



Systematic Literature Review: Prinsip Audit Sektor Publik Dalam Mewujudkan Akuntabilitas dan *Value For Money* pada Lembaga Pemerintah

Aisyah Amini Hasibuan^{1*}, Eskasari Putri²

¹⁻²Universitas Muhammadiyah Surakarta, Indonesia

Email: aminahasibuanaisyah@gmail.com¹ ep122@ums.ac.id²

Penulis korespondensi: aminahasibuanaisyah@gmail.com

Abstract. *Accountable state financial management requires oversight mechanisms that go beyond mere compliance and focus on the efficiency and effectiveness of public resource utilization. This study aims to synthesize findings from previous research on public sector audit principles in realizing accountability and value for money within government institutions. The method employed is a Systematic Literature Review (SLR) with a selection process guided by the PRISMA protocol. Out of 309 identified articles, 15 met the inclusion criteria and served as the primary sources of analysis. The findings reveal three dominant themes: accountability and audit quality, value for money and government performance, and audit capacity and innovation. Accountability is proven to act as a mediator between financial reporting quality and public organizational performance. The application of economy, efficiency, and effectiveness principles in audit practice promotes more rational and impactful budget management. Digital transformation through the adoption of artificial intelligence and continuous audit has significantly expanded the scope of oversight. This study affirms that strengthening auditor capacity and embracing technological adoption are key prerequisites for the effectiveness of public sector auditing in the modern era.*

Keywords: *Accountability; Good Governance; Government Performance; Public Sector Audit; Value for Money.*

Abstrak. Pengelolaan keuangan negara yang akuntabel menuntut mekanisme pengawasan yang tidak hanya berorientasi pada kepatuhan, tetapi juga pada efisiensi dan efektivitas penggunaan sumber daya publik. Penelitian ini bertujuan mensintesis temuan-temuan dari berbagai studi terdahulu mengenai prinsip audit sektor publik dalam mewujudkan akuntabilitas dan *value for money* pada lembaga pemerintah. Metode yang digunakan adalah *Systematic Literature Review* (SLR) dengan alur seleksi mengacu pada protokol PRISMA. Dari 309 artikel yang teridentifikasi, sebanyak 15 artikel memenuhi kriteria inklusi dan dijadikan sumber utama analisis. Hasil kajian menunjukkan tiga tema dominan, yaitu akuntabilitas dan kualitas audit, *value for money* dan kinerja pemerintah, serta kapasitas dan inovasi audit. Akuntabilitas terbukti berperan sebagai mediator antara kualitas pelaporan keuangan dan kinerja organisasi publik. Penerapan prinsip *economy*, *efficiency*, dan *effectiveness* dalam praktik audit mendorong pengelolaan anggaran yang lebih rasional dan berdampak nyata. Transformasi digital melalui adopsi *artificial intelligence* dan *continuous audit* turut memperluas cakupan pengawasan secara signifikan. Penelitian ini menegaskan bahwa penguatan kapasitas auditor dan adopsi teknologi merupakan prasyarat utama efektivitas audit sektor publik di era modern.

Kata kunci: Akuntabilitas; Audit Sektor Publik; Good Governance; Kinerja Pemerintah; Value for Money.

1. LATAR BELAKANG

Pengelolaan keuangan negara yang transparan dan bertanggung jawab merupakan prasyarat fundamental bagi terwujudnya *good governance* di era modern. Lembaga pemerintah sebagai pengemban amanah publik dituntut untuk tidak sekadar memenuhi aspek legalitas dalam penggunaan anggaran, tetapi juga mampu mendemonstrasikan efisiensi, efektivitas, dan ekonomisitas dalam setiap program yang dijalankan. Tekanan terhadap reformasi tata kelola publik semakin menguat seiring dengan meningkatnya ekspektasi masyarakat atas kualitas layanan yang diberikan oleh negara. Dalam konteks ini, audit sektor publik menempati posisi

strategis sebagai mekanisme pengawasan eksternal yang mampu memverifikasi sejauh mana pengelolaan sumber daya publik telah dilaksanakan sesuai dengan prinsip-prinsip *accountability* dan *value for money* (Alfaturrahmah et al., 2025; Cordery & Hay 2024; Murphy et al. 2023; Lestari 2025).

