

# Penggunaan Nilai Penerapan Standar Audit sebagai IKU Tunggal untuk Pejabat Fungsional Auditor

Imran Malik Djunur

Kementerian Keuangan  
imranmdj@kemenkeu.go.id

## ARTICLE INFO

### Article history

Received:  
Maret 30, 2022

Revised:  
September 11, 2022

Accepted:  
Desember 30, 2022

## ABSTRACT / ABSTRAK

*Balanced Scorecard (BSC)* adalah alat ukur kinerja untuk Pejabat Fungsional Auditor (PFA) di hampir semua Kementerian. Berdasarkan pedoman, setiap perspektif dalam BSC harus diwakili oleh satu Indikator Kinerja Utama (IKU) sehingga dibutuhkan minimal empat IKU untuk mengukur kinerja PFA. Mayoritas penelitian mengenai penerapan BSC lebih banyak membahas kinerja organisasi dibandingkan kinerja individu. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui dampak negatif dari penggunaan banyak IKU dalam pengukuran kinerja individu PFA di Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan. Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif yang meliputi telaah dan analisis terhadap peraturan, pedoman asosiasi auditor dan dokumen pengukuran kinerja milik PFA pada anggota tim, ketua tim dan pengendali teknis di Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa dampak negatif dari penggunaan banyak IKU yaitu pengukuran ganda atas kinerja PFA dalam IKU berbeda, pembobotan IKU tidak sebanding dengan tujuan organisasi, dan penilaian kinerja auditor lebih fokus pada aspek kuantitatif bukan kualitatif. Penulis menyarankan untuk menerapkan mekanisme penilaian kinerja PFA yang berkelanjutan dan berkala dengan hanya menggunakan satu IKU, yaitu IKU Penerapan Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia (SAIPI). Ukuran mutu auditor dalam SAIPI telah mencakup seluruh perspektif BSC, memiliki bobot antar indikator yang seimbang, dan menitikberatkan aspek kualitatif dibandingkan aspek kuantitatif.

*Balanced Scorecard (BSC) is a performance measurement tool used in almost all Ministries. Each perspective of BSC must be represented by one KPI so that there is four KPIs minimum needed to measure the performance of auditors. Research on BSC the implementation discuss on organizational performance more than individual performance. This study aims to determine whether there are negative consequences of using multiple KPIs in measuring the individual performance of auditors in The Ministry of Finance. This research uses a qualitative approach which includes an analysis of regulations, guidelines provided by the internal auditors association and performance measurement documents. The discussion results conclude that the negative consequences of using multiple KPIs are double measurements of auditor's performance with different KPIs, unbalanced weighting of KPIs compared to their significance to organizational goals, and the assessment focuses more on quantitative aspects of performance than qualitative aspects. To overcome these negative consequences, the authors suggest the implementation of a continuous and periodic appraisal by using a single KPI: Implementation of Internal Audit Standards. SAIPI covers all perspectives of BSC, has a balanced weight, and focuses more on qualitative aspects.*

This is an open access article under the CC-BY-SA license.



**Kata Kunci:** Auditor, *balance scorecard*, indikator kinerja utama, kinerja, standar audit

**Keywords:** Auditor, *Balance Scorecard*, *key performance indicator*, *performance*, *audit standards*

## 1. Pendahuluan

Sistem pengukuran kinerja Pejabat Fungsional Auditor (PFA) di berbagai Kementerian/Lembaga menggunakan *Balanced Scorecard* (BSC). Ada empat perspektif dalam Peta Strategi BSC, yaitu: (1) *stakeholder*, (2) *customer*, (3) *internal process* dan (4) *learning and growth* (Kaplan & Norton, 1996). Setiap perspektif memiliki satu atau dua Sasaran Strategis (SS), kemudian setiap SS memiliki minimal satu Indikator Kinerja Utama (IKU). Jadi, setiap Kontrak Kinerja (KK) PFA minimal akan memuat empat IKU. Menurut Keputusan Menteri Keuangan (KMK) nomor 467/tahun 2014, jumlah IKU maksimal pada satu KK milik PFA adalah 10. Jumlah tersebut masih sesuai dengan kelaziman yang menyatakan bahwa rata-rata jumlah *Key Performance Indicator* (KPI) yang digunakan

untuk organisasi, divisi atau individu sebaiknya antara empat hingga sepuluh indikator kinerja (Soemohadiwidjojo, 2015).

Hasil penelitian menunjukkan bahwa banyaknya jumlah indikator kinerja menyebabkan 3 hal yaitu: organisasi tidak yakin mengenai indikator kinerja mana yang harus digunakan, organisasi menggunakan indikator kinerja yang tidak berkelanjutan, dan organisasi menjadi kewalahan dengan informasi yang begitu banyak (Mardiasmo, 2018). Hasil tersebut sejalan dengan pendapat bahwa terlalu banyak IKU dapat memperlambat fokus organisasi dalam mencapai tujuan organisasi (Alexandra and Rusaneanu:2014) dan jumlah IKU tidak boleh terlalu banyak agar organisasi dapat mempertahankan fokus pada pencapaian tujuan (Badawy et al: 2016).

Asosiasi Auditor Internal Pemerintah (AAPI) telah menetapkan Standar Audit Internal Pemerintah (SAIPI) sebagai kriteria atau ukuran yang wajib dipenuhi oleh PFA di semua Kementerian/Lembaga dalam melakukan kegiatan audit (pasal 51 s.d 53 Peraturan Pemerintah nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah). Untuk PFA Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan, kewajiban penerapan SAIPI telah diakomodir dengan ditetapkannya Nilai Penerapan SAIPI sebagai IKU dalam KK. IKU Nilai Penerapan SAIPI dihitung berdasarkan nilai penerapan atas 7 kelompok unsur dalam SAIPI, sebagaimana disajikan dalam tabel 1.

**Tabel 1.**Daftar standar dalam SAIPI untuk pengukuran mutu auditor.

Standar Atribut		Standar Kinerja	
Kode	Nama	Kode	Nama
1100	Independensi dan Objektivitas	2100	Sifat Dasar Pengawasan Intern
1200	Kecakapan dan Kecermatan	2200	Perencanaan Penugasan
		2300	Pelaksanaan Penugasan
		2400	Komunikasi Hasil Penugasan
		2500	Pemantauan Tindak Lanjut

Sumber: Peraturan Ketua Umum Asosiasi Auditor Intern Pemerintah Indonesia Nomor: PER-01/AAPI/DPN/2021 tentang Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia

Tabel 1 memberikan gambaran bahwa SAIPI sesungguhnya telah mencakup seluruh aspek penilaian yang wajib dipenuhi dan dilaksanakan oleh PFA. SAIPI mencakup 2 kelompok standar yang wajib dilaksanakan oleh setiap PFA yaitu Standar Atribut dan Standar Kinerja. Butir-butir dalam SAIPI selain sebagai indikator kinerja organisasi pengawasan intern juga sebagai indikator kinerja individu. Berdasarkan hal di atas, penulis merumuskan permasalahan sebagai berikut:

- (1) Apa dampak negatif dari penggunaan banyak IKU dalam pengukuran kinerja PFA.
- (2) Bagaimana mekanisme penggunaan IKU Tunggal untuk mengukur kinerja PFA.

