

**TERJEMAHAN**

**THE IMPACT OF PERFORMANCE AUDIT ON PUBLIC SECTOR ORGANIZATIONS: THE CASE OF  
ESTONIA**

**Ringa Raudla • Kulli Taro • Cherlin Agu • James W. Douglas**

**Published online : 7 March 2015**

**© Springer Science+Business Media New York 2015**

**Published on:** Public Organization Review, A Global Journal  
June 2016, Volume 16, Issue 2, pp 217-233

**ISSN 1566-7170 (Print), ISSN 1573-7098 (Online)**

**Diterjemahkan oleh:**

**Beny Rahbandiyosa Sabri S.E.**

**Auditor**

**Inspektorat Utama**

**Sekretariat Jenderal DPR RI**

**Jakarta, 29 September 2016**

# **PENGARUH AUDIT KINERJA TERHADAP ORGANISASI SEKTOR PUBLIK: KASUS PADA ESTONIA**

Ringa Raudla – Kulli Taro – Cherlin Agu – James W. Douglas

Diterbitkan secara online: 7 Maret 2015

Springer Science + Business Media New York 2015

## **Abstrak**

Hasil dari survei terhadap 118 pegawai pemerintahan Estonia menunjukkan bahwa auditee dapat menilai audit kinerja berguna walaupun audit kinerja tersebut tidak mendorong terjadinya perubahan spesifik pada kebijakan dan praktek organisasi. Tidak terdapat peralihan antara fungsi akuntabilitas dan perbaikan pada audit kinerja yang dapat diidentifikasi, walaupun hanya sebagian kecil dari responden yang beranggapan bahwa audit kinerja dilaksanakan untuk meminta pertanggungjawaban dari organisasi yang diaudit atas tindakan-tindakan mereka. Disaat faktor-faktor internal dari proses audit – termasuk nilai keahlian dari auditor, keterbukaan mereka untuk melaksanakan dialog dengan auditee dan kualitas dari laporan audit – mempengaruhi nilai kegunaan dari audit kinerja, faktor-faktor tersebut tidak terlalu berpengaruh terhadap implementasi perubahan pada organisasi yang diaudit. Penelitian ini mengindikasikan bahwa disaat anggota parlemen memberikan perhatian kepada pelaksanaan audit kinerja dan disaat ekspose media mendorong munculnya debat politik, kemungkinan diterapkannya perubahan yang direkomendasikan dari pelaksanaan audit kinerja semakin meningkat.

**Kata Kunci:** Audit Kinerja, Manajemen Kinerja, akuntabilitas, Institusi Audit Pemerintah

## **Pendahuluan**

Kinerja sektor publik telah menjadi topik perdebatan utama dalam bidang manajemen publik selama 15-20 tahun terakhir (Pollitt and Bouckaert 2004; Talbot 2010). Seiring dengan munculnya gerakan reformasi manajemen publik serta krisis ekonomi dan keuangan akhir-akhir ini, sektor publik internasional menghadapi tuntutan untuk meningkatkan kinerja mereka dalam mencapai tingkat efisiensi dan efektivitas yang baik untuk memulihkan dan menjaga kepercayaan masyarakat terhadap institusi publik. Munculnya pergerakan tuntutan atas kinerja, Institusi Audit Tertinggi (Supreme Audit Institutions) di banyak negara telah memperkenalkan penerapan praktek audit kinerja. Terdapat banyak pengertian dari Audit Kinerja (lihat INTOSAI; Pollitt et al. 1999; Furubo 2011, sebagai contoh). Pengertian yang paling dikenal muncul dari the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) yang didasari oleh konsep 3 E (Ekonomis, Efisiensi dan Efektifitas): “Audit Kinerja merupakan sebuah pemeriksaan independen dan objektif terhadap Kegiatan Pemerintah, sistem, program atau organisasi, atas salah satu atau lebih dari tiga aspek, ekonomis, efisiensi dan efektivitas, yang bertujuan untuk menghasilkan perbaikan”. Saat ini, Audit Kinerja (AK)

dianggap sebagai salah satu elemen penting dari “struktur audit” oleh SAI (Lonsdale 2011; Pollit et al. 1999). Perubahan peran dan tingkat perhatian tersebut mendorong terjadinya perubahan dalam komposisi kegiatan audit di Institusi Audit Tertinggi berbagai negara (Lonsdale 2011; Pollitt et al. 1999).

Secara searah, diskusi-diskusi akademis terkait audit kinerja pun mulai memfokuskan pada peran dan tugas dari audit itu sendiri. Selain dianggap sebagai alat untuk meningkatkan akuntabilitas, audit kinerja juga dapat memberikan sudut pandang baru dalam perdebatan kebijakan publik, memberikan masukan dan saran kepada Pemerintah dalam pengambilan kebijakan serta memberikan pedoman bagi Pemerintah untuk meningkatkan kinerja mereka (Funkhouser 2011; Lonsdale and Bechberger 2011; Reichborn-kjennerud 2013b; Wilkins and Lonsdale 2007). Terlepas dari peningkatan penggunaan Audit Kinerja oleh Institusi-institusi Audit Tertinggi, jumlah penelitian akademis dan empiris terhadap audit kinerja masih sangat sedikit – terutama jika dibandingkan dengan penelitian di bidang manajemen dan evaluasi lainnya (Funkhouser 2011; Lonsdale 2011; Pollit et al. 1999). Bahkan hanya terdapat sedikit penelitian yang membahas tentang pengaruh audit kinerja terhadap organisasi sektor publik (Kells 2011; Leeuw 2011; Morin 2014; Reichborn-kjennerud 2013b; Van Loocke and Put 2011). Atas meningkatnya peran dan ekspektasi terhadap hasil yang harus dicapai oleh pelaksanaan audit kinerja, maka sangat penting untuk mengevaluasi pencapaian dan pengaruh dari audit kinerja selama ini.

Lewat penelitian ini, kami bertujuan untuk mengisi celah literatur yang muncul dalam topik ini. Secara khusus, penelitian ini bertujuan untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan terkait: 1) Apakah audit kinerja telah bertujuan untuk meningkatkan akuntabilitas kementerian dan lembaga atau hanya bertujuan untuk meningkatkan kinerja para pejabat di Kementerian/ lembaga yang diaudit? Apakah peralihan dari dua fungsi ini dapat diteliti dan diobservasi ataukah kedua fungsi ini melebur menjadi satu? 2) Apakah auditee menganggap audit kinerja berguna bagi mereka? 3) Apakah audit kinerja mendorong terjadinya perubahan pada organisasi yang diaudit? Jika iya, perubahan seperti apa yang muncul? 4) faktor apa yang meningkatkan persepsi kegunaan audit kinerja dan faktor mana yang dapat memfasilitasi terjadinya perubahan di organisasi yang diaudit? Untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan penelitian ini, kami menggunakan hasil dari sebuah survei (dilaksanakan di tahun 2013-2014) terhadap 118 pegawai pemerintahan di Estonia yang pernah menjalani pelaksanaan audit kinerja.

Kontribusi dari penelitian kami adalah untuk meningkatkan pemahaman atas dampak dari audit kinerja pada organisasi sektor publik. Beberapa penelitian empiris sebelumnya telah membahas tentang nilai kegunaan dari audit kinerja dan perubahan yang ditimbulkan (lihat Lonsdale 1999; Morin 2004, 2008), meneliti faktor-faktor yang mempengaruhi nilai manfaat dari audit kinerja (Reichborn-Kjennerud 2013a), dan mengidentifikasi variabel-variabel yang bersinergi dengan implementasi perubahan setelah dilaksanakannya audit kinerja (Morin 2004, 2008, 2014). Sudut pandang baru yang diberikan lewat penelitian kami adalah untuk melihat dua jenis dampak yang ditimbulkan oleh audit kinerja – Nilai manfaat dan inisiasi perubahan yang ditimbulkan – dan untuk menganalisa apakah faktor yang meningkatkan nilai manfaat dari audit kinerja juga memberikan kontribusi dalam terjadinya perubahan pada organisasi. Lebih jauh, tidak seperti penelitian-penelitian sebelumnya, kami secara jelas memisahkan faktor internal dan eksternal yang dapat mempengaruhi keberhasilan audit

kinerja dalam menginisiasi perubahan yang direkomendasikan dalam laporan audit dan menganalisa tipe faktor mana – eksternal atau internal – yang memiliki pengaruh lebih signifikan. Penelitian-penelitian empiris sebelumnya belum meneliti mengenai peralihan antara fungsi akuntabilitas dan fungsi perbaikan dalam audit kinerja, sehingga kami akan meneliti terkait keberadaan peralihan fungsi tersebut. Makalah ini terdiri atas: Bagian 2 garis besar dan kerangka analitis. Bagian 3 memaparkan mengenai hasil dari analisa data dan bagian 4 memberikan kesimpulan dalam bentuk diskusi.

## **Kerangka Analitis**

Peran dari Audit Kinerja : akuntabilitas versus Pembelajaran?

Dalam diskusi mengenai nilai rasional, fungsi dan peran dari audit kinerja, muncul dua “fungsi” atau “tujuan” utama. Pertama, audit kinerja diposisikan sebagai sebuah mekanisme untuk meningkatkan akuntabilitas dapa sektor publik. Kedua, audit kinerja diharapkan untuk berkontribusi dalam pembelajaran, perbaikan dan perubahan. Terkait kesesuaian antara kedua fungsi ini, diskusi teoritis mengenai fungsi dan dampak dari audit kinerja mengarah kepada dua kesimpulan yang berbeda. Di satu sisi, berdasarkan perspektif teori agen-utama (lihat, e.g. Moe 1984; Bendor et al. 1987), dapat disimpulkan bahwa dua fungsi utama dari audit kinerja – memastikan akuntabilitas dan meningkatkan kinerja organisasi – bersifat harmonis (atau setidaknya tidak bertentangan) sehingga fokus auditor terhadap akuntabilitas juga dapat memfasilitasi proses pembelajaran pada auditee sehingga mendorong terlaksananya perbaikan dan perubahan organisasi (funkhouser 2011; Weiss 1998; Wilkins and Lonsdale 2007). Informasi dan sudut pandang baru yang dilahirkan lewat proses audit dapat mengidentifikasi area-area yang membutuhkan perbaikan , serta jika mempertimbangkan konteks akuntabilitas dari pelaksanaan audit, pihak-pihak yang terlibat pun dapat memperoleh insentif atas perubahan-perubahan yang dilakukan (Justesen and Skaerbek 2010; Funkhouser 2011; Lonsdale and Bechberger 2011).

Disisi lain, berdasarkan pendekatan budaya terhadap proses pembelajaran organisasi (e.g. Popper and Lipshitz 1998), dapat disimpulkan bahwa dua fungsi utama dari audit kinerja – memastikan akuntabilitas dan meningkatkan kinerja aktual (lewat pembelajaran dan perubahan) – bersifat tidak searah atau bahkan tidak cocok (e.g. Behn 2001; Dubnick 2005; Lonsdale and Bechberger 2011; Van der Meer and Edelenbos 2006). Dalam argumen ini, sering disampaikan bahwa fokus auditor pada kepatuhan organisasi terhadap aturan dan target yang ditetapkan dalam rangka meningkatkan akuntabilitas dapat membuat proses audit yang dilaksanakan tidak memfasilitasi terlaksananya proses pembelajaran (Lonsdale and Bechberger 2011). Fokus pada akuntabilitas memerlukan ketelitian, independensi bahkan jarak sosial antara auditor dengan auditee, dimana fokus terhadap pembelajaran membutuhkan kepercayaan, kedekatan sosial dan kesempatan untuk pelaksanaan diskusi (Lonsdale and Bechberger 2011; Morin 2003; Van Loocke and Put 2011). Sifat alami dari audit kinerja, terutama jika hal ini menekankan pada kontrol dan kesalahan, dapat menimbulkan sifat divensif pada auditee dan mengurangi peluang terjadinya proses pembelajaran (e.g. Lonsdale and Bechberger 2011; Van der Meer and Edelenbos 2006). lebih jauh lagi, fokus auditor pada kepatuhan, kontrol dan prosedur formal dapat menghalangi munculnya inovasi, pengambilan resiko dan eksperimen pada organisasi yang di audit (Bemelmans-Videc et al. 2007; Kells 2011; Leeuw 2009).

Apakah kedua fungsi ini – Memastikan akuntabilitas dan meningkatkan kinerja – bersifat cocok atau bertentangan masih membutuhkan pengujian empiris: dimana penelitian-penelitian sebelumnya belum membahas permasalahan ini secara jelas dan tegas. Oleh karena itu, pada bagian empiris dalam makalah ini kami akan menguji hipotesa berikut:

H 1 : Terdapat peralihan nilai antara dua fungsi utama dari audit kinerja: jika audit kinerja dinilai lebih memfokuskan pada akuntabilitas, maka audit kinerja tersebut memiliki kemungkinan lebih kecil untuk diartikan sebagai media untuk meningkatkan proses operasional pada organisasi yang diaudit.

Faktor apakah yang meningkatkan nilai kegunaan audit kinerja dan memfasilitasi terjadinya perubahan?

Dalam merencanakan dampak yang akan ditimbulkan lewat audit kinerja (atau kinerja dari pelaksanaan audit kinerja) beberapa taksonomi bermunculan (e.g. Van Loocke and Put 2011; Morin 2001, 2004, 2008). Dampak audit kinerja yang paling sering dibahas adalah perubahan yang dilaksanakan sebagai hasil dari audit kinerja dan nilai kegunaan audit kinerja dimata auditee (e.g. Alwardat 2010; Brown and Craft 1980; Morin 2001, 2004, 2008, 2014; Reichborn-Kjennerud 2013b; Van Loocke and Put 2011). Secara spesifik, beberapa perubahan berikut diyakini muncul akibat pengaruh dari audit kinerja: Modifikasi terhadap hukum dan aturan, perubahan dalam manajemen sumber daya manusia, peralihan dalam perencanaan dan kinerja strategis serta manajemen resiko, pengadopsian praktik terbaik, dan pergantian personil (e.g. Lapsley and Pong 2000; Morin 2004; 2008). Sebagai tambahan dari perubahan yang dihasilkan oleh audit kinerja, kegunaan dari audit kinerja (sebagaimana yang dipersepsikan oleh auditee) diyakini juga sebagai dampak lain yang muncul (Morin 2001, 2004, 2008, 2014; Reichborn-Kjennerud 2013a; Van Loocke and Put 2011). Seperti yang dinyatakan oleh Reichborn-Kjennerud (2013a), persepsi kegunaan dapat menjadi indikator yang lebih valid atas dampak yang ditimbulkan oleh audit kinerja jika dibandingkan dengan perubahan yang dilaksanakan pada organisasi (terutama jika menggunakan metode survey), terutama karena penilaian terhadap persepsi atas perbaikan dan perubahan yang dilaksanakan harus diverifikasi dengan sumber data lainnya.

Dalam penelitian terkait dampak yang ditimbulkan oleh audit kinerja, beberapa penelitian sebelumnya telah berusaha untuk menemukan berbagai faktor lain yang memfasilitasi atau meningkatkan pengaruh dampak tersebut. Beberapa variabel telah dibahas dalam penelitian-penelitian sebelumnya (e.g. Alwardat 2010; Reichborn-Kjennerud 2013a; Morin 2001, 2004, 2008, 2014). Dengan tujuan memperoleh kejelasan analitis – serta untuk mengungkapkan dampak-dampak lain yang mungkin ditimbulkan faktor-faktor tersebut – kami bermaksud untuk membagi faktor-faktor tersebut kedalam dua kelompok utama, yaitu faktor internal dan eksternal.

Faktor internal (yaitu faktor internal dari audit) mengacu pada persepsi auditee terhadap auditor (termasuk penilaian mereka terkait kompetensi dan keahlian), karakteristik dari proses audit (seperti kesediaan auditor dalam melaksanakan dialog) dan penilaian atas kualitas laporan audit (Alwardat 2010; Van Loocke and Put 2011; Morin 2001; Reichborn and Kjennerud 2013a, b). Pertama dapat diasumsikan – dengan mempertimbangkan teori

pengaruh sosial (e.g. Tedeschi 1972) dan teori pengaruh ahli (e.g. Raven 1992) – bahwa jika auditee meyakini bahwa auditor memiliki keahlian dan kompetensi, mereka cenderung untuk menilai bahwa pelaksanaan audit akan berguna dan akan menerapkan perubahan yang diusulkan (Alwardat 2010; Morin 2004, 2008). Kedua, dapat disimpulkan jika laporan audit dinilai memiliki kualitas yang baik, auditee akan cenderung menggunakan laporan tersebut dalam mengimplementasikan perubahan yang diusulkan dan meyakini bahwa pelaksanaan audit tersebut berguna (Hatherley and Parker 1988; Lonsdale and Bechberger 2011; Reichborn-Kjennerud 2013a, b). Ketiga, dengan mempertimbangkan sudut pandang dari teori dialog interaktif dalam hal penggunaan informasi kinerja (lihat Moynihan 2006, 2008a, b) yang terkandung pada audit kinerja, dapat disimpulkan bahwa nilai kegunaan dari audit dan implementasi perubahan dapat dilaksanakan melalui pendekatan dialogis dan timbal balik dalam proses audit, dimana auditor akan melibatkan pemangku kepentingan dalam proses evaluasi, terbuka untuk melakukan dialog serta mempertimbangkan pendapat yang disampaikan oleh auditee (Lonsdale and Bechberger 2011; Morin 2001, 2004; Preskill and Torres 2000; Reichborn-Kjennerud and Johnsen 2011; Weets 2011). Komunikasi antara auditor dengan auditee dapat memunculkan pemahaman yang lebih baik atas permasalahan yang dihadapi dan meningkatkan nilai manfaat dari pelaksanaan audit (serta meningkatkan kemungkinan implementasi perubahan yang diusulkan) (Van Loocke and Put 2011; Van Der Meer 1999). Terakhir, berdasarkan institusionalisme sosiologis atau institusionalisme organisasi (e.g. March and Olsen 1989; Meyer and Rowan 1977), kami meyakini bahwa auditee akan memilah rekomendasi yang diusulkan dengan menggunakan logika penilaian kelayakan bagi organisasi mereka (Reichborn and Kjennerud 2013b). Dengan demikian, semakin setuju auditee terhadap kriteria dan kesimpulan audit, maka semakin besar nilai kegunaan audit tersebut bagi mereka (Reichborn-Kjennerud 2013a), serta semakin besar kemungkinan pelaksanaan audit kinerja menghasilkan perubahan pada organisasi yang diaudit. Penelitian empiris yang ada menunjukkan para auditee di Norwegia beranggapan bahwa audit kinerja akan lebih berguna jika mereka meyakini laporan audit memiliki kualitas yang tinggi, menyetujui kriteria audit, serta terlibat dalam proses audit (Reichborn-Kjennerud 2013a), bahwa para auditee di Inggris cenderung akan mengimplementasikan perubahan jika mereka meyakini bahwa auditor memiliki tingkat kompetensi yang bagus (Alwardat 2010) dan bahwa Audit kinerja di Kanada memiliki dampak yang lebih besar jika auditee meyakini bahwa auditor menerapkan keterbukaan komunikasi yang baik (Morin 2004).

Faktor-faktor eksternal utama yang dibahas dalam literatur-literatur sebelumnya adalah keterlibatan anggota parlemen dan media masa dalam diskusi terkait hasil audit. Secara spesifik, dimana hal ini masih dapat diperdebatkan, berdasarkan teori agen utama, jika laporan audit mendapat perhatian yang lebih besar – terutama dari media masa dan anggota parlemen – laporan audit yang disampaikan kepada publik (termasuk hubungan akuntabilitas antara parlemen dengan pemerintah dalam sistem parlementer) dapat menghasilkan tindakan yang telah diadaptasi (e.g. Lonsdale 2008; Morin 2001, 2004, 2008; Pollit and Summa 1996; Weiss 1998). Penelitian empiris yang diselenggarakan di Kanada menunjukkan bahwa intervensi dari parlemen merupakan faktor penting dalam menentukan perubahan yang dilaksanakan sebagai tindak lanjut dari pelaksanaan audit kinerja (Morin 2004, 2008, 2014), sedangkan pengaruh dari liputan media massa terhadap pelaksanaan audit memiliki pengaruh yang lemah dalam satu penelitian (Morin 2004), namun memiliki pengaruh yang lebih besar pada penelitian lainnya (Morin 2008). Dalam sebuah penelitian pada negara-negara bagian Amerika Serikat, Brown dan Craft (1980) menemukan bahwa aksi yang

dilakukan oleh legislator dan liputan media massa dapat meningkatkan dampak yang dihasilkan oleh pelaksanaan audit kinerja.

Berdasarkan diskusi teoritis diatas, kami dapat memformulasikan beberapa hipotesa terkait nilai manfaat dari audit kinerja, yang terdiri atas:

Nilai manfaat dari audit kinerja pada auditee cenderung lebih besar, jika

H 2.1.: semakin tinggi penilaian mereka terhadap keahlian dari anggota tim audit

H 2.2.: semakin tinggi penilaian mereka terhadap kualitas laporan audit

H 2.3.: semakin tinggi penilaian mereka terhadap kesediaan auditor untuk melaksanakan dialog dalam proses audit

H 2.4.: semakin rinci penjelasan atas temuan audit yang disampaikan dalam laporan audit

H 2.5.: semakin setuju mereka terhadap kriteria dan kesimpulan audit

H 2.6.: semakin konkrit penjabaran dari rekomendasi yang disampaikan dalam laporan audit

H 2.7.: semakin banyak perubahan yang dilaksanakan sebagai tindak lanjut dari pelaksanaan audit kinerja

Dengan mempertimbangkan perubahan yang dilaksanakan pada organisasi yang diaudit sebagai tindak lanjut atas pelaksanaan audit kinerja, kami mengusulkan beberapa hipotesa yang terdiri atas:

Perubahan pada organisasi yang diaudit sebagai tindak lanjut atas pelaksanaan audit kinerja, sebagaimana diyakini oleh auditee, akan cenderung lebih ekstensif, jika

H 3.1.: semakin tinggi penilaian mereka terhadap keahlian dari anggota tim audit

H 3.2.: semakin tinggi penilaian mereka terhadap kualitas laporan audit

H 3.3.: semakin tinggi penilaian mereka terhadap kesediaan auditor untuk melaksanakan dialog dalam proses audit

H 3.4.: semakin jelas penjelasan atas temuan audit yang disampaikan dalam laporan audit

H 3.5.: semakin setuju mereka terhadap kriteria dan kesimpulan audit

H 3.6.: semakin konkrit penjabaran tentang temuan dalam laporan audit

H 3.7.: semakin besar perhatian media massa terhadap audit kinerja

H 3.8.: semakin besar perhatian anggota parlemen terhadap audit kinerja

### **Penelitian Empiris**

Dalam memperoleh jawaban atas pertanyaan penelitian, kami melaksanakan survey terhadap pegawai pemerintahan Estonia yang pernah mengalami audit kinerja yang dilaksanakan oleh Kantor Audit Nasional (National Audit Office-NAO). Kantor Audit Nasional di Estonia dijalankan sesuai dengan praktek modern di eropa. Kantor tersebut dikepalai oleh seorang Auditor Utama yang ditunjuk setiap 5 tahun oleh anggota parlemen (dinamai Riigikogu) berdasarkan usulan dari Presiden. Independensi Kantor Audit Nasional dijamin dalam konstitusi dan Undang-undang Kantor Audit Nasional. Fungsi dari Kantor Audit Nasional adalah untuk memberikan jaminan kepada publik dan parlemen bahwa aset sektor publik telah digunakan secara legal dan efektif. Lembaga ini memutuskan secara independen tentang apa, bagaimana dan kapan akan melakukan audit. Kantor Audit Nasional memiliki hak

untuk mengajukan usulan (tidak mengikat) kepada pemerintah, kementerian dan pemerintah daerah tentang rancangan atau amandemen undang-undang. Kantor Audit Nasional telah melaksanakan audit kinerja sejak tahun 2002 (dimana rata-rata terdapat 10 – 20 audit kinerja dalam setiap tahunnya). Laporan audit dipublikasikan dan disampaikan kepada komite di parlemen yang menangani masalah pengawasan/ pengendalian anggaran nasional dan komite terkait lainnya dalam hal pelaksanaan reviu.

Survey ini dilaksanakan pada tahun 2013 – 2014 dengan memperhitungkan semua audit kinerja yang dilaksanakan selama kurun waktu tahun 2005 – 2012. Survey ini dilaksanakan dengan menggunakan instrumen penelitian yang dikembangkan oleh Reichborn-Kjennerud (2013a, b). Tim peneliti Estonia menerjemahkan pertanyaan-pertanyaan survey kedalam bahasa Estonia dan menjalankan survey tersebut. Survey terdiri atas 35 pertanyaan mengenai audit kinerja yang telah dialami oleh auditee; mayoritas pertanyaan membutuhkan jawaban dalam bentuk 5 tingkat skala Likert. Survey tersebut disebarkan kepada seluruh pegawai pemerintahan yang pernah terlibat dalam audit kinerja selama kurun waktu tahun 2005 – 2012. Survey dikirim kepada 398 pegawai pemerintahan dan jumlah responden yang diperoleh adalah 118 (dimana hal ini menghasilkan rasio tanggapan sebesar 30 %). Rendahnya rasio tanggapan dapat dijelaskan dengan tingginya rasio pergantian pada sektor publik Estonia (i.e. banyak dari responden potensial tidak lagi berkerja pada organisasi yang diaudit), tingginya beban kerja pegawai pemerintahan, dan karena banyaknya jumlah pertanyaan dalam survey tersebut.

Dampak umum dari audit kinerja di Estonia: Nilai kegunaan dan perubahan yang dihasilkan

Dalam survey yang dilaksanakan, auditee diminta untuk menilai sejauh mana organisasi telah mengimplementasikan perubahan yang direkomendasikan dalam audit kinerja dan apakah audit kinerja yang dilaksanakan berguna bagi organisasi.

Sebagaimana kita lihat dalam tabel 1, 40 % dari auditee menilai bahwa audit kinerja berguna bagi organisasi, namun terdapat nilai persetujuan yang lebih rendah mengenai pernyataan bahwa audit kinerja mendorong terjadinya perubahan (21 %).

Sebagaimana yang terlihat pada tabel 2, diantara tipe perubahan yang dilaksanakan sebagai tindak lanjut dari pelaksanaan audit kinerja, tiga perubahan mayoritas yang ditemukan adalah: perubahan terhadap manajemen strategi, perencanaan dan kinerja; perubahan dalam proses koordinasi; dan perubahan pada prosedur-prosedur relevan.

Apakah terdapat peralihan antar fungsi dari audit kinerja?

Sebagaimana yang telah didiskusikan dalam bagian kerangka analitis, salah satu pertanyaan utama dalam audit kinerja, apakah dua fungsi utama dari audit kinerja – memastikan akuntabilitas dan kontribusi terhadap perubahan – bersifat harmonis atau tidak. Berdasarkan paradoks kinerja, dalam H 1 kami mengasumsikan terjadinya peralihan: jika audit kinerja cenderung dilaksanakan dengan tujuan akuntabilitas, maka semakin kecil kemungkinan audit kinerja tersebut mendorong terjadinya perubahan dan perbaikan (e.g. Behn 2001; Dubnick 2005; Reichborn-Kjennerud 2013a). Salah satu pertanyaan dalam survey meminta responden untuk menilai sejauh mana audit kinerja tersebut dilaksanakan untuk meningkatkan



akuntabilitas, dan sejauh mana audit kinerja tersebut dilaksanakan untuk mendorong perbaikan pada entitas yang diaudit?

**Tabel 1** Persepsi penilaian mengenai sejauh mana audit kinerja mendorong terjadinya perubahan pada organisasi yang diaudit dan persepsi penilaian auditee mengenai kegunaan audit kinerja

Pertanyaan	1	2	3	4	5	Jumlah	Mean
	Sangat rendah				Sangat tinggi		
Sejauh mana organisasi yang diaudit melakukan perubahan sebagai tindak lanjut dari laporan audit kinerja?	10 14.1 %	19 26.8 %	27 38 %	13 18.3 %	2 2.8 %	71	2.69
Sejauh mana anda menilai audit kinerja yang dilaksanakan berguna?	3 4.3 %	15 21.4 %	24 34.3 %	20 28.6 %	8 11.4 %	70	3.21

Pertama, jawaban atas dua pertanyaan dalam tabel 3 memungkinkan kita untuk mengetahui apakah responden meyakini terjadinya peralihan antar fungsi dari audit kinerja. Analisa korelasi sederhana menunjukkan bahwa tidak terdapat korelasi negatif statistik yang signifikan antara jawaban yang dijabarkan dalam tabel 3 (mengenai apakah audit kinerja dilaksanakan untuk meningkatkan akuntabilitas dan apakah audit kinerja dilaksanakan untuk mendorong perbaikan pada entitas yang diaudit) [-0.054;  $p=0.701$ ]. Namun demikian, hipotesa 1 belum bisa dikonfirmasi. Kedua, berdasarkan diskusi teoritis terkait audit kinerja dalam literatur-literatur yang ada (dibahas pada bagian kerangka analitis), sangat mengejutkan bahwa sebagian besar dari responden tidak meyakini bahwa audit kinerja dilaksanakan untuk menilai akuntabilitas kementerian. Hal ini sungguh membingungkan terutama karena dalam laporan audit mereka, audit Kantor Audit Nasional secara spesifik menyebutkan kementerian-kementerian yang bertanggungjawab (dan mengharapkan kementerian tersebut memberikan tanggapan atas rekomendasi yang disampaikan dalam laporan audit).

**Tabel 2** Tipe perubahan yang diadopsi oleh organisasi sebagai tindak lanjut dari pelaksanaan audit kinerja

Perubahan apa yang dilaksanakan di organisasi anda setelah pelaksanaan audit kinerja? (anda dapat menggunakan beberapa pilihan)		
Pilihan jawaban	Persentase jawaban	Jumlah jawaban
Perubahan dalam peraturan dan regulasi	27.9 %	17
Perubahan terhadap prosedur yang direkomendasikan oleh Kantor Audit Nasional	32.8 %	20
Perubahan pada manajemen strategi, perencanaan dan kinerja	39.3 %	24
Perubahan dalam pengendalian internal dan manajemen resiko	14.8 %	9
Peningkatan alokasi anggaran untuk area kebijakan yang diaudit	9.8 %	6

Perubahan terhadap prosedur pelaksanaan koordinasi	32.8 %	20
Perubahan dalam manajemen atau organisasi	13.1 %	8
Perubahan pada pelatihan bagi pekerja	6.6 %	4
Perbaikan pada proses dokumentasi dan pelaporan	23.0 %	14
Perubahan terhadap personil	8.2 %	5
Pemecatan dan perubahan terhadap lingkungan kerja	8.2 %	5
Lainnya		10
Jumlah pertanyaan yang dijawab		61
Jumlah pertanyaan yang dilewati		57

**Tabel 3** Akuntabilitas versus perbaikan operasional

Bagaimana pendapat anda terhadap pernyataan mengenai audit kinerja berikut?	1	2	3	4	5	Jumlah	Mean
	Kurang setuju				Sangat setuju		
Audit kinerja digunakan untuk menuntut pertanggungjawaban dari kementerian dan lembaga atas tindakan yang mereka ambil	23 42.6 %	19 35.2 %	7 13.0 %	5 9.3 %	0 0.0 %	54	1.89
Audit kinerja digunakan untuk mendorong perbaikan operasional pada organisasi yang diaudit	6 8.5 %	6 8.5 %	18 25.4 %	26 36.6 %	15 21.5 %	71	3.54

Salah satu alasan yang menyebabkan munculnya pesepsi bahwa audit kinerja tidak dilaksanakan untuk menuntut pertanggungjawaban dari Kementerian adalah karena parlemen Estonia secara umum dan komite di parlemen yang menangani audit kinerja, secara khusus, cenderung pasif dalam memanfaatkan laporan audit kinerja yang ada (Nomm and Randma-Liiv 2012). Dalam survey, responden juga dimintai pendapat mengenai sejauh mana tuntutan dari komite di parlemen terhadap organisasi yang diaudit untuk menerapkan perubahan yang disampaikan dalam audit kinerja. Hanya 11 % dari responden yang menilai bahwa komite tersebut memberikan tututan kepada organisasi yang diaudit (i.e. hanya 11 % yang memilih nilai 4 dan 5). Analisa korelasi juga mengidentifikasi bahwa terdapat korelasi positif antara jawaban atas kedua pertanyaan yang disampaikan (Audit kinerja digunakan untuk meminta pertanggungjawaban kementerian dan komite parlemen menuntut tindakan dari organisasi yang diaudit) [0.299 ( $p=.068$ ),  $N=38$ ].

Faktor-faktor yang berkontribusi atas nilai kegunaan dari audit kinerja

Untuk menguji hipotesis 2.1 – 2.7 yang disampaikan pada bagian kerangka analisa, kami melaksanakan sebuah analisa korelasi – dengan tujuan untuk mengetahui apakah terdapat korelasi antara penilaian responden terhadap aspek-aspek pada audit kinerja dengan nilai kegunaan dari audit kinerja. Hasil analisa disampaikan dalam tabel 4.

Hasil yang dilaporkan dalam tabel 4 mengindikasikan bahwa nilai kegunaan dari audit kinerja berkorelasi dengan penilaian auditee terhadap keahlian auditor (seperti yang disimpulkan dalam H 2.1) , kualitas laporan audit (seperti yang disimpulkan dalam H 2.2) dan kesediaan

tim audit dalam melaksanakan dialog dengan auditee (seperti yang disimpulkan dalam H 2.3). analisa korelasi tersebut juga menunjukkan bahwa semakin tinggi persetujuan auditee terhadap kriteria dan kesimpulan audit, maka semakin tinggi nilai kegunaan dari audit tersebut (seperti yang disimpulkan dalam H 2.5). selain itu semakin konkrit rekomendasi yang disampaikan dalam laporan audit, maka semakin tinggi nilai kegunaan audit tersebut dimata auditee (seperti yang disimpulkan dalam H 2.6). Namun ditemukan bahwa tidak terdapat korelasi antara penjelasan atas temuan-temuan dalam laporan audit dengan nilai kegunaan dari audit tersebut (i.e. tidak mendukung H 2.4). Dengan mempertimbangkan hubungan antara perubahan yang terjadi akibat audit kinerja, analisa diatas memperlihatkan bahwa semakin tinggi penilaian auditee terhadap perubahan yang dibawa oleh audit kinerja, maka semakin tinggi pula nilai kegunaan audit kinerja tersebut (mendukung H 2.7).

**Tabel 4** korelasi bivariat antara faktor-faktor dengan nilai kegunaan dari audit kinerja

	Korelasi Pearson	Nilai-p	Jumlah
Laporan audit kinerja membuktikan bahwa auditor memiliki keahlian sektoral	0.426***	0.000	64
Laporan audit kinerja memiliki kualitas yang baik	0.660***	0.000	66
Tim pelaksana audit bersedia melakukan dialog dengan auditee	0.416***	0.000	68
Persetujuan atas kriteria audit dan penggunaannya	0.418***	0.002	53
Persetujuan atas kesimpulan NAO yang disampaikan dalam laporan audit kinerja	0.453***	0.000	69
Rekomendasi dalam laporan audit kinerja bersifat konkrit	0.353***	0.004	65
Laporan audit kinerja memberikan penjelasan terkait temuan-temuan audit	0.124	0.314	68
Entitas yang diaudit melakukan perubahan sebagai tindak lanjut dari laporan audit kinerja	0.408***	0.001	67

\*0.05 level; \*\*0.01 level; \*\*\*0.001 level

Jawaban terhadap pertanyaan diberikan dalam 5 rentang skala Likert

Faktor apa yang berkontribusi terhadap perubahan akibat audit kinerja?

Untuk menguji hipotesa 3.1 – 3.8, kami menganalisa keberadaan korelasi antara persepsi bahwa audit kinerja mendorong terjadinya perubahan dengan faktor-faktor yang dijelaskan dalam bagian kerangka analitis. Hasil analisa tersebut dijelaskan dalam tabel 5.

Dari semua faktor yang diasumsikan memiliki pengaruh terhadap perubahan akibat audit kinerja, satu-satunya faktor internal yang memiliki korelasi signifikan adalah nilai kompetensi dari tim audit dan kualitas dari laporan audit. Namun, kedua faktor ini bersifat signifikan pada tingkat 0.1. walaupun demikian, kita masih dapat menyatakan bahwa hipotesa H 3.1, dan H 3.2, memberikan dukungan, sementara hipotesa H 3.3 – 3.6 tidak memberikan konfirmasi. Terkait faktor eksternal, tingkat perhatian media saja tidak memiliki korelasi dengan perubahan yang dilaksanakan. Namun jika perhatian media pada akhirnya menyebabkan munculnya perdebatan politik dan tekanan yang lebih besar kepada kementerian dari lawan politiknya, peran media tersebut dinilai signifikan (memberikan konfirmasi parsial terhadap

hipotesa 3.7). Selain itu, terlihat bahwa terdapat korelasi antara jumlah permintaan parlemen dengan jumlah perubahan yang dilaporkan (mendukung H 3.8).

Untuk mengetahui alasan yang menyebabkan entitas yang diaudit tidak menerapkan perubahan yang direkomendasikan dalam audit kinerja, para responden yang organisasinya tidak melaksanakan perubahan diminta untuk menuliskan alasan mereka (dijelaskan dalam tabel 6).

Seperti yang dijelaskan dalam tabel 6, alasan utama mengapa responden berpendapat bahwa audit kinerja tidak mendorong terjadinya perubahan pada organisasi mereka adalah karena organisasi tersebut telah mengidentifikasi permasalahan yang disampaikan dan telah melakukan tindakan untuk mengatasi permasalahan tersebut. Jika mempertimbangkan lama pelaksanaan audit, rata-rata 13 bulan, maka tidak mengejutkan jika organisasi yang diaudit telah melakukan perubahan selama audit tersebut dilaksanakan (oleh karena itu tidak menganggap perubahan tersebut sebagai tindakan yang dilaksanakan sebagai tindak lanjut dari audit kinerja). Selain itu beberapa alasan lain yang sering diutarakan adalah: “kami tidak setuju dengan hasil asesmen yang dilaksanakan oleh NAO”, “kami tidak dapat melakukan perubahan tersebut karena hal tersebut juga melibatkan kementerian/ lembaga lain” dan “perubahan tersebut bukan tanggungjawab dan otoritas kami”. Sebagaimana yang telah dijelaskan oleh berbagai penelitian sebelumnya tentang administrasi publik di Estonia, lemahnya koordinasi antara berbagai organisasi sektor publik di Estonia merupakan permasalahan utama dalam sektor publik Estonia (OECD 2011). Permasalahan ini juga secara jelas tergambar dalam hasil penelitian ini.

**Tabel 5** Korelasi bivariat antara faktor-faktor dan tingkat pengaruhnya terhadap perubahan yang dilaksanakan oleh organisasi yang diaudit sebagai tindak lanjut dari laporan audit kinerja

	Korelasi Pearson	Nilai-p	Jumlah
Laporan audit kinerja membuktikan bahwa auditor memiliki keahlian sektoral	0.251+	0.070	53
Laporan audit kinerja memiliki kualitas yang baik	0.212+	0.082	68
Tim pelaksana audit bersedia melakukan dialog dengan auditee	0.041	0.734	70
Persetujuan atas kriteria audit dan penggunaannya	0.177	0.201	54
Persetujuan atas kesimpulan NAO yang disampaikan dalam laporan audit kinerja	0.071	0.554	71
Rekomendasi dalam laporan audit kinerja bersifat konkrit	0.063	0.613	66
Laporan audit kinerja memberikan penjelasan terkait temuan-temuan audit	-0.082	0.501	69
Parlemen menuntut perbaikan dari pemerintah sebagai tindak lanjut atas pelaksanaan audit kinerja	0.307*	0.038	46
Media menunjukkan keterkarikan atas pelaksanaan audit kinerja	0.009	0.945	57
Sorotan media mengakibatkan munculnya perdebatan politik	0.307*	0.028	51
Sorotan media mengakibatkan munculnya tekanan terhadap kementerian/ lembaga dari lawan politik mereka	0.284*	0.050	48

+0.1 level; \*0.05 level; \*\*0.01 level; \*\*\*0.001 level

Jawaban terhadap pertanyaan diberikan dalam 5 rentang skala Likert

**Tabel 6** Alasan tidak menerapkan perubahan

Jika anda tidak melakukan perubahan, alasan apa yang menyebabkan hal tersebut? (anda dapat memilih lebih dari 1 jawaban)		
Pilihan jawaban	Persentase respon	Jumlah respon
Kami tidak dapat melakukan perubahan karena hal tersebut melibatkan kementerian/ lembaga lain	39.0 %	23
Kami berpendapat bahwa fakta yang disampaikan dalam laporan tidak akurat	23.7 %	14
Kami tidak setuju dengan asesmen yang dilakukan oleh NAO	32.2 %	19
perubahan tersebut bukan tanggungjawab dan otoritas kami	32.2 %	19
Terlalu dini untuk melakukan perubahan	8.5 %	5
Kami telah mengidentifikasi permasalahan yang disampaikan dan telah melakukan tindakan untuk mengatasi permasalahan tersebut	50.8 %	30
Saya tidak tahu	8.5 %	5
Jumlah pertanyaan yang dijawab		61
Jumlah pertanyaan yang dilewati		57

## Kesimpulan

Meningkatnya penggunaan dan ekspektasi yang diharapkan dari audit kinerja, maka sudah sepantasnya muncul pertanyaan tentang dampak apa yang telah ditimbulkan oleh audit kinerja, apakah pelaksanaan audit kinerja telah memenuhi harapan, dan sebaiknya apa kinerja yang telah diberikannya. Walaupun kami setuju dengan pernyataan Pollitt and Summa (1997) dan Lonsdale (2000) bahwa pengukuran dampak audit kinerja secara terperinci sangat sukar untuk dilakukan, kami percaya bahwa penilaian atas dampak yang ditimbulkan tetap merupakan sebuah usaha yang pantas untuk dilakukan. Artikel ini meneliti dampak dari audit kinerja di Estonia dengan menilai tingkat kegunaan dari audit kinerja dimata auditee dan menguji tingkat pengaruh audit kinerja (berdasarkan persepsi auditee) terhadap perubahan pada organisasi yang diaudit. Selain itu, kami juga berusaha menemukan faktor-faktor yang berkontribusi terhadap peningkatan nilai kegunaan audit kinerja dan perubahan yang timbul akibat pelaksanaan audit kinerja. Tabel 7 memberikan gambaran terkait hipotesa-hipotesa yang kami uji dan tingkat kebenarannya.

Artikel ini berkontribusi terhadap pengetahuan mengenai dampak audit kinerja dengan:

Pertama, penelitian-penelitian empiris sebelumnya belum memberikan penjelasan terperinci mengenai terjadinya peralihan antara fungsi akuntabilitas dan fungsi perbaikan pada audit kinerja. Penelitian ini bertujuan untuk menjawab pertanyaan tersebut dan hasil yang diperoleh menyatakan bahwa peralihan tersebut belum bisa terlihat dalam konteks pelaksanaan di Estonia. Sebuah temuan yang mengejutkan dari penelitian ini adalah kurang dari 10 % total responden beranggapan bahwa audit kinerja dilaksanakan untuk meminta

pertanggungjawaban kementerian atas tindakan yang mereka laksanakan. Terutama jika melihat dari berbagai literatur mengenai audit kinerja yang meyakini bahwa akuntabilitas merupakan salah satu fungsi utama dari audit kinerja, sehingga sangat menarik bagi penelitian-penelitian dimasa depan untuk meneliti apakah pola yang sama juga dapat ditemukan di negara lain.

Kedua, penelitian kami menunjukkan bahwa disaat meneliti dampak dari audit kinerja pada organisasi yang diaudit, sangat menarik untuk meneliti dua tipe dampak yang ada – nilai kegunaan dan perubahan yang ditimbulkan – karena cakupan mereka dapat bervariasi. Pada kasus di Estonia, disaat 40 % total auditee beranggapan pelaksanaan audit kinerja berguna bagi mereka, hanya 21 % yang setuju bahwa audit kinerja mendorong terjadinya perubahan di organisasi yang diaudit. Walaupun masih dapat diperdebatkan, penelitian terhadap perubahan yang timbul akibat audit kinerja dianggap hanya melibatkan perubahan langsung yang terjadi, penelitian kami mengindikasikan bahwa meneliti nilai kegunaan dari audit kinerja dapat membantu untuk menilai dampak audit secara lebih luas serta memberikan gambaran menyeluruh atas peran audit kinerja dalam sektor publik. Memang benar analisa kami menyimpulkan bahwa walaupun terdapat korelasi antara nilai kegunaan dari audit dengan perubahan yang ditimbulkan, auditee dapat menilai bahwa audit kinerja memiliki nilai kegunaan walaupun audit tersebut tidak mendorong terjadinya perubahan pada kebijakan atau praktek organisasi.

**Tabel 7** Hipotesa dan dukungan empirisnya

Hipotesa	Mendukung
H 1 : terjadi peralihan antar dua fungsi audit kinerja (akuntabilitas dan perbaikan)	Tidak
H 2.1 : Semakin tinggi penilaian terhadap keahlian dari anggota tim audit, semakin tinggi pula nilai kegunaan dari audit kinerja	Ya
H 2.2 : Semakin tinggi penilaian terhadap kualitas laporan audit, semakin tinggi pula nilai kegunaan dari audit kinerja	Ya
H 2.3 : Semakin tinggi penilaian terhadap kesediaan auditor untuk melaksanakan dialog dalam proses audit, semakin tinggi pula nilai kegunaan dari audit kinerja	Ya
H 2.4 : Semakin rinci penjelasan atas temuan audit yang disampaikan dalam laporan audit, semakin tinggi pula nilai kegunaan dari audit kinerja	Tidak
H 2.5 : Semakin tinggi tingkat persetujuan auditee atas kriteria dan kesimpulan audit, semakin tinggi pula nilai kegunaan dari audit kinerja	Ya
H 2.6 : Semakin konkrit penjabaran rekomendasi yang disampaikan dalam laporan audit, semakin tinggi pula nilai kegunaan dari audit kinerja	Ya
H 2.7 : Semakin banyak perubahan yang dilaksanakan sebagai tindak lanjut dari pelaksanaan audit kinerja, semakin tinggi pula nilai kegunaan dari audit kinerja	Ya
H 3.1 : Semakin tinggi penilaian terhadap keahlian dari anggota tim audit, semakin ekstensif pula perubahan yang dilaksanakan sebagai tindak lanjut dari pelaksanaan audit kinerja	Ya
H 3.2 : Semakin tinggi penilaian terhadap kualitas laporan audit, semakin ekstensif pula perubahan yang dilaksanakan sebagai tindak lanjut dari pelaksanaan audit kinerja	Ya
H 3.3 : Semakin tinggi penilaian terhadap kesediaan auditor untuk melaksanakan dialog dalam proses audit, semakin ekstensif pula perubahan yang dilaksanakan sebagai tindak lanjut dari pelaksanaan audit kinerja	Tidak

H 3.4 : Semakin terperinci penjelasan atas temuan audit yang disampaikan dalam laporan audit, semakin ekstensif pula perubahan yang dilaksanakan sebagai tindak lanjut dari pelaksanaan audit kinerja	Tidak
H 3.5 : Semakin tinggi tingkat persetujuan terhadap kriteria dan kesimpulan audit, semakin ekstensif pula perubahan yang dilaksanakan sebagai tindak lanjut dari pelaksanaan audit kinerja	Tidak
H 3.6 : Semakin konkrit penjabaran tentang temuan dalam laporan audit, semakin ekstensif pula perubahan yang dilaksanakan sebagai tindak lanjut dari pelaksanaan audit kinerja	Tidak
H 3.7 : Semakin besar perhatian media massa terhadap audit kinerja, semakin ekstensif pula perubahan yang dilaksanakan sebagai tindak lanjut dari pelaksanaan audit kinerja	Sebagian
H 3.8 : Semakin besar perhatian anggota parlemen terhadap audit kinerja, semakin ekstensif pula perubahan yang dilaksanakan sebagai tindak lanjut dari pelaksanaan audit kinerja	Ya

Ketiga, analisa kami mengindikasikan bahwa disaat melaksanakan penelitian tentang faktor-faktor yang memfasilitasi dilaksanakannya perubahan-perubahan yang direkomendasikan dalam laporan audit, akan sangat berguna untuk memisahkan faktor-faktor tersebut dalam kelompok internal dan eksternal karena faktor-faktor tersebut memiliki peran dan tingkat pengaruh yang berbeda. Penggunaan pendekatan analitis dapat membantu mengidentifikasi faktor-faktor yang memperkuat dampak dari audit kinerja serta memberikan masukan yang berarti dalam rangka meningkatkan kualitas audit kinerja. Sesuai dengan hasil analisa empiris kami, disaat faktor-faktor internal - keahlian tim audit, kualitas audit, kesediaan auditor untuk melaksanakan dialog selama pelaksanaan audit, tingkat persetujuan auditee atas kriteria dan kesimpulan audit, penjelasan atas rekomendasi audit – memiliki pengaruh yang signifikan terhadap nilai kegunaan dari audit kinerja, namun mereka cenderung memiliki pengaruh yang rendah atas munculnya perubahan sebagai tindak lanjut dari pelaksanaan audit kinerja.

Keempat, hasil survei yang kami laksanakan mendukung hasil dari penelitian-penelitian empiris sebelumnya (dilaksanakan di Kanada dan Amerika Serikat) terkait peran parlemen dalam mendorong terlaksananya perubahan sebagai tindak lanjut pelaksanaan audit kinerja (Brown and Craft 1980; Morin 2004, 2008, 2014). Penemuan pola yang sama dalam konteks berbeda dapat disimpulkan sebagai sebuah dukungan tambahan terhadap kesimpulan bahwa tindakan dari anggota parlemen memegang peranan penting dalam meningkatkan tingkat efektifitas audit kinerja untuk mewujudkan perubahan di organisasi sektor publik.

Kelima, penelitian kami menunjukkan bahwa dalam menilai pengaruh perhatian media terhadap dampak audit kinerja, sangat penting untuk melihat apakah perhatian media tersebut mengakibatkan terjadinya perdebatan politik yang ekstensif dan meningkatnya tekanan terhadap kementerian/ lembaga dari lawan-lawan politik mereka. Hasil survei kami mengungkapkan bahwa tingkat perhatian media saja tidak berkorelasi dengan perubahan yang terjadi, namun jika perhatian media tersebut mengakibatkan terjadinya perdebatan politik dan peningkatan tekanan dari lawan politik, peran media menjadi signifikan.

Keenam, survei kami menunjukkan bahwa diantara penjelasan yang diberikan oleh auditee, alasan utama yang menjadi dasar mengapa perubahan yang direkomendasikan dalam audit kinerja tidak dilaksanakan adalah karena organisasi telah menyadari tantangan tersebut dan

telah mengambil tindakan-tindakan untuk mengatasi permasalahan tersebut. Hal ini merupakan temuan baru yang belum pernah diteliti oleh penelitian-penelitian sebelumnya. Kondisi ini mengindikasikan bahwa dalam penelitian-penelitian tentang audit kinerja di masa yang akan datang, penting untuk melakukan analisa mendalam terkait perubahan-perubahan yang diimplementasikan dalam rentang waktu pelaksanaan audit kinerja dan faktor-faktor apa yang mendorong perubahan-perubahan ini. Secara spesifik, analisa dapat difokuskan pada mekanisme yang diterapkan dalam kondisi ini. Pertama, terdapat kemungkinan bahwa fokus perhatian auditor terhadap sektor atau area kebijakan tertentu dapat menjadi pendorong atas perubahan yang telah dilaksanakan oleh auditee. Kedua, juga terdapat kemungkinan (terutama jika jangka waktu audit panjang) bahwa dalam pertemuan-pertemuan awal antara auditor dengan auditee, pihak auditee menginternalisasi dan menerapkan ide-ide dari auditor dan menganggap ide tersebut “milik mereka sendiri” (sehingga menimbulkan anggapan bahwa mereka merupakan aktor pendorong utama terjadinya perubahan dan bukan para auditor).

Terakhir, temuan-temuan empiris kami mengindikasikan bahwa dalam banyak kasus, audit kinerja tidak berdampak pada implementasi perubahan dalam organisasi yang diaudit, walaupun hal ini menghasilkan bukti-bukti yang bertentangan dengan penelitian-penelitian sebelumnya yang menyimpulkan bahwa pelaksanaan audit kinerja mendorong terjadinya perubahan (lihat Van Looke and Put 2011). Walaupun demikian, kami meyakini bahwa hal ini membutuhkan penelitian-penelitian lebih lanjut untuk menganalisa apakah audit kinerja mendorong terjadinya perubahan pada organisasi sektor publik dan bagaimana audit kinerja mendorong terjadinya perubahan tersebut. Pada penelitian-penelitian dimasa depan akan sangat berguna untuk membedakan, antara lain, dampak jangka pendek dengan jangka panjang dari audit kinerja, perubahan berskala kecil dengan berskala besar, serta langkah simbolis dengan langkah nyata yang diterapkan pada organisasi sebagai tindak lanjut dari pelaksanaan audit.

Dalam menafsirkan dan merumuskan kesimpulan dari penelitian empiris kami – terutama terkait dampak dari audit kinerja terhadap perubahan organisasi – perlu diingat bahwa survei yang dilaksanakan untuk mengukur persepsi dari pegawai pemerintahan yang diaudit, yang kami juga sadari, merupakan sebuah batasan bagi penelitian kami. Dalam penelitian-penelitian dimasa yang akan datang mengenai dampak audit kinerja, sangat penting untuk merancang temuan survei dengan studi kasus kualitatif mengenai kegiatan audit yang spesifik serta menggunakan mekanisme pengukuran proses yang meneliti secara mendalam mengenai bagaimana faktor-faktor yang telah kami bahas mempengaruhi dampak dari audit kinerja.



## Referensi

- Alwardat, Y.A. (2010). External auditors and clients: an investigation of perceptions of value for money (VfM)  
Audit Practices in the UK Public Sector. PhD thesis, University of Westminster, Harrow Business School, London.
- Behn, R. (2001). Rethinking democratic accountability. Washington: Brookings Institution Press.
- Bemelmans-Videc, M.-L., Lonsdale, J., & Perrin, B. (2007). Making accountability work. New Brunswick: Transaction Publishers.
- Bendor, J., Taylor, S., & Van Gaalen, R. (1987). Politicians, bureaucrats and asymmetric information.  
*American Journal of Political Science*, 31, 796–828.
- Brown, R., & Craft, J. (1980). Auditing and public administration: the unrealized partnership.  
*Public Administration Review*, 40(3), 259–265.
- Dubnick, M. (2005). Accountability and the promise of performance: in search of mechanisms.  
*Public Performance and Management Review*, 28(3), 376–417.
- Funkhouser, M. (2011). Accountability, performance and performance auditing: reconciling the view of scholars and auditors. In J. Lonsdale, P. Wilkins, & T. Ling (Eds.), *Performance auditing: Contribution to accountability in democratic government*. Cheltenham: Edward Elgar.
- Furubo, J. E. (2011). Performance auditing: Audit or misnomer? In J. Lonsdale, P. Wilkins, & T. Ling (Eds.), *Performance auditing: Contributing to accountability in democratic government*. Cheltenham: Edward Elgar.
- Hatherly, D. J., & Parker, L. D. (1988). Performance auditing outcomes: A comparative study.  
*Financial Accountability & Management*, 4(1), 21–41.
- Justesen, L., & Skaerbek, P. (2010). Performance auditing and the narrating of a new auditee identity.  
*Financial Accountability & Management*, 3(26), 325–343.
- Kells, S. (2011). The Seven deadly sins of performance auditing: implications for monitoring public audit institutions. *Australian Accounting Review*, 21(59), 383–396.
- Lapsley, I., & Pong, C. K. M. (2000). Modernization versus problematization: value-for-money audit in public services. *The European Accounting Review*, 9(4), 541–567.
- Leeuw, F. L. (2009). Evaluation: a booming business but is it adding value? *Evaluation Journal of Australasia*, 9(1), 3–9.
- Leeuw, F. L. (2011). On the effects, lack of effects and perverse effects of performance audit. In J. Lonsdale, P. Wilkins, & T. Ling (Eds.), *Performance auditing: Contribution to accountability in democratic government*. Cheltenham: Edward Elgar.

- Lonsdale, J. (1999). Impacts. In C. Pollitt, X. Girre, J. Lonsdale, R. Mul, H. Summa & M. Waerness (Eds.), *Performance or compliance? Performance audit and public management in five countries*. Oxford: Oxford University Press.
- Lonsdale, J. (2000). Developments in value-for-money audits: impacts and implications. *International Review of Administrative Sciences*, 66, 73–89.
- Lonsdale, J. (2008). Balancing independence and responsiveness: a practitioner perspective on the relationships shaping performance audit. *Evaluation*, 14, 227–248.
- Lonsdale, J. (2011). Introduction. In J. Lonsdale, P. Wilkins, & T. Ling (Eds.), *Performance auditing: Contribution to accountability in democratic government*. Cheltenham: Edward Elgar.
- Lonsdale, J., & Bechberger, E. (2011). Learning in an accountability setting. In J. Lonsdale, P. Wilkins, & T. Ling (Eds.), *Performance auditing: Contribution to accountability in democratic government*. Cheltenham: Edward Elgar.
- March, J. G., & Olsen, J. P. (1989). *Rediscovering institutions: The organizational basis of politics*. London: Collier Macmillan Publishers.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalised organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83, 340–363.
- Moe, T. M. (1984). The new economics of organization. *American Journal of Political Science*, 28, 739–777.
- Morin, D. (2001). Influence of value for money audit on public administrations: looking beyond appearances. *Financial Accountability and Management*, 17(2), 99–118.
- Morin, D. (2003). Controllers or catalysts for change and improvement: would the real value for money auditors please stand up? *Managerial Auditing Journal*, 18(1), 19–30.
- Morin, D. (2004). Measuring the impact of value- for- money audits: a model for surveying audited managers. *Canadian Public Administration*, 47(2), 141–164.
- Morin, D. (2008). Auditors general’s universe revisited. An exploratory study of the influence they exert on public administration through their value for money audits. *Managerial Auditing Journal*, 23(7), 697–720.
- Morin, D. (2014). Auditors general’s impact on administrations: a Pan-Canadian study. *Managerial Auditing Journal*, 29(5), 395–426.
- Moynihan, D. P. (2006). What do we talk about when we talk about performance? dialogue theory and performance budgeting. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 16(2), 151–168.
- Moynihan, D. P. (2008a). *The dynamics of performance management: Constructing information and reform*. Washington: Georgetown University Press.
- Moynihan, D. P. (2008b). Advocacy and learning: An interactive-dialogue approach to performance information use. In W. Van Dooren & S. Van deWalle (Eds.), *Performance information in the public sector: How it is used*. Basingstoke: Palgrave Mc Millan.

- Nõmm, K., & Randma-Liiv, T. (2012). Performance measurement and performance information in new democracies. *Public Management Review*, 14(7), 859–879.
- OECD. (2011). Estonia: towards a single government approach. Assessment and recommendations.  
 Accessible at:  
[http://www.valitsus.ee/UserFiles/valitsus/et/riigikantselei/uldinfo/dokumendiregister/Uuringud/PGR\\_Estonia\\_A&R.pdf](http://www.valitsus.ee/UserFiles/valitsus/et/riigikantselei/uldinfo/dokumendiregister/Uuringud/PGR_Estonia_A&R.pdf).
- Pollitt, C., & Summa, H. (1996). Performance, audit and evaluation: similar tools, different relationships? *New Directions for Evaluation*, 71, 29–50.
- Pollitt, C., & Summa, H. (1997). Reflexive watchdogs? How supreme audit institutions account for themselves.  
*Public Administration*, 75(2), 313–336.
- Pollitt, C., Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Summa, H., & Waerness, M. (1999). Performance or compliance?  
 Performance audit and public management in five countries. New York: Oxford University Press.
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2004). *Public management reform: a comparative analysis* (2nd ed.). New York: Oxford University Press.
- Popper, M., & Lipshitz, R. (1998). Organizational learning mechanisms: a structural and cultural approach to organizational learning. *The Journal of Applied Behavioral Science*, 34(2), 161–179.
- Preskill, H., & Torres, R. (2000). The learning dimension of evaluation use. In V. Caracelli & H. Preskill (Eds.), *The expanding scope of evaluation use*. San Francisco: Jossey-Bass Publishers.
- Raven, B. H. (1992). A power/interaction model of interpersonal influence: French and Raven 30 years later.  
*Journal of Social Behavior & Personality*, 7(2), 217–244.
- Reichborn-Kjennerud, K., & Johnsen, A. (2011). Auditors' understanding of evidence: a performance audit of an urban development programme. *Evaluation*, 17(3), 217–231.
- Reichborn-Kjennerud, K. (2013a). Political accountability and performance audit: the case of the auditor general in Norway. *Public Administration*, 91(3), 680–695.
- Reichborn-Kjennerud, K. (2013b). Resistance to control: Norwegian ministries' and agencies' reactions to performance audit. Forthcoming in *Public Organization Review*.  
 doi:10.1007/s11115-013-0247-6.
- Talbot, C. (2010). *Theories of performance: Organizational and service improvement in the public domain*.  
 Oxford: Oxford University Press.
- Tedeschi, J. T. (Ed.). (1972). *The social influence processes*. Chicago: Aldine Atherton.
- Van Der Meer, F. B. (1999). Evaluation and the social construction of impacts. *Evaluation*, 5(4), 387–406.
- Van der Meer, F.-B., & Edelenbos, J. (2006). Evaluation in multi-actor policy processes. *Evaluation*, 12(2), 201–218.
- Van Looke, E., & Put, V. (2011). The impact of performance audits: A review of existing evidence. In J. Lonsdale, P. Wilkins, & T. Ling (Eds.), *Performance auditing: Contribution to accountability in democratic government*. Cheltenham: Edward Elgar.

Weets, K. (2011). Impact at local government level: A multiple case study. In J. Lonsdale, P. Wilkins, & T. Ling (Eds.), *Performance auditing: Contribution to accountability in democratic government*.

Cheltenham: Edward Elgar.

Weiss, C. (1998). *Evaluation* (2nd ed.). New Jersey: Prentice-Hall.

Wilkins, P., & Lonsdale, J. (2007). Public sector auditing for accountability: New directions, new tricks? In M.-L. Bemelmans-Videc, J. Lonsdale, & B. Perrin (Eds.), *Making accountability work: Dilemmas for evaluation and for audit*. New Jersey: Transaction.

Ringa Raudla is a professor of public finance and governance at Ragnar Nurkse School of Innovation and Governance, Tallinn University of Technology, Estonia. Her main research interests are fiscal governance, budgeting, institutional economics, performance management, public sector accounting and public management reforms. Her recent publications include articles in *Public Administration*, *Governance*, *Journal of Public Policy*, *Policy Studies*, *European Journal of Law and Economics*, and *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.

232 R. Raudla et al.

Küllli Taro is a PhD candidate at Ragnar Nurkse School of Innovation and Governance, Tallinn University of Technology, Estonia. Her main research interests include performance management, measurement and auditing in the public sector. She worked at the National Audit Office of Estonia for many years. Currently, she is the head of Public Governance Program at a think tank founded by the President of Estonia. She has also published in *Public Management Review*.<sup>3</sup>

Cherlin Agu is graduate student at Ragnar Nurkse School of Innovation and Governance, Tallinn University of Technology. Her research interests are budgeting, fiscal policy and public management. She is currently working as a chief specialist at the central training program in the Estonian Ministry of Finance.

James W. Douglas is a professor in the Department of Political Science & Public Administration at University of North Carolina at Charlotte. His research specialization is in the area of public budgeting and finance, and his articles have appeared in journals such as *Public Administration Review*, *Journal of Public Administration Research and Theory*, *Public Budgeting and Finance*, *American Review of Public Administration*, *American Journal of Political Science*, and *Journal of Policy Analysis and Management*.