Konsep *value for money* dalam audit sektor publik merujuk pada tiga dimensi utama, yakni *economy* (ekonomis), *efficiency* (efisiensi), dan *effectiveness* (efektivitas) — yang dikenal pula sebagai *the three E's* dalam literatur audit internasional. Pengukuran kinerja pemerintah tidak lagi cukup hanya berfokus pada kepatuhan terhadap regulasi (*compliance audit*), melainkan harus melampaui batas tersebut dengan mengevaluasi apakah sumber daya yang digunakan telah menghasilkan dampak optimal bagi masyarakat. Berbagai studi menunjukkan bahwa lemahnya penerapan prinsip *value for money* dalam lembaga pemerintah berkontribusi signifikan terhadap pemborosan anggaran, rendahnya kualitas layanan publik, serta berkurangnya kepercayaan (*public trust*) masyarakat terhadap institusi negara (Amril et al., 2024; Grossi et al. 2023; Wang & Vasarhelyi 2024).

Audit sektor publik di Indonesia dilaksanakan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai lembaga pemeriksa tertinggi (*supreme audit institution*), di samping Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) yang berperan sebagai pengawas internal. Kerangka standar audit yang diterapkan mengacu pada *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI) yang diterbitkan oleh *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), serta Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) yang berlaku di tingkat nasional. Sinergi antara auditor eksternal dan internal menjadi faktor penentu dalam menciptakan sistem pengawasan yang komprehensif dan mampu mendorong perbaikan berkelanjutan atas kinerja lembaga pemerintah (Faizal & Nugrahanti, 2024; Cordery & Hay 2024; Pratiwi & Pagalung 2025).

Namun demikian, implementasi prinsip audit sektor publik dalam praktiknya masih menghadapi berbagai tantangan struktural dan institusional. Keterbatasan kapasitas auditor, lemahnya sistem pengendalian internal, resistensi birokrasi terhadap rekomendasi audit, hingga belum optimalnya tindak lanjut atas temuan pemeriksaan menjadi hambatan nyata yang terus berulang dari tahun ke tahun. Kondisi ini diperparah oleh kompleksitas organisasi pemerintah yang besar dan tersebar, sehingga mempersulit proses *audit coverage* secara menyeluruh dan merata di seluruh lapisan pemerintahan, baik pusat maupun daerah (Murphy et al., 2023; Sari & Muslim, 2023; Branet & Hategan 2024).

Urgensi untuk melakukan *systematic literature review* (SLR) terhadap topik ini muncul dari kebutuhan untuk mensintesis secara kritis berbagai temuan penelitian terdahulu guna

membangun pemahaman yang lebih komprehensif dan berbasis bukti (*evidence-based*) mengenai hubungan antara prinsip audit sektor publik dengan terwujudnya akuntabilitas dan *value for money*. Dengan memetakan perkembangan kajian ilmiah yang telah ada, penelitian ini diharapkan dapat mengidentifikasi celah pengetahuan (*research gap*) yang masih perlu dieksplorasi serta memberikan kontribusi konseptual bagi penguatan praktik audit di lembaga-lembaga pemerintah Indonesia maupun di tingkat internasional (Cordery & Hay, 2024; Paranata 2025; Pratiwi & Pagalung 2025).

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan, penelitian ini difokuskan pada tiga pertanyaan utama: (1) Bagaimana prinsip-prinsip audit sektor publik yang telah dikaji dalam literatur ilmiah periode 2021 hingga 2024 berkontribusi terhadap perwujudan akuntabilitas lembaga pemerintah? (2) Sejauh mana penerapan konsep *value for money* dalam praktik audit sektor publik mampu mendorong efisiensi dan efektivitas pengelolaan keuangan negara? (3) Apa saja faktor-faktor penghambat dan pendukung implementasi prinsip audit sektor publik dalam mewujudkan *good governance* berdasarkan sintesis literatur yang tersedia?

Penelitian ini bertujuan untuk: (1) mengidentifikasi dan mensintesis prinsip-prinsip audit sektor publik yang relevan dalam mewujudkan akuntabilitas dan *value for money* pada lembaga pemerintah berdasarkan kajian literatur sistematis; (2) menganalisis pola, tren, dan temuan dominan dalam penelitian-penelitian terdahulu terkait hubungan antara kualitas audit sektor publik dengan peningkatan kinerja dan transparansi pemerintah; serta (3) merumuskan kerangka konseptual yang dapat dijadikan acuan bagi pengembangan kebijakan dan praktik audit yang lebih efektif di lingkungan instansi pemerintah, baik di tingkat pusat maupun daerah.

