

BAB II

LANDASAN TEORI

A. Konsep Kinerja

Kinerja adalah suatu ukuran atas bagaimana keberhasilan organisasi dalam pencapaian tujuan yang sudah ditetapkan. Jadi dengan kinerja bisa ditentukan apakah organisasi tersebut beroperasi secara baik atau buruk.

1. Pengertian Kinerja dan pengukuran kinerja.

Istilah lain dari kinerja adalah *performance*. Anwar (2002,67) menyebutkan bahwa kinerja adalah hasil kerja secara kualitas dan kuantitas yang dicapai oleh seseorang pegawai dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan kepadanya. Pada Pedoman Penyusunan Pelaporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah yang diterbitkan oleh Lembaga Administrasi Negara (2003,3) mendefinisikan kinerja sebagai berikut:

Kinerja instansi pemerintah adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian sasaran atau tujuan instansi pemerintah sebagai penjabaran dari visi, misi, dan strategi instansi pemerintah yang mengindikasikan tingkat keberhasilan dan kegagalan pelaksanaan kegiatan-kegiatan yang sesuai dengan program dan kebijakan yang ditetapkan.

Kemudian dalam Petunjuk Teknis Audit Kinerja PDAM tahun 2012 yang diterbitkan oleh BPKP mendefinisikan kinerja adalah “prestasi/pencapaian kerja yang telah dilakukan manajemen atas strategi pencapaian visi dan misi organisasi yang telah ditetapkan”.

Untuk menentukan hasil kinerja suatu organisasi, dibutuhkan suatu proses yang didefinisikan sebagai pengukuran kinerja. Pengukuran kinerja merupakan suatu hal yang penting yang diperlukan untuk penentuan berhasil atau tidaknya suatu organisasi dalam pencapaian tujuan organisasi.

Pedoman Penyusunan Pelaporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah yang diterbitkan oleh Lembaga Administrasi Negara (2003,4) mendefinisikan pengukuran kinerja sebagai berikut:

Pengukuran kinerja adalah proses sistematis dan berkesinambungan untuk menilai keberhasilan dan kegagalan pelaksanaan kegiatan sesuai dengan program, kebijakan, sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan dalam mewujudkan visi, misi, dan strategi instansi pemerintah.

Pengukuran kinerja merupakan suatu faktor penting dalam pengembangan suatu organisasi yang efektif dan efisien, dikarenakan suatu kebijakan atau program dalam organisasi dalam penggunaan sumber daya yang dimilikinya.

BPKP (2000,44) menyebutkan bahwa pengukuran kinerja merupakan “suatu alat manajemen dalam meningkatkan kualitas pengambilan keputusan dan akuntabilitas.” Manfaat dari pengukuran kinerja baik untuk internal maupun eksternal organisasi sektor publik adalah:

- a. Memastikan pemahaman para pelaksana akan ukuran yang digunakan untuk pencapaian kinerja;

- b. Memastikan tercapainya rencana kinerja yang telah disepakati;
- c. Memantau dan mengevaluasi pelaksanaan kinerja dan membandingkannya dengan rencana kerja serta melakukan tindakan untuk memperbaiki kinerja;
- d. Memberikan penghargaan dan hukuman yang objektif atas prestasi pelaksana yang telah diukur sesuai dengan sistem pengukuran kinerja yang telah disepakati;
- e. Menjadi alat komunikasi antar bawahan dan pimpinan dalam upaya memperbaiki kinerja organisasi;
- f. Mengidentifikasi apakah kepuasan pelanggan sudah terpenuhi;
- g. Membantu memahami proses kegiatan instansi pemerintah;
- h. Memastikan bahwa pengambilan keputusan dilakukan secara objektif;
- i. Menunjukkan peningkatan yang perlu dilakukan;
- j. Mengungkapkan permasalahan yang terjadi.

Pengukuran kinerja merupakan jembatan antara perencanaan strategis dengan akuntabilitas. Suatu instansi pemerintah dapat dikatakan berhasil jika terdapat bukti-bukti atau indikator-indikator atau ukuran-ukuran capaian yang mengarah pada pencapaian misi. Tanpa adanya pengukuran kinerja sangat sulit dicari pembenaran yang logis atas pencapaian misi organisasi instansi.

2. Tolak ukur.

Kinerja merupakan pemegang peranan kunci dalam penentuan posisi perusahaan, baik secara internal (manajemen) maupun eksternal (*stakeholders*). Kinerja bisa dinilai dengan menggunakan berbagai perangkat pengukuran kinerja. Selain pengukuran kinerja, bisa pula dilakukan menggunakan tolak ukur. Horngren (2012, 244) menyebutkan bahwa *benchmarking* adalah “*The continuous process of comparing the*

levels of performance in producing products and services and executing activities against the best levels of performance in competing companies or in companies having similar processes.” Benchmarking bisa diterapkan pada organisasi yang memiliki karakteristik yang mirip, walaupun ada faktor-faktor pembeda seperti lokasi, demografi, dan kondisi ekonomi.

Persatuan Perusahaan Air Minum Seluruh Indonesia atau Perpamsi (2008, 1) mendefinisikan *benchmarking* PDAM sebagai berikut:

Sistem *benchmarking* PDAM adalah sebuah sarana analisis data PDAM dengan mempergunakan sistem perbandingan berdasarkan indikator-indikator tertentu, yang selanjutnya digunakan sebagai dasar untuk mengevaluasi kinerja perusahaan dan menetapkan target perusahaan yang akan dicapai di masa mendatang.

Menurut Perpamsi, *benchmarking* pada PDAM mempunyai manfaat sebagai berikut:

- a. Petunjuk pembuatan rencana bisnis (*business plan*) PDAM;
- b. Petunjuk skala prioritas rencana investasi (*investment plan*);
- c. Mengembangkan komunikasi serta memotivasi peningkatan produktivitas karyawan;
- d. Sarana komunikasi yang cukup efektif antara PDAM, Pemerintah Daerah, dan DPRD;
- e. Sebagai informasi data yang akurat dan update untuk perusahaan finansial dan investor;
- f. Memberikan indikator kinerja bagi *stakeholder*.

B. Audit Kinerja

1. Pengertian dan karakteristik audit kinerja.

Sebelum berbicara mengenai audit kinerja, perlu diketahui mengenai definisi audit terlebih dahulu. Ada berbagai macam definisi audit. Definisi audit menurut Arens (1992, 1) adalah sebagai berikut:

Proses yang ditempuh oleh seseorang yang kompeten dan independen agar dapat menghimpun dan mengevaluasi bukti-bukti mengenai informasi yang terukur dari suatu entitas (satuan) usaha untuk mempertimbangkan dan melaporkan tingkat kesesuaian dari informasi yang terukur tersebut dengan kriteria yang ditetapkan.

Sementara itu, Boyton (2001, 6-7) menyebutkan bahwa ada tiga macam audit, yaitu:

- a. Audit laporan keuangan, adalah audit mengenai kegiatan dalam memperoleh dan mengevaluasi bukti tentang laporan-laporan entitas dengan tujuan untuk memberikan opini apakah laporan tersebut telah disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku secara umum.
- b. Audit kepatuhan, adalah audit mengenai kegiatan memperoleh dan memeriksa bukti-bukti untuk memastikan akan kegiatan keuangan atau operasional organisasi apakah telah sesuai dengan persyaratan, ketentuan, atau peraturan yang telah ditetapkan.

- c. Audit operasional, adalah audit mengenai kegiatan memperoleh dan mengevaluasi bukti-bukti akan efisiensi dan efektifitas kegiatan operasional suatu entitas dalam pencapaian tujuan entitas.

Rai (2008, 41) mengutip pernyataan dari R.M. Malan akan definisi audit kinerja, yaitu sebagai berikut:

Audit kinerja merupakan suatu proses sistematis dalam mendapatkan dan mengevaluasi bukti secara obyektif atas kinerja suatu organisasi, program, fungsi, atau kegiatan. Evaluasi dilakukan berdasarkan aspek ekonomi dan efisiensi operasi, efektifitas dalam mencapai hasil yang diinginkan, serta kepatuhan terhadap peraturan, hukum, dan kebijakan yang terkait. Tujuan evaluasi adalah untuk mengetahui tingkat keterkaitan antara kinerja dan kriteria yang ditetapkan serta mengomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Fungsi audit kinerja adalah memberikan review independen dari pihak ketiga atas kinerja manajemen dan menilai apakah kinerja organisasi dapat memenuhi harapan.

Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Nomor 1 Tahun 2007 tentang Standar Pemeriksaan Keuangan Negara menyatakan bahwa pemeriksaan kinerja mencakup pemeriksaan aspek ekonomi, efisiensi, dan efektifitas serta pengujian kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan serta pengendalian intern. Pemeriksaan kinerja dilakukan secara obyektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti sehingga penilaian dapat dilakukan secara independen. Informasi yang dihasilkan berguna untuk meningkatkan kinerja suatu program/kegiatan dan memudahkan pengambilan keputusan bagi pihak yang bertanggung jawab untuk

mengawasi dan mengambil tindakan koreksi serta meningkatkan pertanggungjawaban publik.

2. Standar dan tahapan audit kinerja.

Untuk mendapatkan hasil yang memiliki kualitas sesuai standar atas proses dan hasil audit, maka audit kinerja menerapkan standar audit sehingga hasilnya akan mampu memenuhi kepentingan *stakeholder*. Standar audit kinerja berisi kriteria-kriteria minimum yang harus dilaksanakan auditor dalam menjalankan pekerjaan audit.

Pada Standar Pemeriksaan Keuangan Negara dalam standar audit kinerja terdapat tiga standar, yaitu (1) standar umum, (2) standar pelaksanaan, dan (3) standar pelaporan. Standar umum berlaku untuk semua jenis pemeriksaan, namun standar pelaksanaan dan pelaporan hanya berlaku secara spesifik pada setiap jenis pemeriksaan. Standar yang akan dibahas adalah standar pelaporan.

Standar pelaporan terdiri atas empat pernyataan sebagai berikut:

- a. Pemeriksa harus membuat laporan hasil pemeriksaan untuk mengkomunikasikan setiap hasil pemeriksaan.
- b. Laporan hasil pemeriksaan harus mencakup: (a) pernyataan bahwa pemeriksaan dilakukan sesuai dengan Standar Pemeriksaan; (b) tujuan, lingkup, dan metodologi pemeriksaan; (c) hasil pemeriksaan berupa temuan hasil pemeriksaan, simpulan, dan rekomendasi; (d) tanggapan pejabat yang bertanggung jawab atas hasil pemeriksaan; (e) pelaporan informasi rahasia apabila ada.
- c. Laporan hasil pemeriksaan harus tepat waktu, lengkap, akurat, obyektif, meyakinkan, serta jelas, dan ringkas mungkin.

- d. Laporan hasil pemeriksaan diserahkan kepada lembaga perwakilan, entitas yang diperiksa, pihak yang mempunyai kewenangan untuk mengatur entitas yang diperiksa, pihak yang bertanggung jawab untuk melakukan tindak lanjut hasil pemeriksaan, dan kepada pihak lain yang diberi kewenangan untuk menerima laporan hasil pemeriksaan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

3. Pengukuran kinerja pada PDAM.

Pedoman untuk melakukan pengukuran kinerja pada PDAM adalah Surat Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor 47 Tahun 1999 tanggal 31 Mei 1999 tentang Pedoman Penilaian Kinerja Perusahaan Daerah Air Minum. Kinerja PDAM diukur melalui tiga aspek utama: (1) aspek keuangan, (2) aspek operasional, dan (3) aspek administrasi. Ketiga aspek utama tersebut kemudian dirinci menjadi masing-masing sepuluh indikator utama.

a. Aspek keuangan.

Aspek keuangan adalah aspek pengukuran yang berdasarkan rasio keuangan. Aspek keuangan dijabarkan menjadi sepuluh indikator rasio keuangan, yaitu:

- 1) Rasio Laba terhadap Aktiva Produktif.
- 2) Rasio Laba terhadap Penjualan.
- 3) Rasio Aktiva Lancar terhadap Utang Lancar.
- 4) Rasio Utang Jangka Panjang terhadap Ekuitas.
- 5) Rasio Total Aktiva terhadap Total Utang.
- 6) Rasio Biaya Operasi terhadap Pendapatan Operasi.

- 7) Rasio Laba Operasi sebelum Biaya Penyusutan terhadap Angsuran Pokok dan Bunga Jatuh Tempo.
- 8) Rasio Aktiva Produktif terhadap Penjualan Air.
- 9) Jangka Waktu Penagihan Piutang.
- 10) Efektivitas Penagihan.

b. Aspek operasional.

Aspek operasional adalah aspek pengukuran yang berdasarkan bagaimana pelayanan PDAM kepada pelanggannya. Aspek operasional dijabarkan menjadi sepuluh indikator rasio keuangan, yaitu:

- 1) Cakupan Pelayanan.
- 2) Kualitas Air Distribusi.
- 3) Kontinuitas Air.
- 4) Produktivitas Pemanfaatan Instalasi Produksi.
- 5) Tingkat Kehilangan Air.
- 6) Peneraan Meter Air.
- 7) Kecepatan Penyambungan Baru.
- 8) Kemampuan Penangan Pengaduan Rata-Rata per Bulan.
- 9) Kemudahan Pelayanan.
- 10) Rasio Karyawan per 1000 pelanggan.

c. Aspek administrasi.

Aspek administrasi adalah aspek pengukuran yang berdasarkan pelaksanaan administrasi PDAM, seperti laporan, renstra, dan pedoman. Aspek administrasi dijabarkan menjadi sepuluh indikator rasio keuangan, yaitu:

- 1) Rencana Jangka Panjang (Corporate Plan).
- 2) Rencana Organisasi dan Uraian Tugas.
- 3) Prosedur Operasi Standar.
- 4) Gambar Nyata Laksana (As Built Drawing).
- 5) Pedoman Penilaian Kerja Karyawan.
- 6) Rencana Kerja dan Anggaran Perusahaan (RKAP).
- 7) Tertib Laporan Internal.
- 8) Tertib Laporan Eksternal.
- 9) Opini Auditor Independen.
- 10) Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan Tahun Terakhir.

C. Evaluasi atas Laporan Audit Kinerja

Pada Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 34 Tahun 2011 tentang Pedoman Evaluasi Laporan Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah di Lingkungan Kementerian Dalam Negeri menyebutkan bahwa “evaluasi adalah proses penilaian yang sistematis mencakup pemberian nilai, atribut, apresiasi dan pengenalan permasalahan serta pemberian solusi-solusi atas permasalahan yang ditemukan.” Evaluasi yang dimaksudkan dalam penelitian ini adalah metode penelitian untuk membandingkan suatu kejadian/realitas dengan standar atau program yang telah ditetapkan sebelumnya. Hal ini juga berarti menjadi suatu bagian dari proses pembuatan keputusan, yaitu membandingkan suatu kejadian dan produk dengan standar dan program yang telah ditetapkan.

Pelaporan audit merupakan suatu penyampaian hasil audit. Hasil audit adalah kesimpulan dari pelaksanaan penugasan audit yang dituangkan dalam suatu laporan. Laporan tersebut menjadi sarana komunikasi semua pihak yang berkepentingan, baik auditor sendiri, manajemen, pegawai, direksi, investor, masyarakat, dan pemerintah. Gaol (2010, 39-40) menyebutkan bahwa laporan audit kinerja memiliki tujuan sebagai berikut:

1. Tujuan informasi, yaitu penyampaian atau transfer informasi, misalnya hanya menyampaikan informasi kondisi dan kriteria tanpa didukung dengan data yang telah diquantifisir.
2. Tujuan Persuasi, yaitu penyampaian informasi dengan validitas data yang dapat dipertanggungjawabkan, dan informasi yang disampaikan signifikan.
3. Tujuan hasil (response), yaitu hasil atau tindak lanjut yang sudah dilakukan baik sebelum laporan maupun tindak lanjut yang sudah dilakukan sesudah laporan disampaikan kepada pihak auditee.