Penelitian-penelitian sebelumnya yang relevan terhadap penelitian ini sudah banyak dilakukan, antara lain, sebagai berikut:

- (1) Sistem Pemeringkatan Indikator Kinerja Utama Berbasis Website Menggunakan Metode *Multi-Objective Optimization on the Basis of Ratio Analysis* (Davin, 2020);
- (2) Evaluasi Sistem Pengukuran Kinerja Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara Yogyakarta (Pustakawan, 2013);
- (3) Penyusunan Indikator Kinerja Utama Bidang Teknologi Informasi dengan Pendekatan *Balanced Scorecard* dan Cobit 5: Studi Kasus PT Mercedes-Benz Indonesia (Alfi Wahyudi, 2014);
- (4) Implementasi Metode *Balanced Scorecard* dalam Perancangan Sistem Penilaian Kinerja Perguruan Tinggi Vokasi (Imam Bayhaqi, 2020); dan
- (5) Evaluasi Indikator Kinerja Utama pada KPP Pratama Semarang Barat (Wahyu Setyaji Ismaryanto, 2013).

Namun, penelitian tersebut lebih banyak membahas pengukuran kinerja organisasi, bukan pengukuran kinerja individu. Point-point penting yang bisa diambil dari penelitian di atas adalah:

- (1) Jumlah indikator kinerja tidak boleh berlebihan karena akan menyulitkan manajemen untuk mencapai seluruh target kinerja (Wahyudi, 2014);
- (2) Indikator kinerja dapat diperangkatkan dengan metode tertentu untuk mencari indikator mana yang paling sesuai dalam menunjukkan keberhasilan pencapaian tujuan organisasi (Davin, 2020 dan Bayhaqi, 2020); dan
- (3) Makin banyak indikator kualitatif (indikator kinerja yang berorientasi hasil) dibandingkan indikator kuantitatif (indikator kinerja yang berorientasi upaya), makin baik kualitas indikator kinerja (Pustakawan, 2013). Indikator kinerja yang baik dan berorientasi hasil adalah indikator yang lebih menggambarkan dampak dan menggunakan ukuran kualitas (Wahyu, 2013). Namun, peneliti tersebut tidak menyatakan standar perbandingan antara indikator kualitatif dan indikator kuantitatif agar suatu pengukuran kinerja telah berorientasi pada hasil.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui akibat negatif dari penggunaan IKU yang terlalu banyak dalam pengukuran kinerja PFA di Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan dan merumuskan penilaian kinerja PFA yang berlandaskan standar audit. Hasil penelitian diharapkan memberi manfaat berupa perbaikan terhadap metode penetapan indikator kinerja auditor dan mekanisme penilaian kinerja auditor di setiap unit APIP Kementerian/Lembaga.

## 2. Metodologi

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif. Menurut Creswell (2008:102-173), tahapan penelitian kualitatif dimulai dari *stating research problem* (identifikasi masalah), *literature review* (kajian pustaka), *purpose statement* (penentuan tujuan), *data collection* (pengumpulan data), *data analysis and interpretation* (analisis dan penafsiran data) dan *reporting* (pelaporan).

Data penelitian adalah Kontrak Kinerja (KK) PFA Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan beserta dan manual IKU-nya dengan sampel 3 KK yang mewakili level Anggota Tim (AT), Ketua Tim (KT) dan Pengendali Teknis (PT). KK PFA memuat IKU Individu yang ditetapkan berdasarkan penjabaran (*cascading*) dari Peta Strategi BSC Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan. Penjelasan lebih detail IKU, antara lain mencakup deskripsi, jenis aspek, tingkat kendali, dan tingkat validitas dicantumkan dalam manual IKU. Data tersebut dikumpulkan melalui permintaan dokumen kepada auditor Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan. Pada tabel 2 disajikan daftar IKU pada KK auditor yang menjadi sampel penilaian sebagai berikut:

**Tabel 2.** Daftar IKU pada KK PFA TA 2021

Perspektif / Sasaran Strategis (SS) / Nama IKU	AT	KT	PT
<i>Stakeholder</i>			
SS: Penguatan Integritas, Pengendalian dan Pengawasan Internal yang Bernilai Tambah			
Rata-rata indeks opini Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) atas Laporan Keuangan Kementerian Keuangan dan Laporan Keuangan Bendahara Umum Negara (LKBUN )	v		
Indeks Kepuasan Klien Pengawasan	v	v	
Indeks Kepuasan Pemangku Kepentingan			v
<i>Customer</i>			
SS: Rekomendasi Hasil Pengawasan yang Berkualitas			
Jumlah Rekomendasi Hasil Pengawasan			v
<i>Internal Process</i>			
SS-1: Perencanaan - Inovasi Pengawasan yang Efektif			
Percentase Pengawasan yang Berbasis <i>Continuous Audit</i>			v
SS-2: Implementasi Pengawasan Intern yang Strategis			
Percentase Tindak Lanjut Rekomendasi BPK			v
SS-3: Penjaminan Kualitas Pengawasan			
Nilai Penerapan SAIFI	v	v	v
Percentase Ketepatan Waktu Penyampaian Laporan	v	v	
<i>Learning and Growth</i>			
SS-1: Organisasi yang Optimal			
Percentase penyelesaian program Inisiatif Strategis <i>Data Analytics</i> dan Reformasi Birokrasi dan Transformasi Keuangan			v
Tingkat Penerapan Pengendalian Internal			v
SS-2: SDM yang Optimal			
Percentase Kajian / <i>Tacit Knowledge</i> yang Terdokumentasikan		v	v
Jumlah Perolehan Angka Kredit	v	v	v
SS-3: Pengelolaan Keuangan yang Optimal	-	-	-
SS-4: Komunikasi Publik yang Efektif dan Sistem Informasi yang Andal			
Percentase Pemanfaatan Sistem Manajemen Audit	v	v	v
Jumlah IKU	5	7	10

Sumber: Kontrak Kinerja PFA level AT, KT dan PT tahun 2021.

Setelah data dikumpulkan dan diolah, tahap selanjutnya adalah analisis dengan menggunakan berbagai literatur untuk memahami dampak penggunaan banyak IKU dalam pengukuran kinerja PFA. Literatur dimaksud meliputi hasil penelitian-penelitian sebelumnya, pendapat para akademisi, peraturan pengukuran kinerja Pegawai Negeri Sipil (PNS), dan pedoman dari asosiasi auditor (standar audit, *practice advisory* dan panduan pelaksanaan). Hasil analisis kemudian diinterpretasi oleh penulis untuk merumuskan suatu gagasan yaitu penggunaan IKU Tunggal dalam pengukuran kinerja PFA. Hasil penelitian kualitatif sangat dipengaruhi oleh pandangan, pemikiran, dan pengetahuan peneliti karena data tersebut diinterpretasikan oleh peneliti (Raco:2010).

### 3. Hasil dan Pembahasan

#### 3.1. Akibat Negatif

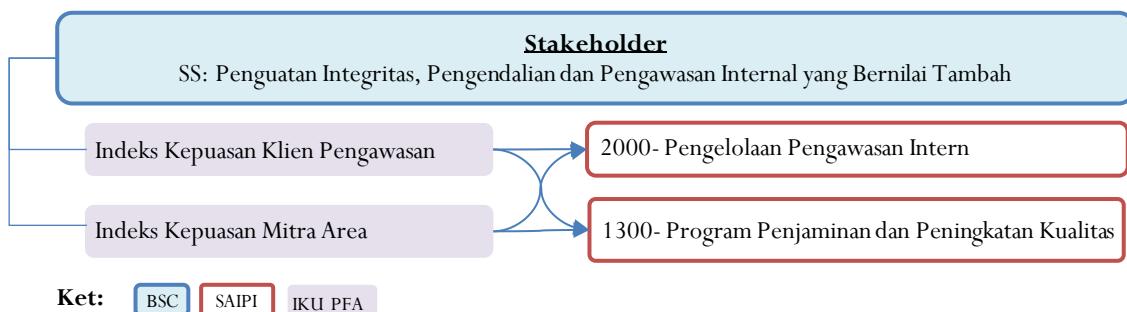
Berdasarkan hasil telaah peraturan dan analisis data/dokumen, penggunaan IKU yang banyak dalam pengukuran kinerja PFA menimbulkan tiga akibat negatif yaitu:

1. Kinerja diukur dua kali dalam IKU yang berbeda

Penulis menemukan bahwa seluruh IKU PFA yang ditetapkan dalam Kontrak Kinerja (KK) dapat dicakup dalam satu IKU saja yaitu IKU Nilai Penerapan SAIPI. Butir-butir standar dalam SAIPI telah mencakup ukuran mutu kinerja atas semua aktivitas PFA dalam kegiatan pengawasan internal. Hal ini dapat dibuktikan melalui penjabaran IKU tiap perspektif dan penggambaran relasinya terhadap tiap butir-butir standar audit. Jumlah indikator kinerja yang banyak dan adanya *overlapping* dapat mengurangi manfaat dari BSC (Ilham, 2015). *Overlapping* atau pengukuran ganda terjadi ketika IKU yang ditetapkan memiliki kesamaan lingkup dan objek penilaian. Dalam konteks pengukuran kinerja individu, pengukuran ganda akan menyebabkan berkurangnya fokus individu pada faktor-faktor kunci yang mendorong peningkatan kinerja individu. Berdasarkan analisis dokumen, penulis telah membuat relasi antara Peta Strategi Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan tahun 2021, IKU PFA dan SAIPI terbitan AAIP yang menunjukkan bahwa IKU Hasil Reviu SAIPI telah mencakup unsur-unsur yang dinilai oleh IKU sebagaimana pada gambar 1 s.d 7 berikut:

a. *Stakeholder*

Untuk IKU pada perspektif stakeholder, telah dilakukan penelitian dokumen dengan hasil berupa relasi sebagaimana pada gambar 1, sebagai berikut:

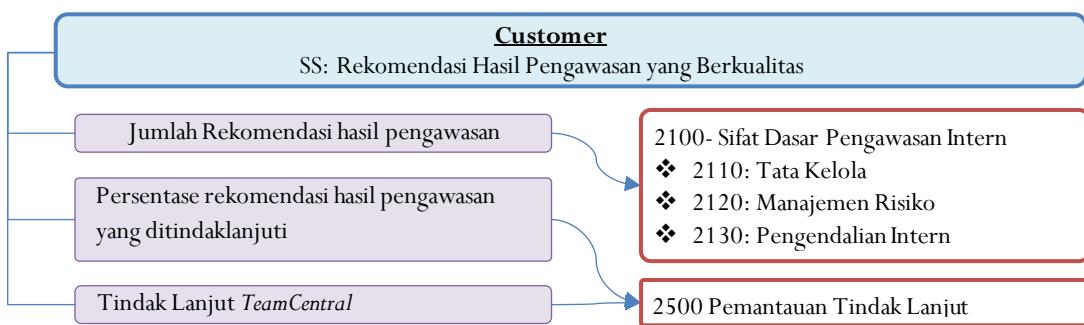


**Gambar 1.** Relasi perspektif *stakeholder* BSC, IKU PFA dan SAIPI (hasil analisis).

Gambar 1 menunjukkan bahwa IKU di perspektif stakeholder dikelola agar kegiatan audit intern dapat mewujudkan kegiatan audit intern yang memberikan nilai tambah bagi audit. Nilai tambah dihasilkan ketika kegiatan audit intern memberikan jaminan obyektif dan relevan, dan berkontribusi terhadap efektifitas dan efisiensi proses tata kelola, manajemen risiko, dan pengendalian. Mekanisme yang dapat digunakan untuk mengukur nilai tambah antara lain melakukan survey terhadap klien pengawasan pasca penugasan (*post-engagement client survey*) dan *stakeholder*.

b. *Customer*

Untuk IKU pada perspektif *customer*, telah dilakukan penelitian dokumen dengan hasil berupa relasi sebagaimana pada gambar 2, sebagai berikut:

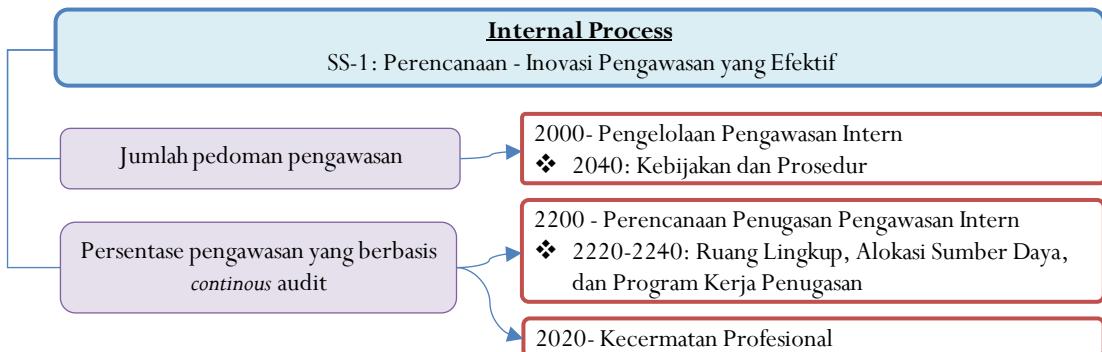


**Gambar 2.** Relasi perspektif *stakeholder* BSC, IKU PFA dan SAIPI (hasil analisis).

Gambar 2 menunjukkan bahwa IKU di perspektif customer dikelola agar kegiatan pengawasan intern dapat menghasilkan rekomendasi yang berkualitas kepada audit sebagai pengguna jasa penjaminan dan konsultatif. Rekomendasi harus mencakup perbaikan terhadap tata kelola, proses manajemen risiko dan implementasi pengendalian intern. Tiga unsur tersebut tidak terpisahkan dan tidak berdiri sendiri sehingga harus dievaluasi dan diperbaiki sebagai satu kesatuan secara sistematis. Rekomendasi juga harus dipantau tindaklanjutnya agar kegiatan pengawasan menjadi efektif.

