

Evaluasi Penyelesaian Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Audit BPK sebagai *Key Performance Indicator*

Siti Kurniati^{1*}, Yulianti Abbas²

^{1,2} Universitas Indonesia

¹nia.kurniatisiti@gmail.com, ²yuli.a@ui.ac.id

*Corresponding Author

Diajukan : 11 Mei 2023

Disetujui : 29 Mei 2023

Dipublikasi : 1 Oktober 2023

ABSTRACT

Using SMART criteria and Institutional Isomorphism perspective, this study intends to evaluate BPK's audit recommendation follow-up at the Directorate General Z. Although the audit recommendation follow-up has been Directorate General Z's Key Performance Indicator (KPI) since 2018, it still fails to complete all recommendations within the last five years. This study intends to identify factors causing the non-optimal completion of the follow-up of BPK's audit as the institution's KPI. This study uses a qualitative approach with a case study as well as content analysis and Miles and Huberman's model for analyzing the interview results. The results show that the KPI related to the follow-up on BPK recommendations have not fully met the SMART criteria, namely (1) Measurable; and (2) Achievable/Attainable criteria. Thus, this study suggests an adjustment to KPI is needed to ensure a full completion of audit recommendation follow up. Additionally, institution needs to account for factors that may influence KPI adjustment, namely the involvement of external parties, employee performance incentives, innovation, and society's expectations.

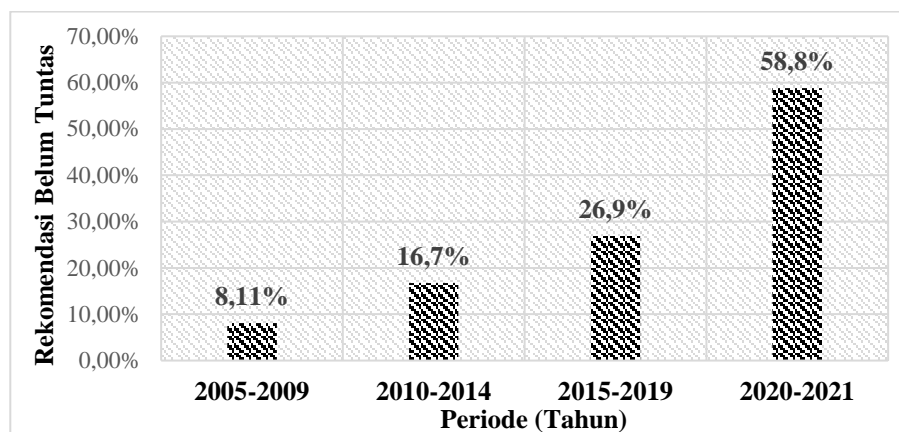
Keywords: *Evaluation, Follow Up on Audit Findings; Institutional Isomorphism; Key Performance Indicator; Public Organizations, SMART Criteria*

PENDAHULUAN

Tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) menjadi salah satu indikator yang dapat digunakan untuk menilai akuntabilitas pemerintah (BPK, 2018). Untuk mencapai tujuan tersebut serta berdasarkan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004, BPK memantau pelaksanaan tindak lanjut hasil pemeriksaan. Dari hasil pemantauan tersebut, BPK menyatakan rekomendasi hasil temuan berstatus selesai ditindaklanjuti apabila pihak entitas yang diperiksa telah menindaklanjuti saran/rekomendasi temuan pemeriksaan secara nyata dan tuntas (BPK, 2008). Tuntas dalam hal ini berarti bahwa rekomendasi BPK ditindaklanjuti sampai tindak lanjut tersebut dinyatakan sesuai oleh BPK (Ditjen Perbendaharaan, 2021). Tuntasnya penyelesaian tindak lanjut tersebut diharapkan mampu memperbaiki tanggung jawab dan pengelolaan keuangan pada unit tersebut (BPK, 2008).

Namun demikian, tidak selalu rekomendasi BPK tersebut telah berstatus tuntas. Berdasarkan penjelasan Anggota IV BPK pada majalah Warta Pemeriksa, beberapa entitas masih memiliki rekomendasi yang belum tuntas ditindaklanjuti yang diantaranya bahkan sudah melebihi kurun waktu 5 tahun atau bahkan 10 tahun (BPK, 2021). Hal ini didukung dengan hasil pemantauan perkembangan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Pemeriksaan (TLRHP) yang dilakukan oleh BPK terhadap rekomendasi yang belum tuntas ditindaklanjuti pada Pemerintah Pusat dari periode 2005 sampai dengan 2021 (**Gambar 1**). Pimpinan Pemeriksaan Keuangan Negara IV BPK juga menjelaskan pada majalah Warta Pemeriksa bahwa salah satu faktor yang memengaruhi tingkat TLRHP yang belum juga tuntas dalam kurun waktu bertahun-tahun adalah respon keaktifan dari

pejabat entitas yang diperiksa. Dalam hal demikian, tindak lanjut rekomendasi menjadi tidak lagi relevan dengan sejumlah alasan, di antaranya seperti organisasi telah dilikuidasi, peraturan perundang-undangan yang telah berubah, dan pejabat unit bersangkutan sudah mengalami mutasi jabatan, pensiun atau bahkan meninggal dunia (BPK, 2021).



Gambar 1. Rekomendasi Hasil Audit BPK yang Belum Tuntas Ditindaklanjuti Tahun 2005 s.d 2021

Sumber: BPK RI, 2022 dan diolah oleh penulis

Belum optimalnya penyelesaian tindak lanjut hasil pemeriksaan BPK adalah karena individu yang menangani tindak lanjut dimaksud sudah memasuki masa pensiun, meninggal dunia atau telah dipindah-tugaskan ke unit lain (Lusiana et al., 2017). Dalam rangka menyelesaikan masalah tersebut, penyelesaian tindak lanjut temuan audit perlu dilekatkan pada kontrak kinerja agar dapat memberikan kejelasan siapa yang harus bertanggung jawab atas tindak lanjut suatu rekomendasi, sehingga dapat mendorong pegawai untuk segera melaksanakan tindak lanjut temuan audit (Andriana, 2019). Untuk mendukung hal tersebut, entitas perlu membuat perencanaan yang mencakup sasaran/target yang hendak dicapai melalui penetapan standar/indikator keberhasilan dalam pencapaian target berupa penyelesaian TLRHP. Dalam mendorong pencapaian target tersebut, entitas juga perlu menerapkan pemberian motivasi dari pimpinan kepada pegawai dalam bentuk *reward and punishment* (Lusiana et al., 2017).