Secara teoretis, penelitian ini diharapkan memperkaya khazanah ilmu pengetahuan di bidang akuntansi sektor publik, khususnya dalam hal pemahaman konseptual mengenai keterkaitan antara prinsip audit, akuntabilitas, dan *value for money* sebagai satu kesatuan sistem pengawasan yang integral. Secara praktis, hasil penelitian ini dapat memberikan rekomendasi yang konstruktif bagi para pemangku kepentingan (*stakeholders*), termasuk BPK, APIP, Kementerian Keuangan, serta lembaga pemerintah lainnya, dalam upaya memperkuat tata kelola keuangan publik yang transparan dan akuntabel. Selain itu, bagi akademisi dan peneliti selanjutnya, kajian ini dapat menjadi referensi metodologis dalam penggunaan pendekatan *systematic literature review* untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan penelitian yang bersifat komprehensif dan lintas konteks di bidang audit dan akuntansi pemerintahan.

2. METODE PENELITIAN

Desain dan Pendekatan Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan *Systematic Literature Review* (SLR), yakni sebuah metode sintesis ilmiah yang dirancang untuk mengumpulkan, mengevaluasi, dan mengintegrasikan temuan dari berbagai studi primer secara sistematis, transparan, dan dapat direplikasi. Berbeda dengan tinjauan pustaka konvensional yang bersifat naratif dan subjektif, SLR menerapkan protokol pencarian yang ketat sehingga meminimalkan bias seleksi dalam proses identifikasi literatur. Pendekatan ini dipilih karena mampu memberikan gambaran menyeluruh mengenai perkembangan kajian audit sektor publik, akuntabilitas, dan *value for money* dalam rentang waktu yang terukur dan berbasis bukti empiris (O'Regan et al., 2021).

Protokol dan Sumber Pencarian Literatur

Pencarian literatur dilakukan secara sistematis melalui beberapa basis data ilmiah bereputasi, meliputi *Google Scholar*, *Scopus*, *Web of Science*, serta portal jurnal nasional seperti SINTA dan Garuda. Kata kunci yang digunakan mencakup kombinasi dari: "*public sector audit*", "*akuntabilitas sektor publik*", "*value for money audit*", "*government accountability*", "*audit kinerja pemerintah*", dan "*supreme audit institution*". Strategi pencarian menggunakan operator Boolean seperti *AND*, *OR*, dan *NOT* guna memperluas sekaligus mempertajam relevansi hasil yang diperoleh. Seluruh proses pencarian didokumentasikan secara rinci agar memenuhi prinsip *reproducibility* yang menjadi ciri khas pendekatan SLR (Paranata, 2025).

Kriteria Inklusi dan Eksklusi

Penentuan artikel yang layak dianalisis didasarkan pada kriteria inklusi dan eksklusi yang ditetapkan sebelum proses seleksi dimulai. Artikel dimasukkan ke dalam kajian apabila memenuhi syarat berikut: (1) diterbitkan dalam rentang tahun 2021 hingga 2025; (2) berbahasa Indonesia atau Inggris; (3) membahas secara spesifik tema audit sektor publik, akuntabilitas pemerintah, atau *value for money*; serta (4) telah melalui proses *peer-review* dan dipublikasikan di jurnal terindeks. Sebaliknya, artikel dikecualikan apabila berupa opini tanpa basis data, duplikasi, atau tidak relevan dengan fokus penelitian. Proses seleksi berlangsung dalam beberapa tahap mengikuti alur *PRISMA* (*Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses*) yang merupakan standar pelaporan internasional dalam penelitian SLR (Lestari, 2025).

Proses Seleksi dan Penilaian Kualitas

Setelah pencarian awal menghasilkan sejumlah artikel kandidat, dilakukan penyaringan bertahap melalui pembacaan judul, abstrak, dan teks lengkap secara berurutan. Setiap artikel yang lolos seleksi kemudian dinilai kualitasnya menggunakan instrumen penilaian kritis (*critical appraisal*) yang mempertimbangkan aspek validitas metodologi, relevansi temuan, serta kedalaman analisis yang disajikan. Penilaian dilakukan secara independen oleh dua peneliti untuk menjaga objektivitas, dan perbedaan penilaian diselesaikan melalui diskusi konsensus. Tahapan ini penting untuk memastikan bahwa hanya artikel dengan kontribusi ilmiah yang memadai yang dijadikan dasar sintesis dan penarikan kesimpulan (Mattei et al., 2021; Tajudin et al., 2022).

Teknik Sintesis Data

Sintesis data dilakukan secara kualitatif melalui pendekatan *thematic analysis*, di mana temuan-temuan dari artikel terpilih dikelompokkan berdasarkan tema-tema dominan yang muncul, seperti penerapan prinsip ekonomis, efisiensi, dan efektivitas dalam audit pemerintah. Pemetaan temuan juga dilakukan menggunakan matriks ekstraksi data (*data extraction matrix*) yang memuat informasi tentang penulis, tahun terbit, metode penelitian, konteks studi, dan kesimpulan utama dari setiap artikel. Pendekatan ini memungkinkan peneliti untuk mengidentifikasi pola, konsistensi, maupun kontradiksi antar studi secara lebih terstruktur dan komprehensif, sekaligus menjadi landasan dalam merumuskan kesimpulan akhir penelitian (Branet & Hategan, 2024; Pratiwi & Pagalung, 2025).

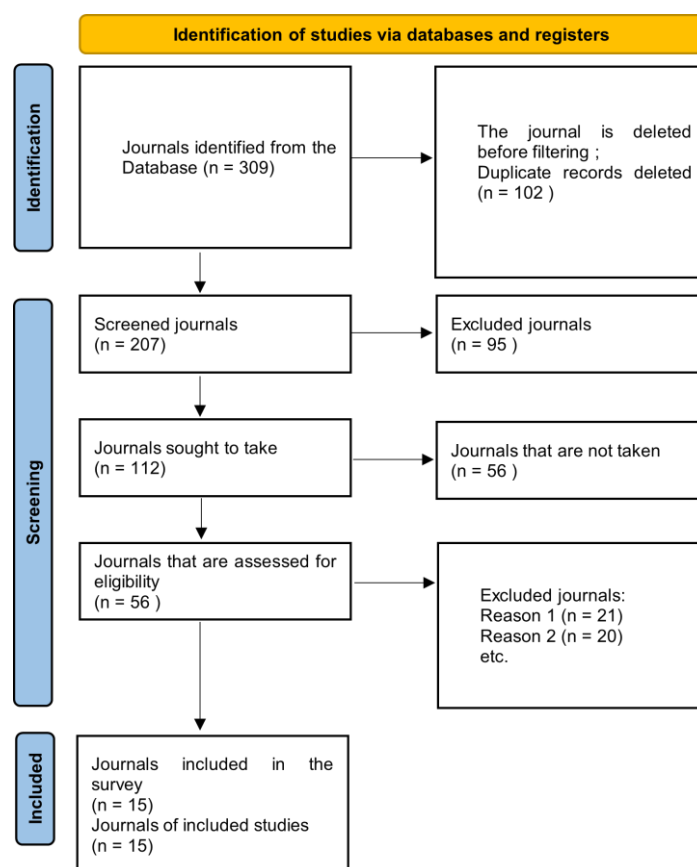
3. HASIL DAN PEMBAHASAN

HASIL PENELITIAN

Proses Seleksi Literatur (PRISMA Flow)

Proses identifikasi dan seleksi literatur dalam penelitian ini dilaksanakan secara sistematis mengikuti protokol *PRISMA (Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses)*. Pencarian awal pada berbagai basis data ilmiah menghasilkan 309 artikel kandidat. Setelah dilakukan penghapusan duplikasi, sebanyak 102 artikel dieliminasi sehingga tersisa 207 artikel untuk tahap *screening*. Pada tahap ini, 95 artikel dieksklusi berdasarkan pembacaan judul dan abstrak yang tidak relevan, sehingga diperoleh 112 artikel untuk dikaji lebih lanjut. Penyaringan berikutnya menghasilkan 56 artikel yang dinilai layak untuk dievaluasi kelayakannya secara penuh (*full-text assessment*). Dari jumlah tersebut, sebanyak 41 artikel dieksklusi dengan alasan metodologi tidak sesuai (n=21) dan fokus pembahasan di

luar topik penelitian (n=20). Akhirnya, sebanyak 15 artikel memenuhi seluruh kriteria inklusi dan dimasukkan sebagai sumber utama dalam sintesis penelitian ini.



Gambar 1. PRISMA Flow Diagram Proses Seleksi Literatur Penelitian *Systematic Literature Review* tentang Prinsip Audit Sektor Publik dalam Mewujudkan Akuntabilitas dan *Value for Money* pada Lembaga Pemerintah (n=15 artikel terpilih dari 309 artikel teridentifikasi, periode 2019–2025).

Karakteristik Artikel Terpilih

Kelima belas artikel yang berhasil lolos seleksi mencerminkan keragaman yang luas dari sisi metode penelitian, konteks geografis, maupun fokus kajian. Dari sisi metodologi, terdapat 8 artikel menggunakan pendekatan kuantitatif, 5 artikel kualitatif, dan 2 artikel menggunakan pendekatan campuran. Secara geografis, artikel-artikel tersebut berasal dari berbagai negara meliputi Vietnam, China, Nigeria, Brasil, Norwegia, Yordania, Austria, Lebanon, