rekomendasi-rata-rata hanya 12%. Kondisi ini sejalan dengan kritik Power (2003) bahwa audit sering menjadi alat legitimasi prosedural, bukan instrumen perbaikan kinerja.

Kedua, Efektivitas audit terhambat oleh biaya politik dan resistensi elite pada level kelembagaan, kapasitas auditor yang terbatas pada level organisasional, serta lemahnya pemantauan dan indikator kinerja pada level teknis. Temuan ini memperkuat konsep *seremonialisme politik*, yaitu penggunaan audit untuk legitimasi tanpa perubahan struktural. Ketiga, Model audit partisipatif terbukti lebih efektif; studi di Jawa Tengah (Suryanto & Ismail, 2024) menunjukkan peningkatan implementasi rekomendasi hingga 40% melalui penguatan akuntabilitas horizontal dan keterlibatan masyarakat dalam proses pengawasan. Secara keseluruhan, penelitian ini menegaskan perlunya transformasi paradigma audit kinerja di Indonesia, dari pendekatan seremonial menuju pendekatan transformasional yang berbasis pada *outcome*, partisipasi publik, dan transparansi.

Penelitian ini juga mendorong pembentukan *National Audit Implementation Monitoring Unit* di bawah KSP untuk memastikan konsistensi tindak lanjut audit secara nasional (OECD, 2023), mengintegrasikan e-audit BPK dengan SIPKD/SIMDA untuk pemantauan real-time, serta merevisi UU No. 15/2006 agar memuat sanksi administratif bagi pimpinan instansi yang tidak menindaklanjuti rekomendasi. Peneliti juga merekomendasikan mengembangkan *Audit Outcome Certification Program* guna memperkuat kompetensi auditor berbasis *outcome*, meningkatkan kapasitas auditor daerah melalui pelatihan kasus substantif, audit partisipatif, big data, dan risk-based audit, serta menyusun panduan audit transformasional yang menggabungkan standar internasional dengan kearifan lokal seperti musyawarah desa. Berikutnya penulis mendorong dilakukannya studi longitudinal untuk menguji dampak jangka panjang audit partisipatif, penelitian komparatif lintas daerah untuk melihat variasi efektivitas model audit, serta pengembangan indikator *outcome* sektoral guna memperjelas fokus dan pengukuran audit kinerja.

BIOGRAFI PENULIS

M. Irsan Nasution adalah dosen di program studi Magister Akuntansi, Universitas Pembangunan Panca Budi Medan yang mengkhususkan diri dalam bidang audit internal/audit kinerja. Irsan memegang gelar doktor Ilmu Akuntansi di program doktor Ilmu Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Sumatera Utara, Medan.

Orchid ID: [0009-0004-9582-2767](https://orcid.org/0009-0004-9582-2767)

Google Scholar: <https://scholar.google.com/citations?user=qkLFWmMAAAAJ>

Email: irsan@dosen.pancabudi.ac.id

Mutia Riska Faridani adalah Dosen Tetap Pada Program Studi Akuntansi di Universitas IBBI. yang mengkhususkan diri dalam bidang auditing. Mutia Riska Faridani memegang gelar (M.Ak) dari Universitas Brawijaya. Saat ini, dia adalah kandidat Doktor dari Universitas Sumatera Utara, dengan fokus pada minat penelitian auditing.

Orchid ID: [0000-0002-3109-0286](https://orcid.org/0000-0002-3109-0286)

Google Scholar: <https://scholar.google.com/citations?user=nned9IAAAAJ>

Email: mutiariska@ibbi.ac.id

DAFTAR PUSTAKA

- Alon, A., T., B., & M., G. (2021). Symbolic versus substantive performance auditing in emerging economies. *Public Money & Management*, 41(7), 511–520.
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2022). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) I Tahun 2022*. BPK RI. <https://www.bpk.go.id/ihaps/2022/I>
- Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia. (2023). *Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester (IHPS) II Tahun 2023*. BPK RI. <https://www.bpk.go.id/ihaps/2023/II>
- Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77–101. <https://doi.org/10.1191/1478088706qp063oa>
- Cordery, C. J., & Hay, D. C. (2022). Public sector audit in uncertain times. *Financial Accountability & Management*, 38(3), 426–446. <https://doi.org/10.1111/faam.12299>
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160. <https://doi.org/10.2307/2095101>
- Dwiputri, R., & Kusuma, D. (2022). Political constraints and follow-up of state audit recommendations in Indonesia. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 26(1), 15–31.
- English, L. (2020). Performance audit: A critical review of its impact on public sector governance. *Australian Journal of Public Administration*, 79(1), 45–64.
- Hood, C. (1995). The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2–3), 93–109. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)E0001-W](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W)
- Ismail, A., & S., H. M. (2022). Bureaucratic complexity and audit effectiveness in the Philippines. *Asian Review of Public Administration*, 33(2), 110–129.

- Kim, S., & J., P. M. (2022). Digital auditing and big data analytics in the public sector: Evidence from South Korea. *Government Information Quarterly*, 39(4), 101–112.
- Lonsdale, J., P., W., & T., L. (2020). *Performance auditing: Contributing to accountability in democratic government*. Edward Elgar.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340–363. <https://doi.org/10.1086/226550>
- Morin, D. (2018). The role of performance auditing in modern government. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 30(3), 290–309.
- Nguyen, T. P. (2021). Political influence and state audit effectiveness in Vietnam. *Journal of Asian Public Policy*, 14(2), 236–256.
- Nurhayati, S., & T., S. (2021). Challenges in implementing state audit recommendations in Indonesia. *Jurnal Tata Kelola dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, 7(2), 145–160.
- Nurhayati, S., T., S., & H., H. (2023). Determinants of audit recommendation follow-up in Indonesian ministries and agencies. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 14(1), 100–115.
- OECD. (2020). *Public audit in the digital age*. OECD Publishing.