c. *Internal Process*

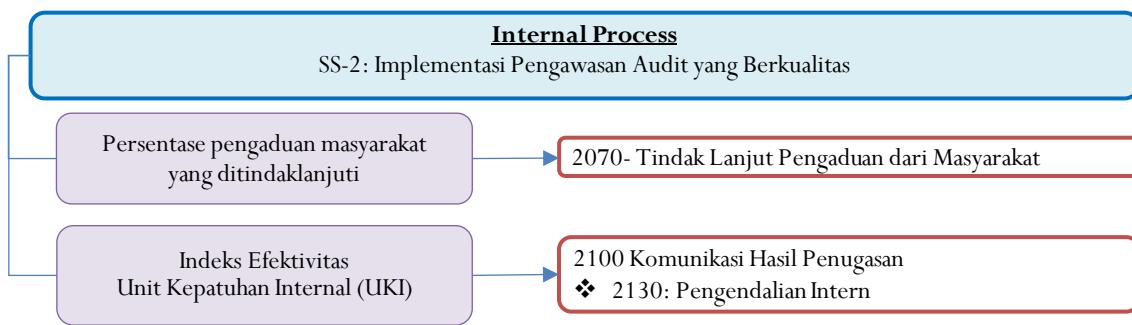
Untuk IKU pada perspektif *internal process*, telah dilakukan penelitian dokumen dengan hasil berupa relasi sebagaimana pada gambar 3 dan 4, sebagai berikut:



**Gambar 3.** Relasi SS-1 perspektif *internal process*, IKU PFA dan SAIPI (hasil analisis).

Gambar 3 menunjukkan bahwa IKU dikelola untuk menghasilkan inovasi pengawasan yang efektif, ditunjukkan dengan adanya Pedoman Pengawasan yang berkualitas dan pelaksanaan pengawasan berbasis *continuous audit*. Pedoman Pengawasan memuat setidaknya kebijakan dan prosedur untuk mengarahkan organisasi pengawasan internal dan tim pengawasan dalam pelaksanaan penugasan. Pedoman Pengawasan harus ditinjau terus-menerus untuk memastikan efektivitasnya, dan mengurangi kelemahan-kelemahan yang dijumpai dalam penerapannya.

Pengawasan berbasis *continuous audit* adalah teknik pengawasan yang memanfaatkan teknologi sehingga APIP mampu mengawasi lingkup yang lebih luas secara terus-menerus (*continues*) baik dalam skala harian maupun per transaksi. Keuntungan lain dari penerapan *continuous audit* adalah penggunaan sumber daya yang lebih efisien, baik dari waktu, tenaga kerja dan biaya, sebagaimana diamanatkan oleh Standar 2200 SAIPI. Penerapan *continuous audit* juga merupakan bentuk kecermatan profesional auditor karena dengan memanfaatkan teknologi informasi seorang auditor telah menerapkan suatu metodologi mutakhir (Standar 2020 SAIPI).

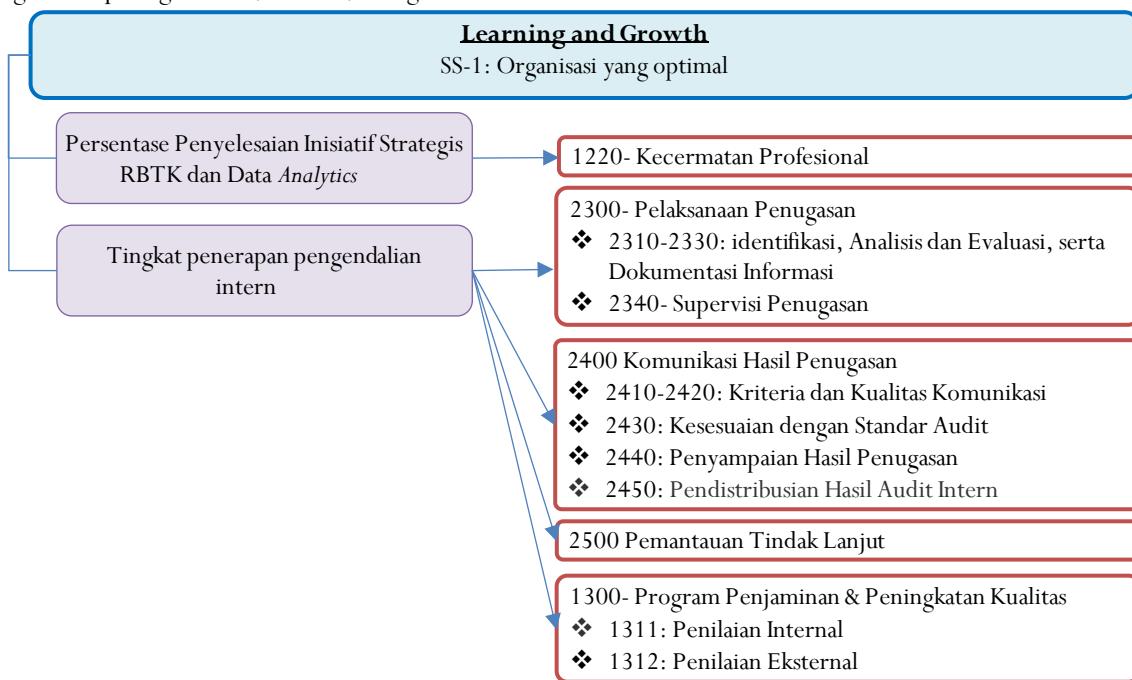


**Gambar 4.** Relasi SS-2 perspektif *internal process*, IKU PFA dan SAIPI (hasil analisis).

Gambar 4 menunjukkan bahwa IKU dikelola untuk mewujudkan pengawasan yang berkualitas. Salah satu ukuran kualitas pengawasan adalah persentase pengaduan masyarakat yang ditindaklanjuti, sebagaimana yang dinyatakan dalam standar 2070 yaitu pimpinan APIP harus menindaklanjuti dan menangani pengaduan masyarakat dengan mekanisme dan prosedur yang jelas, transparan, dan dapat dipertanggungjawabkan berdasarkan peraturan perundang-undangan. Ukuran kualitas pengawasan juga mencakup keberhasilan Inspektorat Jenderal Kemenkeu dalam membina UKI di setiap audit (unit kerja) agar setiap UKI mampu memantau implementasi pengendalian intern di unit masing-masing (Keputusan Menteri Keuangan nomor 477/KMK.09/2021 tentang Pedoman Pemantauan Pengendalian Intern di Lingkungan Kementerian Keuangan).

d. *Learning and Growth*

Untuk IKU pada perspektif *learning and growth*, telah dilakukan penelitian dokumen dengan hasil berupa relasi sebagaimana pada gambar 5, 6 dan 7, sebagai berikut:

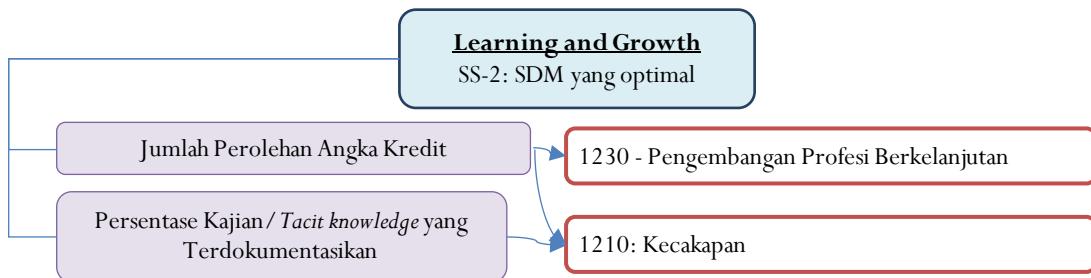


**Gambar 5.** Relasi SS-1 perspektif *learning and growth*, IKU PFA dan SAIPI (hasil analisis)

Gambar 5 menunjukkan bahwa IKU dikelola untuk mewujudkan organisasi yang optimal yaitu organisasi yang mampu mewadahi dan memfasilitasi program/kegiatan yang relevan dengan pencapaian tujuan organisasi sebagai unit pengawasan internal. Misalnya:

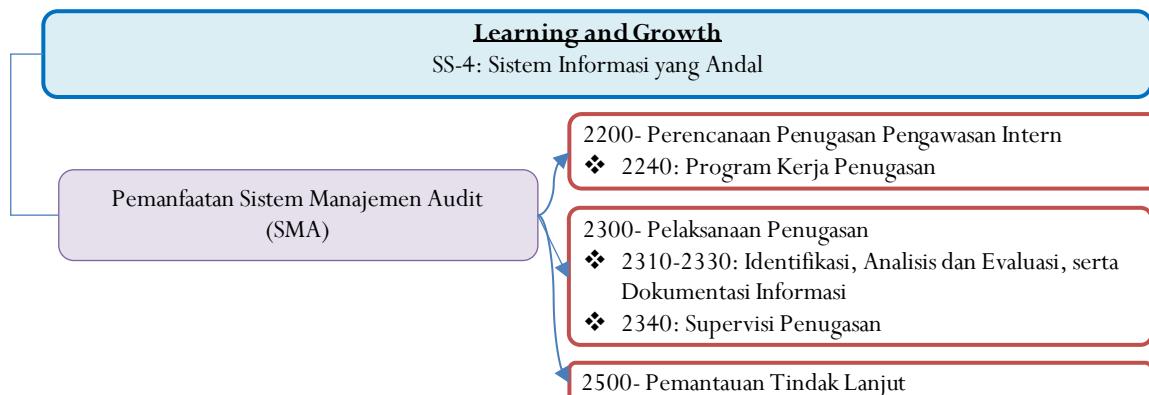
- (1) Pengawasan internal yang berbasis *continuous audit* merupakan salah satu inisiatif strategis dalam program Reformasi Birokrasi dan Transformasi Kelembagaan (RBTK).
- (2) Penerapan pengendalian internal oleh setiap PFA, dalam tahap pelaksanaan dan pelaporan, mengacu pada Standar 2300 dan Standar 2400. Untuk memastikan pengendalian dimaksud telah dilaksanakan, diperlukan

penilaian internal, antara lain dalam bentuk supervisi penugasan secara berjenjang, dan penilaian eksternal sebagaimana dimaksud dalam Standar 1300.



**Gambar 6.** Relasi SS-2 perspektif *learning growth*, IKU PFA dan SAIPI (hasil analisis)

Gambar 6 menunjukkan bahwa IKU dikelola untuk mewujudkan PFA yang optimal yaitu memiliki pengetahuan, keterampilan, dan kompetensi yang dibutuhkan dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya. Oleh karena itu, APIP harus memfasilitasi PFA melalui pendidikan, pelatihan profesional berkelanjutan (*continuing professional education*) guna menjamin kompetensi yang dimiliki sesuai dengan kebutuhan APIP dan perkembangan lingkungan pengawasan.



**Gambar 7.** Relasi SS-4 perspektif *learning & growth*, IKU PFA dan SAIPI (hasil analisis)

Gambar 7 menunjukkan bahwa IKU dikelola untuk mewujudkan sistem informasi pengawasan internal atau manajemen audit yang andal. Sistem ini diharapkan mencakup pengelolaan aktivitas pengawasan sejak perencanaan hingga pemantauan tindak lanjut, yaitu:

- dokumentasi perencanaan penugasan terutama saat penyusunan program kerja penugasan (standar 2240);
- dokumentasi pelaksanaan penugasan sebagaimana dimaksud dalam standar 2300 yang menyatakan bahwa auditor harus mendokumentasikan proses identifikasi, analisis, evaluasi informasi dalam bentuk kertas kerja digital agar lebih mudah diperoleh, dirujuk, dan dianalisis saat dibutuhkan; dan
- supervisi berjenjang yang lengkap, tertib dan sistematis melalui pemberian paraf elektronik (*sign-off*), *coaching notes*, dan tanggal otomatis sebagaimana dimaksud standar 2340.

## 2. Bobot IKU menjadi tidak jelas

Organisasi harus fokus pada beberapa pengukuran kritikal saja sehingga manajemen tidak terlalu banyak melakukan pengukuran indikator kinerja yang tidak perlu (Ayuni et al., 2020). Untuk mengukur nilai kritikal IKU, maka diperlukan pembobotan agar dapat diketahui tingkat signifikansi IKU terhadap pencapaian tujuan dan sasaran organisasi. Hasil analisis terhadap KK PFA menunjukkan adanya ketidakseimbangan bobot sebagaimana pada tabel 3 berikut:

**Tabel 3.** Perhitungan bobot IKU pada PFA tingkat KT

	Kode dan Nama IKU	C-V	Bobot IKU (%)	Bobot Tertimbang IKU (%)
1a-CP	Indeks Kepuasan Klien Pengawasan	M-P	14	16
2a-CP	Nilai Penerapan SAIPI	M-P	14	16
2b-N	Persentase Ketepatan Waktu Penyampaian Laporan		9	10
3a-CP	Tingkat Penerapan Pengendalian Intern	M-P	14	16
4a-CP	Persentase Kajian/Tacit Knowledge yang Terdokumentasikan	M-P	14	16
4b-N	Jumlah Perolehan Angka Kredit	-	9	10
5a-CP	Persentase Pemanfaatan SMA	M-P	14	16
Total Bobot IKU			88	

Sumber: diolah oleh penulis.

Pada tabel 3 dapat dilihat bahwa IKU “Nilai Penerapan SAIPI” memiliki bobot yang sama dengan 4 IKU lainnya. Bobotnya menjadi tidak seimbang karena IKU 2a-CP jauh lebih sulit diraih dibandingkan IKU 4a-CP dan 5a-CP karena untuk mencapai target IKU Penerapan SAIPI dilakukan penilaian kualitas atas seluruh tahap penugasan, dimulai dari kualitas program kerja, kualitas pengumpulan data, kualitas analisis auditor, hingga kualitas laporan. Adapun pada IKU 4a-CP (Penyusunan *Tacit Knowledge*) dan IKU 5a-CP (Pemanfaatan SMA), aspek penilaianya adalah aspek kuantitas, yaitu hanya mencakup jumlah *tacit knowledge* yang diselesaikan auditor dan dokumentasi penugasan dalam aplikasi *teammate*.

Tabel 3 juga memperlihatkan ketidakseimbangan bobot tertimbang IKU antara IKU 2a-CP dibandingkan dengan IKU 2a-N. Perbandingan bobot keduanya adalah 1,6 kali (16:10). Padahal IKU “Ketepatan Waktu Penyampaian Laporan”, hanya berelasi dengan 1 dari 11 standar dalam SAIPI yaitu Standar 2440-Kualitas Komunikasi, sedangkan IKU 2a-N berelasi dengan semua standar dalam SAIPI. Menurut penulis, perbandingan bobot yang lebih tepat adalah 9 kali (9:1) sesuai dengan perbandingan jumlah standar yang mengatur ketepatan penyampaian laporan dengan jumlah seluruh standar dalam SAIPI yang mengatur kinerja auditor, yaitu 9 standar, sebagaimana tersaji pada tabel 1.

Salah satu syarat yang harus dipenuhi oleh semua indikator kinerja adalah indikator tersebut harus penting, menjadi prioritas dan harus berguna untuk menunjukkan keberhasilan, kemajuan atau pencapaian (Peraturan MenPAN-RB nomor Per/20/M.PAN/11/2008). Pemenuhan syarat tersebut harus ditunjukkan dengan alokasi bobot yang tinggi. Soemohadiwidjojo memberikan panduan pembobotan IKU sebagaimana pada tabel 4 berikut:

**Tabel 4.** Kriteria pembobotan IKU

Level Prioritas	Kriteria	Alokasi Bobot
Penting	Indikator penting, tetapi bukan penentu utama (main value driver) untuk operasional organisasi atau proses pendukung.	5-10%
Sangat Penting	Indikator sangat penting dan merupakan penentu utama (main value driver) untuk operasional organisasi atau proses pendukung.	10-15%
Kritikal	Indikator sangat penting dan kritikal dalam pencapaian tujuan operasional organisasi atau proses pendukung.	>15%

Sumber: Soemohadiwidjojo, 2015.

Berdasarkan kriteria pada tabel 4, maka bobot tertimbang IKU level Ketua Tim sebagaimana disajikan pada tabel 3 kurang menunjukkan tingkat signifikansi ataupun level prioritas karena IKU 4a-CP (Persentase Kajian/*Tacit Knowledge* yang Terdokumentasikan) dan IKU 5a-CP (Persentase Pemanfaatan Sistem Manajemen Audit) tidak kritikal sehingga tidak dapat diberi alokasi bobot yang sama dengan tiga IKU lainnya yaitu 16%. IKU 4a-CP dan 5a-CP maksimal mendapat bobot 10% karena berada pada perspektif *Learning and Growth* dalam Peta Strategis Itjen Kemenkeu atau dengan kata lain bukan faktor penentu utama dalam pencapaian tujuan operasional organisasi. Indikator penting, tetapi bukan penentu utama untuk operasional organisasi diberikan bobot antara 5-10% (Soemohadiwidjojo, 2015).

Hal yang sama terjadi untuk alokasi bobot pada IKU pengendali teknis sebagaimana pada tabel 5 berikut:

**Tabel 5.** Alokasi bobot IKU PFA pengendali teknis

Kode dan Nama IKU	C-V	Bobot IKU	Alokasi Bobot
1a-CP Rata-rata indeks opini BPK RI atas LK BA 15 dan LKBUN	L-E	29	18,47%
1b-CP Indeks Kepuasan Pemangku Kepentingan	M-P	14	8,92%
2a-CP Jumlah Rekomendasi Hasil Pengawasan	M-P	14	8,92%
3a-CP Persentase Pengawasan yang Berbasis Continuous Audit	M-E	21	13,38%
4a-CP Persentase Tindak Lanjut Rekomendasi BPK	M-P	14	8,92%
5a-CP Nilai Hasil Reviu Standar Audit AAPI	M-P	14	8,92%
6a-CP Persentase penyelesaian program IS Data Analytics dan RBTK	M-P	14	8,92%
7a-CP Persentase Kajian/Tacit Knowledge yang Terdokumentasikan	M-P	14	8,92%
7b-CP Jumlah Perolehan Angka Kredit	-	9	5,73%
8a-CP Persentase Pemanfaatan SMA	M-P	14	8,92%

Sumber: diolah oleh penulis.

Tabel 5 menunjukkan bahwa terdapat dua IKU *exact* yaitu IKU 1a-CP dan IKU 3a-CP (kode C-V: M-E). IKU *Exact* adalah IKU yang berdampak langsung bagi pencapaian sasaran strategis organisasi (Saefuddin et al., 2017). IKU *exact* digunakan untuk mengukur secara langsung keberhasilan pencapaian sasaran strategis sehingga pencapaiannya merepresentasikan pencapaian sasaran strategis secara keseluruhan (KMK nomor 467/KMK.1/2014). Jika dihubungkan dengan level prioritas yang disajikan pada tabel 4, IKU *exact* merupakan IKU yang memiliki prioritas kritis sehingga seharusnya mendapat bobot alokasi minimal 15%. Namun, sebagaimana disajikan pada tabel 5, IKU 3a-CP hanya mendapatkan bobot alokasi yang kurang dari 15% yaitu sebesar 13,38%.

Jumlah IKU tidak boleh terlalu banyak agar organisasi dapat mempertahankan fokus pada pencapaian tujuan dan tidak gagal dalam mencapai tujuan tersebut (Badawy et all, 2016). Dalam konteks pengukuran kinerja auditor, kualitas penerapan standar audit adalah fokus utama yang harus dicapai oleh seorang auditor. Namun, sebagaimana disajikan pada tabel 5, IKU 5a-CP hanya mendapatkan bobot alokasi yang kurang dari 15% yaitu sebesar 8,92%. Alokasi bobot pada IKU 5a-CP sama besarnya dengan IKU lain yang bukan penentu utama kualitas auditor.

Sekumpulan IKU yang tersedia untuk mengukur kinerja organisasi bisa diperlakukan atau diberikan ranking untuk menentukan IKU yang paling menggambarkan pencapaian strategi organisasi. Pemeringkatan IKU dapat menggunakan *Metode Multi-Objective Optimization on the Basis of Ratio Analysis* (MOORA), yaitu proses mengoptimalkan secara simultan dua atau lebih atribut yang saling bertentangan (sasaran) dengan batasan tertentu (Davin, 2020). Pemeringkatan tersebut merupakan suatu seleksi untuk mendapatkan IKU yang paling sesuai dalam pengukuran kinerja organisasi, dari IKU yang diusulkan oleh unit-unit organisasi (Davin, 2020). Cara ini bisa diterapkan dalam proses pemilihan dan penetapan indikator kinerja individu, dalam hal ini untuk auditor.

### 3. Penilaian kinerja auditor didominasi oleh IKU Kuantitas bukan IKU Kualitas

Pengukuran kinerja organisasi publik sangat didominasi oleh kriteria-kriteria kuantitas dan cenderung mengabaikan indikator-indikator kualitas (Imbaruddin, 2019). Namun, berdasarkan telaah terhadap berbagai literatur tersebut, penulis tidak menemukan berapa proporsi antara jumlah IKU Kualitas dari total IKU untuk menunjukkan bahwa pengukuran kinerja telah berorientasi pada kualitas. Friedman (1997:13) menyatakan bahwa “*all performance measures can be sorted into four categories, represented by the following four-quadrant matrix*”:

**Tabel 6.** Alokasi Bobot IKU PFA Pengendali Teknis

	Quantity	Quality
Input	How Much Service Did We Deliver? 4 <sup>th</sup> (Least Important)	How Well Did We Deliver Service? 2 <sup>nd</sup>
Output	How Much Service Did We Produce? 3 <sup>rd</sup>	How Good Were Our Products? 1 <sup>st</sup> (Most Important)

Sumber: Friedman, 1997:13-14.

Tabel 6 menunjukkan bahwa indikator kinerja dapat dibagi ke dalam 4 jenis. Urutan terpenting untuk mengukur kinerja menurut Friedman adalah (1) *quality of outputs*, (2) *quality of inputs*, (3) *quantity of outputs* dan (4) *quantity of inputs*. Namun, Friedman tidak memberikan proporsi jumlah IKU antar kuadran. Rusdiana dan Nasihudin (2021: 88) juga tidak memberikan porsi IKU Kualitas, hanya menyarankan agar indikator kinerja yang ditetapkan merupakan indikator hasil (*outcome*) yang lebih menggambarkan kualitas dan bukan sekedar indikator keluaran (*output*) yang berpotensi besar memberikan gambaran yang menyesatkan yang salah dalam pengambilan keputusan. Oleh karena itu, dengan memberikan interpretasi pada istilah “dominan”, penulis berpendapat bahwa porsi IKU Kualitas harus berada di atas 50% untuk menunjukkan bahwa pengukuran kinerja lebih berorientasi terhadap hasil.

Pengukuran kinerja PFA Itjen Kemenkeu yang tidak berorientasi hasil dapat ditunjukkan oleh komposisi IKU Kuantitas dan IKU Kualitas dalam KK PFA. Dari 13 IKU yang dinilai (lihat tabel 3), hanya ada 5 IKU yang berfokus pada aspek kualitas, yaitu Indeks opini BPK RI, Indeks Kepuasan Klien Pengawasan, Indeks Kepuasan Pemangku Kepentingan, Nilai Hasil Reviu SAIPI, dan Tingkat Penerapan Pengendalian Internal. Perbandingan IKU Kuantitas dan IKU Kualitas pada setiap level PFA sebagaimana pada tabel 7, berikut:

**Tabel 7.** Perbandingan IKU kualitas dan IKU kuantitas

Jumlah IKU	AT	KT	PT
a. IKU Kualitas	2	3	3
b. IKU Kuantitas	3	4	7
c. Jumlah (a+b)	5	7	10

Sumber: hasil olahan data oleh penulis.

Tabel 7 menunjukkan persentase IKU Kualitas berada di bawah 50%. Hal ini menunjukkan bahwa penetapan indikator kinerja PFA belum berorientasi pada *outcome* atau kualitas hasil pekerjaan, sebagaimana yang Friedman tanyakan dengan kalimat: *How Well Did We Deliver Service?* dan *How Good Were Our Products?*. Dengan menetapkan IKU Penerapan SAIPI sebagai IKU tunggal, pengukuran kinerja auditor akan lebih banyak berfokus pada aspek kualitas dibanding aspek kuantitas. Dalam rangka pengukuran kinerja auditor, SAIPI menyediakan lima standar yang mengukur aspek kualitas dan dua standar yang mengukur aspek kuantitas, sebagaimana disajikan pada tabel 8, berikut:

**Tabel 8.** Standar audit untuk pengukuran kinerja auditor

Aspek Kualitas	Aspek Kuantitas
2100-Sifat Dasar Pengawasan Intern	1120-Objektivitas Auditor
2200-Perencanaan Penugasan	1200-Kecakapan & Kecermatan Profesional
2300-Pelaksanaan Penugasan	
2400-Komunikasi Hasil Penugasan	
2500-Pemantauan Tindak Lanjut	

Sumber: hasil olahan data oleh penulis.

### 3.2 Usulan Mekanisme Penilaian Kinerja PFA dengan IKU Tunggal

Indikator kinerja yang terlalu banyak adalah hal yang terjadi jika pemahaman dari tim manajemen organisasi kurang komprehensif terhadap Sistem Manajemen Kinerja (Soemohadiwidjojo, 2015). Pengelola Kinerja perlu mengenali dan memahami lingkungan eksternal organisasi yang dikelolanya. Untuk pengukuran kinerja auditor, ditemui hal yang berbeda karena terdapat AAIP, asosiasi auditor di luar organisasi pengawasan internal pemerintah, yang telah menyediakan seperangkat standar mutu kinerja auditor. Pendapat yang sama juga disampaikan oleh Chandra et al., (2021:101), yaitu bahwa indikator kinerja yang terlalu banyak adalah akibat dari kurang mendalamnya pemahaman mengenai indikator kinerja.

Standar 1300 menyatakan bahwa Pimpinan APIP harus merancang, mengembangkan, dan menjaga program pengembangan dan penjaminan kualitas yang memungkinkan dilakukannya evaluasi mengenai kesesuaian pelaksanaan pengawasan internal dengan Standar Audit. Kesesuaian terhadap SAIPI harus dicapai sejak pelaksanaan pengawasan internal pada level individu, level tim penugasan hingga level organisasi (eselon I/II). Berdasarkan penelaahan terhadap Pedoman Telaah Sejawat Ekstern yang dikeluarkan oleh AAIP serta *Quality Assurance and Improvement Program* dan *Practice Advisory* yang diterbitkan oleh Institute Internal Auditor (IIA), mekanisme yang dapat diterapkan untuk menilai kualitas penerapan SAIPI adalah melalui Penilaian Internal, yang terdiri dari:

(1) Pemantauan berkelanjutan (ongoing monitoring), antara lain berupa:

- supervisi berjenjang (ketua tim/pengendali teknis/pengendali mutu) pada tahap perencanaan, pelaksanaan dan pelaporan penugasan;
- survei untuk mendapatkan *feedback* dari klien pengawasan (*post-engagement client survey*); dan
- penggunaan aplikasi (*automated system*) untuk memantau kesesuaian tahapan penugasan dengan kebijakan/prosedur, menjaga penggunaan sumber daya, dan mendokumentasikan kertas kerja. Contoh bentuk aplikasi ini adalah *Teammate* yang digunakan oleh Inspektorat Jenderal Kementerian Keuangan.

(2) Penilaian secara berkala, antara lain berupa:

- reviu kertas kerja penugasan;
- pemantauan pengendalian utama oleh Unit Kepatuhan Internal;
- survei, *Forum Group Discussion* (FGD) atau *interview* untuk mendapatkan *feedback* dari *klien* pengawasan dan *stakeholder*;
- penilaian atas partisipasi auditor dalam kegiatan peningkatan/pengembangan kompetensi dan pemenuhan standar kompetensi; dan
- perhitungan frekuensi penugasan dalam rangka perhitungan angka kredit.

Pemantauan berkelanjutan dilaksanakan secara harian untuk menilai kesesuaian pelaksanaan kegiatan pengawasan internal dengan ketentuan yang berlaku (Pasal 43 dan 44 pada PP 60 tahun 2008). Adapun penilaian berkala bertujuan serupa namun dilaksanakan dalam periode tahunan ataupun semesteran. Penilaian Internal ditujukan untuk menilai apakah auditor telah memenuhi ukuran mutu kinerja yang ditetapkan dalam standar 1120-Objektivitas Auditor, 1200-Kompetensi dan Kecermatan, 2100-Sifat Dasar Pengawasan Internal, 2200-Perencanaan Penugasan, 2300-Pelaksanaan Penugasan, 2400-Komunikasi Hasil Penugasan dan 2500-Pemantauan Tindak Lanjut.

IKU Penerapan Nilai SAIPI sebenarnya IKU tunggal yang bersifat *composite*, yaitu IKU yang mencakup berbagai macam ukuran kinerja yang saling berelasi. Penerapan KPI komposit dapat ditemui dalam aplikasi *Enterprise Performance Management* (EPM) yang dibuat oleh Peoplesoft, Inc. KPI komposit adalah indikator yang dibentuk dari kombinasi KPI lainnya. Nilai untuk KPI komposit diperoleh dengan menjumlahkan nilai KPI bawahannya untuk menghasilkan skor keseluruhan. KPI yang digunakan untuk membentuk komposit juga dapat dibobot, sehingga organisasi dapat menentukan persentase pengaruh setiap KPI terhadap skor keseluruhan. Contoh KPI *composite* adalah KPI Nilai Pelanggan (*customer value*) yang didasarkan pada sejumlah ukuran yaitu nilai penjualan pelanggan, jumlah panggilan dukungan, dan jumlah referensi (Oracle, NA).

Penelitian yang selanjutnya perlu dilakukan oleh peneliti lain adalah penelitian terhadap penggunaan *single-KPI* atau IKU tunggal yang bersifat *composit* dalam pengukuran kinerja pegawai atau individu (selain di unit pengawasan internal). IKU tunggal kurang sesuai diterapkan dalam pengukuran kinerja organisasi karena banyak dimensi yang harus diukur. Namun untuk pengukuran individu, IKU tunggal yang *composit* bisa diterapkan.

## 4. Kesimpulan & Rekomendasi

### 4.1. Kesimpulan

Penggunaan Nilai Penerapan SAIPI sebagai IKU tunggal dapat menjadi salah satu solusi untuk memperbaiki kualitas pengukuran kinerja auditor. IKU tunggal yang bersifat *composite* akan menghindarkan pengukuran ganda pada satu aktivitas auditor, memberikan pembobotan yang seimbang pada tiap aspek pengukuran kinerja, dan memfokuskan penilaian kinerja pada aspek kualitas. Penetapan IKU yang tepat diharapkan akan meningkatkan kualitas auditor agar mencapai kinerja auditor yang berlaku nasional maupun internasional.

### 4.2. Rekomendasi

APIP perlu menetapkan IKU “Nilai Penerapan SAIPI” sebagai IKU tunggal untuk mengukur kinerja PFA. Kebijakan APIP terkait pengelolaan kinerja perlu ditinjau kembali kesesuaian dengan SAIPI yang menjadi ukuran mutu PFA. Selanjutnya, APIP perlu menyusun mekanisme penilaian internal yang lebih komprehensif yang sesuai dengan SAIPI agar bisa digunakan untuk mengukur mutu kinerja PFA. Dengan adanya IKU tunggal ini, maka PFA hanya perlu memiliki IKU di perspektif *Internal Process*, tidak memerlukan IKU perspektif lain. Perspektif lengkap BSC hanya untuk pegawai yang memiliki peta strategis (pimpinan Eselon I/II dan kepala unit *vertical*)

## Ucapan Terimakasih

Ucapan terima kasih secara khusus penulis sampaikan kepada Sdr. Iip Saifullah dan Sdr. A. Aris Eko Prasetyo yang telah meminjamkan Kontrak Kinerja TA 2021 sebagai bahan penelitian.

## Daftar Referensi

- Ayuni, Ni Made Sri dan Gorda, Oka Suryadinatha. 2020. *Balanced Scorecard Solusi Mengukur Kinerja LPD di Kabupaten Buleleng*. Badung: Nilacakra Publishing House.
- Badawy, Mohammed, El-aziz, A. A. Abd, Idress, Amira M., Hefny, Hesham, and Hossam, Shrouk. 2016. A survey on exploring key performance indicators. *Future Computing and Informatics Journal*, 1(1–2):47–52.
- Bayhaqi, Imam. 2020. Implementasi Metode Balanced Scorecard dalam Perancangan Sistem Penilaian Kinerja Perguruan Tinggi Vokasi. *Jurnal Ilmiah Universitas Batanghari Jambi*, 20 (3):834-842.
- Chandra, Erbin, Rosmika, E, Efendi, Kafidzin, R, Fitrianna, N, Lie, D, Yulfiswandi, Faza, I, Jasmine, T, L, Siagian, E, M, Purba, S, dan Purba, B. 2021. *Pengantar Manajemen Sumber Daya Manusia*. Medan: Yayasan Kita Menulis.
- Creswell, John W. 2007. *Qualitative Inquiry and Research Design Choosing Among Five Approaches*. London: SAGE Publications.
- Davin, P. R. 2020. Sistem Pemeringkatan Indikator Kinerja Utama Berbasis Website Menggunakan Metode Multi-Objective Optimization on the Basis of Ratio Analysis. *Undergraduate Thesis, Institut Teknologi Telkom Purwokerto*.
- Friedman, M. 1997. *A Guide to Developing and Using Performance Measures in Results-based Budgeting*. Washington, DC: Finance Project.
- [https://docs.oracle.com/cd/E41507\\_01/epm91pbr3/eng/epm/pbsc/concept\\_UnderstandingKPIs-991807.html](https://docs.oracle.com/cd/E41507_01/epm91pbr3/eng/epm/pbsc/concept_UnderstandingKPIs-991807.html). (diakses pada tanggal 5 Juli 2022).
- Imbaruddin, A. 2019. *Birokrasi, Akuntabilitas, Kinerja*. Sleman: Deepublish.
- Ismaryanto, Wahyu Setyaji. 2013. Evaluasi Indikator Kinerja Utama pada KPP Pratama Semarang Barat. *Accounting and Business Information Systems Journal*, 1(3): 1-22.
- Kaplan, R dan Norton, D. 1996. *The Balanced Scorecard: Translating Strategy Into Action*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kharisi, I. 2015. Pengukuran Kinerja PT Samudera Indoraya Perkasa dengan Metode Balance Scorecard. *Undergraduate Thesis, Universitas Muhammadiyah Gresik*.
- Mardiasmo. (2018). *Otonomi dan Manajemen Keuangan Daerah*. Yogyakarta: Andi.
- Kementerian Keuangan. Keputusan Menteri Keuangan nomor 467/KMK.01/2014 tentang Pengelolaan Kinerja di Lingkungan Kementerian Keuangan.
- Pustakawan, D. 2013. Evaluasi Sistem Pengukuran Kinerja Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (Studi pada KPPN Yogyakarta). *Accounting and Business Information Systems Journal*, 1(4): 1-12.
- Raco, Jozef R. 2010. *Metode Penelitian Kualitatif*. Jakarta: Grasindo.
- Rusdiana dan Nasihudin. 2021. *Akuntabilitas Kinerja dan Pelaporan Penelitian*. Bandung: Pusat Penelitian dan Penerbitan UIN SGD.
- Peraturan Pemerintah Nomor 60 tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah.
- Soemohadiwidjojo, Arini. 2015. *Panduan Praktis Menyusun KPI*. Depok: Raih Asa Sukses.
- Saefuddin, Asep, Lindawati, K dan Dikky, I. 2017. *Balanced Scorecard Strategi, Implementasi, dan Studi Kasus*. Bogor: IPB Press.
- Wahyudi, A. 2014. *Penyusunan Indikator Kinerja Utama Bidang Teknologi Informasi dengan Pendekatan Balanced Scorecard dan Cobit 5: Studi Kasus PT Mercedes-Benz Indonesia*. Thesis, Fakultas Ilmu Komputer Universitas Indonesia