Direktorat Jenderal (Ditjen) Z telah menerapkan *Key Performance Indicator* (KPI) penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil audit BPK sejak tahun 2018. Berdasarkan data Laporan Pemantauan Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan BPK atas Sistem Pengendalian Intern dan Kepatuhan terhadap Ketentuan Perundang-undangan per April 2022, Ditjen Z masih memiliki saldo rekomendasi tindak lanjut hasil audit pada tahun 2009 dan tahun 2010 (temuan lebih dari 10 tahun) yang belum tuntas ditindaklanjuti dan masih memiliki jumlah rekomendasi belum tuntas ditindaklanjuti sebanyak lebih dari 40 rekomendasi untuk rekomendasi hasil audit BPK dari tahun 2009 hingga 2020. Di sisi lain, berdasarkan data capaian KPI penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil audit BPK yang bersumber dari laporan kinerja, fenomena yang terjadi adalah setiap tahun Ditjen Z selalu dapat mencapai target KPI yang telah ditetapkan.

Dengan demikian, terdapat indikasi bahwa walaupun penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil audit BPK telah menjadi KPI dan nilai capaian kinerjanya selalu dapat melampaui target yang ditetapkan, KPI tersebut belum sepenuhnya dapat digunakan sebagai alat kontrol dalam upaya penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil audit BPK. Oleh karena itu, penelitian ini dilakukan guna menggali fenomena bagaimana implementasi KPI tersebut telah digunakan oleh Ditjen Z sejak tahun 2018 melalui pelekatan dalam kontrak kinerja guna mendorong penyelesaian tindak lanjut tersebut. Evaluasi KPI dilakukan dengan menggunakan kriteria SMART, mengidentifikasi faktor penyebab rekomendasi hasil audit BPK belum tuntas, dan menguraikan motivasi yang melatarbelakangi organisasi melakukan penyesuaian KPI dari perspektif *Institutional Isomorphism*.

STUDI LITERATUR

Kriteria SMART

Dalam mencapai tujuan dan sasaran organisasi, metode SMART merupakan standar untuk mengembangkan tujuan dan sasaran yang efektif dan terukur (Bjerke dan Renger, 2017). SMART (*Specific, Measurable, Attainable/Achievable, Relevant/Realistic, dan Time-bound*) menurut ANAO (2011) dan Parmenter (2020), merupakan standar konsep yang banyak digunakan untuk menilai relevansi indikator kinerja. Sekitar 70% dari organisasi sektor swasta besar telah mencapai keberhasilan kinerjanya dengan menggunakan standar SMART (Ishak et al., 2019). Apabila kriteria SMART terpenuhi maka kualitas KPI cukup baik untuk dapat menginformasikan pengambilan keputusan bagi manajemen organisasi dan berguna dalam peningkatan bisnis (Selvik et al., 2020). Pendekatan SMART dapat menentukan KPI yang relevan dengan tujuan organisasi yang kemudian dapat membantu manajer dalam merancang dan memelihara rencana relevan untuk peningkatkan kinerja berkelanjutan (Shahin & Mahbod, 2007). Australian National Audit Office dalam ANAO Audit Report: *Development and Implementation of Key Performance Indicators to Support the Outcomes and Programs Framework* menggunakan kriteria SMART untuk membantu entitas sektor publik dalam meninjau dan mengevaluasi kegunaan KPI entitas tersebut (ANAO, 2011).

Institutional Isomorphism

Untuk menangkap motivasi organisasi dalam penyesuaian KPI yang dilakukan setiap tahunnya, fenomena penyesuaian KPI tersebut perlu dilihat dari perspektif *isomorphism institutional*. *Isomorphism institutional* merupakan mekanisme perubahan/upaya yang dilakukan organisasi untuk menyesuaikan dengan lingkungannya. *Isomorphism* terbagi ke dalam tiga jenis yaitu: pertama, *coercive isomorphism* yang bersifat politis dan muncul karena kebutuhan untuk memperoleh legitimasi dari organisasi lain, adanya kekuasaan besar seperti negara, serta tekanan yang berasal dari budaya dan harapan masyarakat tempat organisasi tersebut berada. Kedua, *normative isomorphism*, merupakan kebutuhan untuk mengadopsi praktik-praktik yang dianggap baik dan benar. Ketiga, *mimetic isomorphism* merupakan kecenderungan dari beberapa organisasi untuk meniru organisasi lain yang dipercaya sebagai organisasi yang berhasil dan legitimate (DiMaggio & Powell, 1983).

Isomorfisme koersif (*coersive isomorphism*) merupakan bentuk tekanan formal dan informal terhadap organisasi yang dilakukan organisasi lain. Isomorfisme koersif juga yang berasal dari pemerintah/negara dalam bentuk regulasi/peraturan. Tekanan koersif juga dapat berasal dari budaya dan harapan masyarakat tempat organisasi tersebut berada. Tekanan-tekanan tersebut mengakibatkan suatu organisasi patuh untuk mencapai tujuannya (DiMaggio & Powell, 1983). Tekanan dari lingkungan eksternal dapat berupa regulasi, eksekutif, masyarakat, dan kelompok-kelompok organisasi keprofesionalan (Prayudi dan Basuki, 2014).