Temuan merupakan salah satu hasil dari audit. Temuan adalah suatu permasalahan atau ketidaksesuaian yang ditemukan auditor dalam pelaksanaan kegiatan audit. Temuan memiliki unsur-unsur sebagai berikut:

1. Kondisi, yaitu penyimpangan yang ditemukan/terjadi atau sesuatu yang lemah, rusak atau salah.
2. Kriteria merupakan ukuran, standar, atau ekspektasi dari apa yang seharusnya terjadi. Standar dapat ditetapkan oleh manajemen, praktik yang umum berlaku,

peraturan perundangan atau standar kegiatan. Auditor dapat mengembangkan sendiri kriteria tersebut dengan persetujuan manajemen.

3. Akibat adalah risiko yang dihadapi oleh organisasi karena adanya perbedaan antara kondisi dengan kriteria.
4. Sebab adalah hal yang menjadikan timbulnya kondisi.
5. Rekomendasi adalah usulan atau saran perbaikan atas kondisi yang ada untuk mencegah terulangnya kondisi tersebut atau dengan kata lain untuk menyelesaikan penyebab.

Laporan audit adalah suatu pengungkapan terhadap hasil atau kesimpulan atas pekerjaan audit yang telah dilakukan auditor. Laporan audit yang berkualitas dapat menjadi salah satu indikator mutu pelaksanaan audit. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara menyebutkan dalam standar pelaporan ketiga akan karakteristik laporan audit kinerja yang baik, yaitu "Laporan hasil pemeriksaan harus tepat waktu, lengkap, akurat, objektif, menyakinkan, serta jelas, dan ringkas mungkin." Penjelasan dari karakteristik tersebut sebagai berikut:

1. Tepat waktu.

Agar suatu informasi bermanfaat secara maksimal, maka laporan hasil pemeriksaan harus tepat waktu. Laporan yang dibuat dengan hati-hati tetapi terlambat disampaikan, nilainya menjadi kurang bagi pengguna laporan hasil pemeriksaan. Oleh karena itu, pemeriksa harus merencanakan penerbitan laporan tersebut secara semestinya dan melakukan pemeriksaan dengan dasar pemikiran tersebut.

2. Lengkap.

Agar menjadi lengkap, laporan hasil pemeriksaan harus memuat semua informasi dari bukti yang dibutuhkan untuk memenuhi tujuan pemeriksaan, memberikan pemahaman yang benar dan memadai atas hal yang dilaporkan, dan memenuhi persyaratan isi laporan hasil pemeriksaan. Hal ini juga berarti bahwa laporan hasil pemeriksaan harus memasukkan informasi mengenai latar belakang permasalahan secara memadai.

3. Akurat.

Akurat berarti bukti yang disajikan benar dan temuan itu disajikan dengan tepat. Perlunya keakuratan didasarkan atas kebutuhan untuk memberikan keyakinan kepada pengguna laporan hasil pemeriksaan bahwa apa yang dilaporkan memiliki kredibilitas dan dapat diandalkan. Satu ketidakakuratan dalam laporan hasil pemeriksaan dapat menimbulkan keraguan atas keandalan seluruh laporan tersebut dan dapat mengalihkan perhatian pengguna laporan hasil pemeriksaan dari substansi laporan tersebut. Demikian pula, laporan hasil pemeriksaan yang tidak akurat dapat merusak kredibilitas organisasi pemeriksa yang menerbitkan laporan hasil pemeriksaan dan mengurangi efektivitas laporan hasil pemeriksaan.

4. Objektif.

Objektivitas berarti penyajian seluruh laporan harus seimbang dalam isi dan nada. Kredibilitas suatu laporan ditentukan oleh penyajian bukti yang tidak memihak, sehingga pengguna laporan hasil pemeriksaan dapat diyakinkan oleh fakta yang disajikan.

5. Meyakinkan.

Agar meyakinkan, maka laporan harus dapat menjawab tujuan pemeriksaan, menyajikan temuan, simpulan, dan rekomendasi yang logis. Informasi yang disajikan harus cukup meyakinkan pengguna laporan untuk mengakui validitas temuan tersebut dan manfaat penerapan rekomendasi. Laporan yang disusun dengan cara ini dapat membantu pejabat yang bertanggung jawab untuk memusatkan perhatiannya atas hal yang memerlukan perhatian itu, dan dapat membantu untuk melakukan perbaikan sesuai rekomendasi dalam laporan hasil pemeriksaan.

6. Jelas.

Laporan harus mudah dibaca dan dipahami. Laporan harus ditulis dengan bahasa yang jelas dan sesederhana mungkin. Penggunaan bahasa yang lugas dan tidak teknis sangat penting untuk menyederhanakan penyajian. Jika digunakan istilah teknis, singkatan, dan akronim yang tidak begitu dikenal, maka hal itu harus didefinisikan dengan jelas. Akronim agar digunakan sejarang mungkin.

7. Ringkas.

Laporan yang ringkas adalah laporan yang tidak lebih panjang dari yang diperlukan untuk menyampaikan dan mendukung pesan. Laporan yang terlalu rinci dapat menurunkan kualitas laporan, bahkan dapat menyembunyikan pesan yang sesungguhnya dan dapat membingungkan atau mengurangi minat pembaca. Pengulangan yang tidak perlu juga harus dihindari. Meskipun banyak peluang untuk mempertimbangkan isi laporan, laporan yang lengkap tetapi ringkas, akan mencapai hasil yang lebih baik.

D. Standar Pelaporan Audit Kinerja *International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)*

Menurut Standar Auditing, auditor sebaiknya mempersiapkan laporan audit tertulis. Laporan tertulis sebaiknya bisa mengkomunikasikan hasil dari audit kepada seluruh tingkatan pemerintahan, membuat hasil audit bisa mengurangi kesalahan pengertian, membuat hasil audit tersedia untuk inspeksi publik, dan memfasilitasi untuk menentukan apakah tindak lanjut yang benar sudah dilaksanakan.

Menurut Standar Pelaporan Audit Kinerja yang dikeluarkan oleh INTOSAI, Laporan audit harus meyakinkan dan mencakup tujuan, ruang lingkup, metodologi dan sumber yang digunakan, serta mencantumkan temuan audit, kesimpulan dan rekomendasi. Laporan hasil audit harus lengkap (*complete*), akurat (*accurate*), obyektif (*objective*), meyakinkan (*convincing*), dan harus jelas dan ringkas (*clear and concise*).

1. Lengkap berarti membutuhkan, misalnya, laporan harus memuat semua informasi dan argumen yang dibutuhkan untuk memenuhi tujuan audit, memenuhi keringkasan dan pengertian yang benar akan hal-hal dan kondisi yang dilaporkan, serta memenuhi isi laporan yang dipersyaratkan.
2. Akurat berarti semua bukti yang dilampirkan harus benar dan komprehensif dan semua temuan harus dijelaskan secara benar.
3. Obyektif berarti laporan harus disajikan secara seimbang dalam isi dan gaya penyajian.
4. Meyakinkan berarti hasil audit harus responsif terhadap tujuan audit, temuan yang disajikan harus persuasif, dan kesimpulan dan rekomendasi mengikuti logika atau analitis dari fakta dan argumen yang disajikan.

5. Jelas berarti laporan harus mudah untuk dibaca dan dimengerti. Ringkas berarti laporan harusnya tidak lebih dari yang dibutuhkan untuk disampaikan dan mendukung pesan yang ingin disampaikan.

INTOSAI juga menyampaikan bahwa laporan audit kinerja yang baik sebaiknya akan menambah nilai dari pemangku kepentingan dan memenuhi tujuan yang telah ditentukan. Laporan sebaiknya menyediakan informasi yang mudah diakses, ringkas dan terbaru. Laporan audit kinerja yang bagus sebaiknya berorientasi kepada pembaca dan terstruktur secara baik, dan bahasa yang digunakan sebaiknya tidak ambigu. Laporan sebaiknya menyajikan temuan secara obyektif dan adil. Hal ini membutuhkan:

1. temuan dan kesimpulan disajikan secara terpisah;
2. fakta disajikan dan ditafsirkan dalam istilah yang netral;
3. perspektif dan sudut pandang yang berbeda disampaikan;
4. semua temuan, argumen, dan bukti yang relevan disertakan; dan
5. laporan harus konstruktif dan menyajikan kesimpulan yang positif.

E. Standar Pelaporan Audit Kinerja Government Accountability Office (GAO)

Berdasarkan Standar Audit Pemerintah yang dikeluarkan oleh GAO, auditor harus mengeluarkan laporan audit yang mengkomunikasikan hasil dari setiap audit kinerja yang telah diselesaikan.

Auditor sebaiknya menggunakan format laporan audit yang tepat yang berdasarkan kegunaan yang seharusnya dan dalam format tertulis atau format lain yang dapat diperoleh kembali.

Auditor harus mempersiapkan laporan audit yang berisi:

1. tujuan, ruang lingkup dan metodologi yang digunakan saat proses audit;
2. hasil dari audit, termasuk temuan, kesimpulan, dan rekomendasi, yang tepat;
3. pernyataan bahwa auditor patuh terhadap *Generally Accepted Government Auditing Standards* (GAGAS), atau Standar Audit Pemerintahan;
4. sebuah ringkasan akan pejabat yang bertanggungjawab; dan
5. jika bisa diterima, informasi yang rahasia atau sensitif dihilangkan.

Pada laporan audit, auditor harus menyajikan bukti yang cukup dan sesuai untuk mendukung temuan dan kesimpulan yang terhubung pada tujuan audit. Temuan yang dirumuskan secara jelas akan membantu manajemen dan pejabat pengawas dari entitas yang diaudit untuk mengerti akan tindakan yang dibutuhkan untuk mengatasi temuan. Jika auditor bisa merumuskan elemen dari temuan secara cukup, auditor sebaiknya menyediakan rekomendasi akan tindakan untuk perbaikan jika hal tersebut penting dalam konteks tujuan audit.

Auditor sebaiknya menaruh temuannya secara perspektif dengan mendeskripsikan sifat dan tingkat pekerjaan yang dilakukan yang menghasilkan temuan tersebut. Auditor sebaiknya juga melaporkan kekurangan pada pengendalian internal, contoh akan kecurangan (*fraud*), ketidakpatuhan akan hukum, regulasi, kontrak, atau perjanjian hibah, atau pelanggaran yang terjadi atau yang mungkin akan terjadi dan signifikan dengan konteks dari tujuan audit.

Auditor sebaiknya melaporkan kesimpulan berdasarkan tujuan audit dan temuan audit. Kesimpulan laporan adalah kesimpulan logikal yang berdasarkan temuan auditor, tidak hanya ringkasan dari temuan. Kekuatan dari kesimpulan auditor bergantung akan kecukupan dan kesesuaian bukti yang mendukung temuan dan logika

yang kuat yang digunakan untuk menformulasikan kesimpulan. Kesimpulan akan lebih menarik apabila mengarah kepada rekomendasi auditor dan meyakinkan pengguna laporan bahwa tindakan tersebut penting.

Auditor sebaiknya merekomendasikan tindakan untuk memperbaiki kekurangan dan temuan lain yang teridentifikasi saat audit dan untuk meningkatkan program dan operasi ketika potensi akan peningkatan pada program, operasi, dan kinerja bisa dibuktikan dengan temuan dan rekomendasi yang dilaporkan. Auditor sebaiknya membuat rekomendasi yang mengalir secara logika dari temuan dan kesimpulan, dan diarahkan untuk menyelesaikan sumber dari kekurangan dan temuan yang teridentifikasi, dan menyatakan secara jelas tindakan yang direkomendasikan.

Rekomendasi yang efektif akan mendorong peningkatan pada pelaksanaan program dan operasi pemerintah. Rekomendasi akan efektif apabila rekomendasi tersebut ditujukan ke pihak yang mempunyai wewenang untuk bertindak dan ketika tindakan yang direkomendasikan adalah spesifik, berguna, berbiaya efektif, dan bisa diukur.