Isomorfisme normatif ditafsirkan sebagai perjuangan kolektif dari anggota organisasi dalam menentukan kondisi dan metode kerja mereka yang bertujuan untuk mengontrol "produksi", dan untuk mengembangkan kognitif serta melegitimasi otonomi pekerjaan mereka (Larson, 1977; Collins, 1979; DiMaggio & Powell, 1983) dalam Sofyani dan Akbar (2013). Isomorfisme normatif juga tercermin dalam bentuk inovasi pengukuran kinerja dan *reward and punishment* berupa insentif yang memiliki pengaruh positif terhadap pengembangan pengukuran kinerja dan penggunaan informasi kinerja (Primarisanti & Akbar, 2015). Selain itu, sistem *reward and punishment* melalui insentif dan komitmen manajemen merupakan faktor yang berperan dalam pengembangan indikator kinerja yang dipengaruhi oleh isomorfisme normatif (Kurniawan & Akbar, 2021).

Salah satu bentuk insentif bagi pegawai yang berasal dari informasi kinerja adalah *monetary insentive*. *Monetary insentive* menghubungkan upah/gaji pegawai dengan kinerjanya (Hatry, 2006). Sistem pengukuran kinerja berorientasi pada insentif merangsang perilaku manajerial agar konsisten dengan tujuan akhir organisasi karena insentif membantu menyelaraskan tujuan individu dengan tujuan organisasi dan memberikan umpan balik yang berharga tentang kemajuan menuju tujuan yang akan dicapai organisasi (Speklé & Verbeeten, 2014). Kontrak kinerja yang berfokus pada insentif merupakan karakteristik dari sektor publik pada umumnya yang dapat

bekerja hanya dalam kondisi tujuan organisasi jelas dan tidak ambigu, serta kerjanya dapat diukur dengan cara yang konsisten dengan pencapaian tujuan organisasi. Namun demikian, pencapaian tujuan organisasi seringkali juga dipengaruhi pelibatan mitra organisasi dalam bentuk rapat/koordinasi dan input lainnya yang berkaitan (Hatry, 2006).

Institutional isomorphism berperan dalam pengembangan dan penggunaan sistem pengukuran kinerja pada sektor publik. *Institutional isomorphism* memberikan gambaran dan pemahaman berupa pengaruh tekanan dari dalam dan luar yang dihadapi organisasi dalam pengembangan dan penggunaan ukuran kinerja (Akbar, Pilchert, & Perrin, 2015). Rhodes, et al. (2012) dalam Akbar et al. (2015) menyatakan bahwa sistem pengukuran kinerja mensyaratkan lembaga untuk menjelaskan visi, misi, tujuan strategis serta *Key Performance Indicator*. Lembaga juga menyediakan mekanisme untuk menghubungkan KPI dengan tujuan organisasi/lembaga. Diharapkan indikator tersebut memainkan peran penting dalam manajemen atau pengendalian internal guna memastikan bahwa organisasi dikelola demi kepentingan terbaik bagi para pemangku kepentingan (Akbar et al., 2015).

Key Performance Indicator (KPI)

Organisasi publik dapat berfokus pada *Key Performance Indicator* (KPI) guna memastikan organisasi memberikan perhatian pada kemajuan dan kekurangan atas isu strategisnya (Bryson, 2011). KPI adalah indikator yang disusun dalam rangka mengukur kemajuan guna mendukung pencapaian sasaran strategis/tujuan organisasi. KPI harus berfokus pada aspek kinerja organisasi paling krusial untuk mencapai keberhasilan organisasi saat ini dan masa depan (Parmenter, 2020). Fakta bahwa KPI dikaitkan dengan informasi bisnis yang relevan dapat memberikan peran yang signifikan pada KPI untuk tujuan manajemen dengan memahami hubungan antara informasi apa yang diberikan oleh KPI dan kemampuannya untuk menciptakan nilai dan kualitas keseluruhan dalam pengambilan keputusan bagi organisasi. Kualitas KPI memainkan peran kunci (Selvik et al., 2020). Kemudian, ketika prioritas organisasi dengan KPI sebelumnya telah terpenuhi, maka manajemen organisasi akan menyesuaikan KPI mereka (Ishak, Sim, & See, 2019).

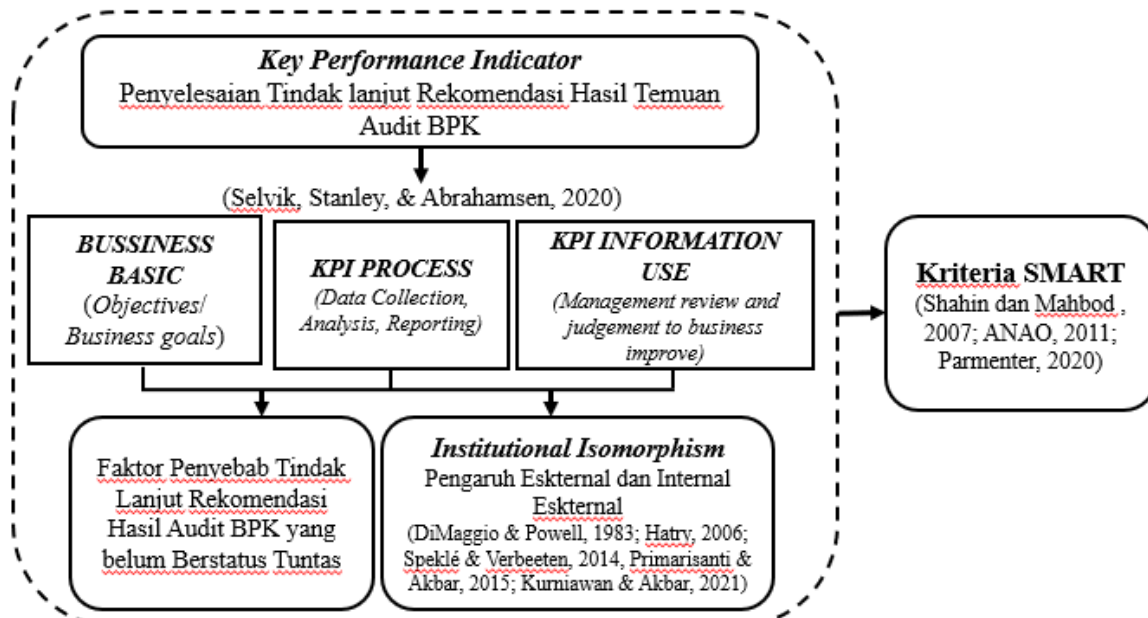
Penelitian Terdahulu

Terdapat beberapa penelitian terdahulu yang berkaitan/relevan dengan evaluasi penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil temuan audit sebagai *Key Performance Indicator* dengan menggunakan kriteria SMART dan dari perspektif *Institutional Isomorphism*. Penelitian yang dilakukan oleh Lusiana et al. (2017) dan Andriana (2019) bahwa tidak adanya indikator yang menunjukkan keberhasilan dalam kontrak kinerja berupa tujuan dan target penyelesaian tindak lanjut hasil pemeriksaan belum memungkinkan adanya sistem *reward and punishment* bagi pegawai. Penelitian Hartono (2006) menyimpulkan bahwa terdapat peningkatan penyelesaian tindak lanjut temuan audit setelah tindak lanjut penyelesaian temuan audit dilekatkan sebagai unsur penilaian kinerja manajemen. Selvik et al. (2020) menilai kualitas KPI pada industri minyak dan gas dengan mengacu pada kriteria SMART dan menyimpulkan bahwa KPI berkualitas tinggi jika semua kriteria SMART terpenuhi dan KPI tersebut berguna untuk peningkatan bisnis. Ishak et al. (2019) meneliti sistem penilaian kinerja melalui kerangka KPI dengan menggunakan konsep SMART yang bertujuan untuk menentukan sejauh mana tujuan organisasi sesuai standar SMART dalam mengevaluasi kinerja karyawan. Namun, dalam pemilihan rangkaian penetapan KPI secara tepat sebelum penilaian dilakukan merupakan faktor penting dan perlu untuk dipertimbangkan.

Di Indonesia, terdapat penelitian yang relevan. Ismaryanto (2014) melakukan evaluasi terhadap Indikator Kinerja Utama pada KPP Semarang Barat menggunakan kriteria SMART. Kurniawan dan Akbar (2021) melakukan evaluasi pengembangan indikator kinerja pada entitas publik PPAK dengan menggunakan kriteria SMART dan dari perspektif *Institutional Isomorphism*. Primarisanti dan Akbar (2015) menghimpun faktor-faktor yang berpengaruh terhadap keberhasilan pengukuran kinerja Pemerintah Daerah. Hasil penelitian menunjukkan bahwa isomorfisme normatif tercermin dalam bentuk inovasi yang dilakukan organisasi dan penerapan *reward and punishment* berupa insentif.

Kerangka Pemikiran

Penelitian ini bermaksud mengisi *research gap* dari penelitian terdahulu dengan menggunakan tinjauan literatur yang telah diuraikan. **Gambar 2** dibawah ini merupakan kerangka pemikiran dalam penelitian ini.



Gambar 2. Kerangka Pemikiran
Sumber: diolah oleh penulis

METODE

Jenis penelitian ini adalah penelitian kualitatif kategori studi kasus yang berbentuk evaluasi. Objek dari penelitian ini adalah Direktorat Jenderal Z (Ditjen Z) sebagai *single unit analysis*. Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer berupa wawancara Sedangkan untuk data sekunder berupa dokumen matriks tindak lanjut rekomendasi, dokumen manual KPI, laporan kinerja (lakin) Ditjen Z, peraturan terkait, dan informasi dari media cetak/elektronik lainnya.

Teknik pengumpulan data berupa matriks TLRHP BPK diperoleh melalui <https://e-ppid.bpk.go.id/> dengan mengajukan permintaan melalui akun. Selanjutnya, dokumen manual KPI dan data dukung lainnya diperoleh dengan mengajukan izin riset secara elektronik ke instansi Ditjen Z. Data sekunder berupa laporan kinerja, peraturan terkait dan informasi dari media cetak/elektronik diunduh melalui *website*. Sementara itu, teknik pengumpulan data primer berupa wawancara mendalam dilakukan melalui wawancara semi-terstruktur untuk menggali fenomena yang diperoleh dari respon mendalam dari pihak-pihak terkait. Pewawancara memiliki fokus tertentu, tetapi juga diberikan fleksibilitas dalam mengembangkan pertanyaan. Pewawancara dapat mengajukan pertanyaan tambahan dan menyelidiki di luar pertanyaan pada daftar pertanyaan peneliti untuk lebih menggali jawaban yang lebih jelas dan yang dibutuhkan Alijoyo et al. (2020).

Metode triangulasi sumber adalah metode pengumpulan data dari sumber berbeda-beda dengan teknik yang sama yang digunakan untuk menguji kredibilitas data yang dikumpulkan (Sugiyono, 2016). Wawancara pada penelitian ini dilakukan pada responden di unit berbeda sesuai dengan tugas dan fungsinya yang berkaitan dengan topik yang diteliti. Responden dipilih dengan kriteria bahwa responden merupakan pegawai yang bertugas pada unit yang menggunakan KPI penyelesaian tindak lanjut rekomendasi hasil audit BPK, sehingga pegawai tersebut menjalankan fungsi koordinasi hasil temuan pemeriksaan dan pemantauan tindak lanjut pemeriksaan (Pegawai X dan Pegawai Y). Wawancara juga dilakukan dengan responden di unit

yang merumuskan kebijakan pengelolaan kinerja organisasi dan melakukan analisis terhadap KPI (Pegawai A), serta dengan pegawai yang bertugas menyiapkan tanggapan atas hasil pemeriksaan dan melaksanakan dan/atau monitoring tindak lanjut atas temuan pemeriksaan (Pegawai B dan Pegawai C). Wawancara dilakukan untuk mencari informasi yang relevan.

Teknik analisis dokumen dan wawancara dalam penelitian ini menggunakan analisis isi (*content analysis*). Analisis isi bersifat kualitatif yang berfokus pada interpretasi dan pemahaman dengan mengkategorikan/memberi kode tema kemudian menganalisis hasilnya (Shauki, 2020). Analisis hasil wawancara menggunakan model Miles dan Huberman (Sugiyono, 2016). Langkah pertama dengan menyiapkan data yang telah dikumpulkan melalui wawancara dengan membuat narasi atau transkrip. Setelah itu, penulis mereduksi data dengan cara mempelajari transkrip yang telah dibuat, kemudian memilih/memfokuskan pada informasi yang dianggap penting dan relevan. Data kemudian ditampilkan/disajikan dalam bentuk narasi singkat hasil parafrase/kutipan langsung. Kemudian, penulis melakukan penarikan kesimpulan.

HASIL

Berdasarkan hasil analisis konten pada dokumen matriks tindak lanjut, terdapat tiga faktor yang menyebabkan belum tuntasnya tindak lanjut rekomendasi hasil audit BPK dalam kurun waktu bertahun-tahun. Pertama, hasil dari penelaahan BPK bahwa rekomendasi yang telah ditindaklanjuti Ditjen Z belum juga sesuai rekomendasi. BPK melakukan penelaahan atas rekomendasi yang telah ditindaklanjuti *auditee* berdasarkan Peraturan BPK Nomor 2 Tahun 2017. Berdasarkan hasil wawancara dengan Pegawai X, Y, B, dan C, kecenderungan tindak lanjut rekomendasi yang dilakukan oleh Ditjen Z yang dianggap belum tuntas oleh BPK bersumber dari perbedaan persepsi antara auditor dan *auditee*. Perbedaan persepsi ini mengakibatkan tindak lanjut rekomendasi tidak segera selesai dalam kurun waktu bertahun-tahun.

Faktor kedua adalah rekomendasi belum selesai ditindaklanjuti atau masih dalam proses tindak lanjut oleh internal Ditjen Z. Berdasarkan hasil wawancara dengan pegawai B, faktor kedua ini lazim terjadi dalam hal rekomendasi perlu ditindaklanjuti dengan adanya perubahan sistem/pengembangan sistem baru yang memerlukan analisis mendalam dan membutuhkan waktu yang panjang sampai sistem selesai dibangun. Faktor ketiga yaitu rekomendasi belum selesai ditindaklanjuti karena melibatkan pihak ketiga untuk proses penyelesaiannya. Bentuk keterlibatan pihak ketiga dalam penyelesaian rekomendasi juga muncul dalam hal misalnya rekomendasi mensyaratkan adanya perubahan kebijakan akuntansi. Sebagaimana penjelasan pegawai B, Ditjen Z harus melibatkan pihak ketiga yang berwenang dalam menyusun kebijakan akuntansi pemerintahan seperti Komite Standar Akuntansi Pemerintahan (KSAP). Sebagian kontrol atas penyelesaian tindak lanjut rekomendasi menjadi di luar kendali Ditjen Z.

Penelitian ini mengevaluasi KPI dengan menggunakan kriteria SMART. Berdasarkan hasil analisis dokumen terkait KPI, kriteria *specific* berupa KPI telah memuat tujuan organisasi yang hendak dicapai melalui penerapan KPI tersebut. Manual KPI juga telah memuat deskripsi/definisi KPI secara jelas. KPI dapat dipahami dan tidak menimbulkan interpretasi/pemahaman ganda. Pegawai X dan Y juga sepakat atas hal tersebut. Mereka menambahkan bahwa nama KPI juga telah sesuai dengan tujuan dari KPI tersebut. Deskripsi KPI telah menjelaskan secara tepat/spesifik terkait tujuan KPI yang harus dicapai dan kegiatan spesifiknya, yaitu menyelesaikan TLRHP BPK sebagaimana *action plan* dengan *timeframe* yang ditetapkan.

Hasil analisis dokumen terkait KPI dan wawancara berdasarkan kriteria *Measurable* yaitu laporan kinerja telah menjelaskan rincian perhitungan capaian KPI berupa status tindak lanjut rekomendasi beserta jumlah rekomendasinya. Namun terdapat informasi bertentangan yang disampaikan oleh responden Pegawai X:

“...formula IKU yang digunakan telah sesuai karena yang menjadi ukuran adalah penyelesaian tindak lanjut rekomendasi yang telah diusulkan selesai dalam pembahasan dengan BPK, hal ini disebabkan Laporan Hasil Pemantauan oleh BPK baru diterbitkan ketika masa penilaian kinerja telah lewat, contohnya untuk LHPt atas Pembahasan Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Temuan Pemeriksaan Semester II Tahun 20xx baru akan terbit

sekitar bulan April/Mei tahun 20xx+1. LHPt tidak akan sesuai untuk digunakan menilai kinerja.” (Pegawai X, 2023)

Berdasarkan Laporan Kinerja, kriteria *Achievable/Attainable* tercermin dari KPI yang selalu dapat mencapai target KPI yang ditetapkan setiap tahunnya. Realisasi KPI bahkan dapat melampaui target yang ditetapkan. Namun, berdasarkan hasil wawancara dengan Pegawai Y, KPI belum sepenuhnya memenuhi kriteria *Achievable/Attainable* apabila dikaitkan dengan tujuan akhir berupa rekomendasi yang berstatus tuntas:

“...karena target yang diberikan kan tidak 100% sehingga wajar saja ketika target tercapai namun masih terdapat rekomendasi yang belum tuntas”. (Pegawai Y, 2023)

Berikut merupakan hasil analisis dokumen terkait KPI dan wawancara berdasarkan kriteria *Relevant* dan *Realistic*. Kriteria *Relevant* tercermin dari tujuan penerapan KPI bagi organisasi yang telah dijelaskan secara baik dalam manual KPI maupun pada Lakin. KPI yang ditetapkan telah memperhatikan kebutuhan organisasi dalam mencapai tujuannya. Dari sisi kriteria *Realistic*, dapat terlihat bahwa target KPI yang ditetapkan bersifat menantang tetapi tetap dapat dicapai. Fakta ini misalnya dapat dilihat dari peningkatan target KPI pada tahun 2019, yang lebih tinggi dari target KPI tahun 2018. Begitu pula dengan target KPI tahun 2021 yang ditetapkan lebih tinggi dari target KPI tahun 2020.

Apabila berdasarkan hasil wawancara, KPI mendorong tercapainya tujuan organisasi. KPI tersebut relevan dengan apa yang menjadi tujuan/sasaran Ditjen Z, yaitu pengelolaan keuangan yang optimal mulai dari penganggaran, pelaksanaan anggaran, dan kualitas pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran. Berdasarkan kriteria *Realistic*, Pegawai Y menjelaskan:

“Dengan tercapainya target IKU tindak lanjut rekomendasi, maka akan meningkatkan kualitas laporan keuangan organisasi di periode selanjutnya yang juga akan turut meningkatkan akuntabilitas pertanggungjawaban pengelolaan keuangan negara.” (Pegawai Y, 2023)

Terakhir, hasil evaluasi KPI berdasarkan kriteria *Timed*. Capaian Kinerja yang diperoleh dari hasil perhitungan KPI dengan periode penilaian adalah tahunan yaitu dari tanggal 1 Januari sampai dengan 31 Desember tahun berjalan. Apabila berdasarkan hasil wawancara:

“...memberikan dorongan agar tindak lanjut dapat diselesaikan dalam satu tahun. Percepatan tindak lanjut dilakukan dengan mengadakan FGD yang secara spesifik membahas tindak lanjut atas rekomendasi tindak lanjut temuan tertentu.” (Pegawai X, 2023)

“.. apabila target IKU tidak tercapai tentunya kita akan melakukan kegiatan lainnya untuk meningkatkan capain IKU.” (Pegawai Y, 2023)

Berdasarkan hasil revidu dokumen manual KPI, indeks penyelesaian tindak lanjut dibagi ke beberapa penilaian. Seperti indeks nilai diberikan sebesar 0,7 apabila tindak lanjut sudah diselesaikan oleh Unit Eselon I terkait (dalam hal ini Ditjen Z) namun belum dapat selesai ditindaklanjuti oleh Unit Eselon I terkait lainnya dalam satu Kementerian. Kemudian, penyelesaian tindak lanjut diberikan nilai 0,9 apabila tindak lanjut rekomendasi sudah diselesaikan di internal Kementerian dari Ditjen Z namun belum dapat selesai ditindaklanjuti oleh pihak eksternal Kementerian dari Ditjen Z. Sementara itu, berdasarkan hasil wawancara dengan responden:

“...masalah kesulitan menyelesaikan KPI kita buat juga itu jadi enggak semua ya pencapaian IKU-IKU yang masuk kategori sulit untuk ditindaklanjuti bobotnya lebih tinggi.” (Pegawai B, 2023)

“...dihargai kinerjanya juga masih belum tuntas ya kalau sejarahnya malah sebelum awal-awal itu untuk tindak lanjut rekomendasi itu capaiannya cuma satu atau nol, selesai atau tidak, tapi kan di situ jadi tidak menghargai kinerja yang dilakukan setahun ada sedikitpun gak di akuin akhirnya kita bikin yang indeksasi itu kita untuk mengakui dalam setahun ada kinerjanya lah misalkan bisa naik. Jadi itu untuk mengakui kinerjanya itu gitu.” (Pegawai C, 2023)

“...tidak merugikan pegawai karena ini kan jatuhnya nanti ke kinerja pegawai”

“Ketika tindak lanjutan ini jangan sampai karena hanya satu ini yang kontrolnya misalkan di luar tadi terus dia dikasih apa namanya bobotnya tinggi, tapi karena memang udah kayak enggak bisa ngapa ngapain lagi akhirnya dia dihukum gitu ya, padahal dia juga sudah berusaha keras kayak gitu ya. Nah itu yang pertimbangan yang dilihat ketika menyusun formula-formula seperti ini.” (Pegawai A, 2023)

Selanjutnya, berdasarkan informasi yang diperoleh dari regulasi internal berupa Keputusan Menteri yang menjadi acuan Ditjen Z, nilai kinerja pegawai yang memuat capaian KPI dalam kontrak kinerjanya menjadi acuan dalam pemberian tunjangan pada komponen gaji yang dibayarkan ke pegawai.

Sementara itu, pegawai Y menjelaskan penggunaan sub-sub KPI/Komponen untuk meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap Ditjen Z:

“...capaian IKU mencerminkan tingkat presentase penuntasan rekomendasi tindak lanjut rekomendasi BPK, sehingga semakin tinggi realisasi maka opini yang diberikan BPK semakin baik (WTP) dan ini sangat berpengaruh pada kepercayaan masyarakat.” (Pegawai Y, 2023)

PEMBAHASAN

Evaluasi menggunakan Kriteria SMART pada KPI/IKU Penyelesaian Tindak Lanjut Rekomendasi Hasil Audit BPK

Berdasarkan hasil analisis dokumen manual KPI dan wawancara dengan para responden didapatkan hasil bahwa secara garis besar KPI telah berdasarkan kriteria SMART (Shahin & Mahbod., 2007; ANAO, 2011; Parmenter, 2020) dengan beberapa catatan.

Pertama, KPI telah memenuhi kriteria *Specific*. Semua istilah yang disebutkan dan bahasa yang digunakan dalam KPI dapat dipahami dengan baik. KPI tidak bermakna ganda atau menimbulkan penafsiran yang berbeda bagi pengguna KPI. Hal tersebut dapat terwujud karena terdapat penjelasan secara rinci untuk setiap deskripsi yang ada pada manual KPI. Deskripsi KPI juga telah menjelaskan secara tepat/spesifik mengenai tujuan/sasaran yang harus dicapai.

Kedua, KPI belum sepenuhnya memenuhi kriteria *Measurable*. Ukuran yang digunakan pada KPI memang telah sesuai dan mudah dipahami. Bahkan dengan menggunakan indeks, KPI lebih dapat merefleksikan kinerja yang sesungguhnya. Di sisi lain, meskipun formula KPI telah sesuai dengan menggunakan ukuran penyelesaian berupa tindak lanjut yang diusulkan selesai dalam pembahasan dengan BPK, formula KPI seharusnya bisa lebih memenuhi kriteria *Measurable* dengan menggunakan rekomendasi yang dinyatakan selesai oleh BPK. Hal ini dimaksudkan agar formula KPI dapat menggambarkan penyelesaian yang tuntas. Namun demikian, kondisi ideal tersebut belum dapat terwujud karena masih terdapat *gap* antara terbitnya Laporan Hasil Pemantauan Tindak Lanjut (LHPt) dari BPK atas pembahasan TLRHP dengan periode berakhirnya penilaian kinerja. Di satu sisi, penilaian kinerja berakhir pada 31 Desember tahun 20xx, sedangkan LHPt dari BPK terbit setelah penilaian kinerja berakhir yaitu bulan April/Mei tahun 20xx+1.

Ketiga, KPI belum sepenuhnya memenuhi kriteria *Achievable/Attainable*. Ditjen Z selalu dapat mencapai target KPI yang telah ditetapkan setiap tahunnya, bahkan melampaui target

tersebut. Namun demikian, apabila dikaitkan dengan jumlah rekomendasi yang masih belum tuntas, target yang ditetapkan belum merefleksikan target yang maksimal.

Keempat, KPI telah memenuhi kriteria *Relevant* dan *Realistic*. Penggunaan KPI relevan dengan apa yang menjadi tujuan Ditjen Z berupa pengelolaan keuangan yang optimal yang menyangkut aspek kualitas pertanggungjawaban pelaksanaan anggaran. KPI juga telah memenuhi kriteria *Realistic* yaitu KPI disesuaikan dengan lingkungan kerja sehingga layak untuk dicapai. Penggunaan KPI juga mempertimbangkan kondisi seperti alasan keberadaan KPI karena penyelesaian tindak lanjut merupakan ketentuan perundang-undangan sebagai bentuk akuntabilitas pengelolaan keuangan negara.

Selanjutnya, KPI telah memenuhi kriteria *Timed*. Batas/jangka waktu yang ditetapkan pada KPI berupa periode tahunan telah mendorong organisasi untuk mengambil tindakan/upaya yang efektif selama periode tersebut agar dapat mencapai target yang telah ditetapkan. KPI tidak mencakup penyelesaian tahun-tahun mendatang karena periode pengukuran dan pelaporan kinerja menggunakan KPI berbasis tahunan.

Perspektif *Institutional Isomorphism* dalam Memengaruhi Penyesuaian KPI/IKU

Pelibatan pihak eksternal Ditjen Z merupakan faktor penyebab tindak lanjut rekomendasi belum juga berstatus tuntas. Pelibatan pihak eksternal Ditjen Z merupakan faktor yang melatarbelakangi dilakukannya penyesuaian KPI dari persentase menjadi indeks. Adanya faktor pelibatan pihak eksternal dalam penyelesaian tindak lanjut hasil audit BPK telah mengarahkan tindakan organisasi dan individu kepada pola perilaku normatif yang berkaitan dengan profesionalisme untuk menyesuaikan KPI dengan kondisi yang ada.

Berdasarkan hasil wawancara bahwa penyesuaian KPI menjadi indeks dengan bobot nilai yang berbeda dari setiap perkembangan penyelesaian tindak lanjut rekomendasi akan lebih menghargai kinerja pegawai. Nilai kinerja pegawai yang memuat capaian KPI dalam kontrak kerjanya menjadi acuan dalam pemberian tunjangan kinerja pada komponen gaji yang dibayarkan ke pegawai. Berdasarkan hasil temuan tersebut, fenomena isomorfisme normatif terjadi pada penyesuaian KPI. Hasil penelitian ini melengkapi penelitian Andriana (2019) dan Lusiana et al. (2017) bahwa pengadopsian penyelesaian rekomendasi hasil audit sebagai KPI pegawai memungkinkan penerapan sistem *reward and punishment* bagi pegawai. Hasil penelitian ini juga mendukung penelitian Kurniawan dan Akbar (2021) bahwa sistem *reward and punishment* merupakan faktor dalam pengembangan indikator kinerja yang dipengaruhi oleh isomorfisme normatif.

Sementara itu, banyak isu strategis yang seharusnya menjadi perhatian dan perlu dipantau oleh pimpinan. Namun demikian, tidak semua isu strategis tersebut dapat menjadi KPI karena adanya ketentuan pembatasan jumlah KPI pada level pimpinan. Dalam penetapan KPI yang terdiri dari sub-sub KPI/Komponen telah mempertimbangkan apakah sub KPI tersebut dapat mencerminkan fungsi serta mencapai tujuan yang sama. Penetapan KPI berupa Indeks perolehan Opini LK dari BPK dengan bobot 70% dan Indeks penyelesaian TLRHP BPK dengan bobot 30% merupakan bentuk inovasi organisasi. Inovasi telah mengarahkan manajemen kinerja agar bersifat fleksible tetapi tetap dapat menggambarkan kinerja yang sesungguhnya. Inovasi merupakan hasil fenomena isomorfisme normatif yang terjadi pada Ditjen Z. Hasil temuan ini mendukung penelitian yang dilakukan Primarisanti dan Akbar (2015) bahwa inovasi berdampak positif terhadap pengembangan sistem pengukuran kinerja dan merupakan isomorfisme normatif.

Perolehan opini WTP dari BPK mempertimbangkan tindak lanjut rekomendasi hasil audit periode sebelumnya. Perolehan opini hasil audit BPK mempengaruhi kepercayaan masyarakat terhadap entitas pemerintah terkait pengelolaan keuangan negara. Dalam hal demikian, harapan masyarakat tersebut menjadi tekanan koersif bagi Ditjen Z. Temuan ini menguatkan penelitian Pratiwi dan Akbar (2018) yang menyatakan bahwa ketika menghadapi tekanan koersif, manajer akan mengambil kebijakan terkait organisasinya berdasarkan tuntutan pihak eksternal yang salah satunya dari masyarakat.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil evaluasi, dapat disimpulkan 2 (dua) hal. Pertama, KPI Penyelesaian Tindak Lanjut Rekomendasi hasil Audit BPK telah disusun belum sepenuhnya berdasarkan kriteria SMART (ANAO, 2011: Parmenter 2020), di mana KPI belum sepenuhnya memenuhi kriteria *Measurable* dan *Achievable/Attainable*. KPI berbentuk indeks lebih menggambarkan kinerja sesungguhnya. Namun demikian, kondisi tersebut dirasa masih terdapat *gap*, yang mengakibatkan data yang digunakan untuk capaian realisasi belum menggunakan data terbaru hasil penelaahan BPK. Kedua, penyesuaian KPI yang dilakukan setiap tahun bertujuan untuk meningkatkan kualitas KPI. Terdapat empat faktor yang memengaruhi penyesuaian KPI berdasarkan perspektif *Institutional Isomorphism*. Faktor-faktor tersebut diantaranya pelibatan pihak eskternal, insentif kinerja pegawai yang menggunakan dasar informasi kinerja dari KPI tersebut, adanya inovasi organisasi agar manajemen kinerja bersifat dinamis, dan harapan masyarakat agar keuangan negara dapat dikelola dengan baik.

UCAPAN TERIMA KASIH

Terima kasih penulis ucapkan kepada Keluarga, Prodi Maksi FEB-UI, Pembimbing, yang telah membantu dan mendukung penelitian ini sehingga dapat diselesaikan dengan baik.

REFERENSI

- Akbar, R., Pilcher, R. A., & Perrin, B. (2015). Implementing performance measurement systems: Indonesian local government under pressure. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 12(1), 3–33. <https://doi.org/10.1108/QRAM-03-2013-0013>
- Alijoyo, A., Wijaya, Q. B., & Jacob, I. (2020). Structured or Semi-structured Interviews. *CRMS Indonesia*, 1–15. www.lspmks.-
- ANAO. (2011). *Development and Implementation of Key Performance Indicators to Support the Outcomes and Programs Framework*.
- Andriana, N. (2019). Analysis of Factors Cause to Non-Optimal Management of Follow-up Audit Findings Case Study on Finance Education and Training Agency, Ministry of Finance. *Research Journal of Finance and Accounting*, 10(18). <https://doi.org/10.7176/RJFA>
- Bjerke, M. B., & Renger, R. (2017). Being smart about writing SMART objectives. *Evaluation and Program Planning*, 61, 125–127. <https://doi.org/10.1016/j.evalprogplan.2016.12.009>
- BPK RI. Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I Tahun 2022 <https://www.bpk.go.id/ihps>
- BPK RI (September 2019). Tindak lanjut rekomendasi BPK harus bermanfaat. *Warta Pemeriksa Edisi 9 Vol IV*, 4-6.
- BPK RI. (September 14, 2018). Pentingnya tindak lanjut rekomendasi hasil pemeriksaan BPK <https://www.bpk.go.id/news/pentingnya-tindak-lanjut-rekomendasi-hasil-pemeriksaan-bpk>
- BPK RI. Ikhtisar Hasil Pemeriksaan Semester I tahun 2008. (n.d.) Juli, 18 2022. <https://ntt.bpk.go.id/tindak-lanjut-hasil-pemeriksaan-2/>
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160.
- Hartono, T. (2006). *Evaluasi Penyelesaian Tindak Lanjut Temuan Audit Manajemen Kantor Cabang*. Universitas Diponegoro.
- Ishak, Z., Fong, S. L., & Shin, S. C. (2019). SMART KPI management system framework. 2019 *IEEE 9th International Conference on System Engineering and Technology, ICSET 2019 - Proceeding*, 6, 172–177. <https://doi.org/10.1109/ICSEngT.2019.8906478>
- Ismaryanto, W. S. (2011). *Evaluasi Indikator Kinerja Utama pada KPP Pratama Semarang Barat*.
- Kurniawan, D., & Akbar, R. (2021). The Evaluation of Performance Indicators Development: A Study on Indonesian Financial Transaction Report and Analysis Center (PPATK). *Journal of Accounting and Investment*, 22(3), 426–459. <https://doi.org/10.18196/jai.v22i3.11157>
- Lusiana, L., Djahhuri, A., & Prihatiningtias, Y. W. (2017). Analisis Penyelesaian Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan. *Jurnal Economia*, 13(2), 171. <https://doi.org/10.21831/economia.v13i2.15180>
- Parmenter, D. (2020). *Key Performance Indicators Developing, Implementing, and Using*

- Winning KPIs* (Fourth). Wiley.
- Pratiwi, I., & Akbar, R. (2018). Komitmen Afektif Manajemen, Implementasi Sistem Pengukuran Kinerja, Akuntabilitas, dan Kinerja Organisasi Publik dalam Perspektif Teori Institusional dan Teori Strukturasi. *Jurnal Akuntansi Keuangan Dan Bisnis*, 11(1), 1–10.
- Prayudi, M. A., & Basuki, H. (2014). Hubungan Aspek Power, Penerapan Sistem Pengendalian Administratif, Akuntabilitas, Dan Efisiensi Program Jaminan Kesehatan. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 11(1), 57–77. <https://doi.org/10.21002/jaki.2014.04>
- Primarisanti, H., & Akbar, R. (2015). Factors Influencing the Success of Performance Measurement: Evidence From Local Government. *Journal of Indonesian Economy and Business*, 30(1), 56. <https://doi.org/10.22146/jieb.7334>
- Selvik, J. T., Stanley, I., & Abrahamsen, E. B. (2020). SMART criteria for quality assessment of key performance indicators used in the oil and gas industry. *International Journal of Performability Engineering*, 16(7), 999–1007. <https://doi.org/10.23940/ijpe.20.07.p2.9991007>
- Shahin, A., & Mahbod, M. A. (2007). Prioritization of key performance indicators: An integration of analytical hierarchy process and goal setting. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 56(3), 226–240. <https://doi.org/10.1108/17410400710731437>
- Sofyani, H., & Akbar, R. (2013). Hubungan Faktor Internal Institusi Dan Implementasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah (Sakip) Di Pemerintah Daerah. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 10(2), 184–205. <https://doi.org/10.21002/jaki.2013.10>
- Speklé, R. F., & Verbeeten, F. H. M. (2014). The use of performance measurement systems in the public sector: Effects on performance. *Management Accounting Research*, 25(2), 131–146. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.07.004>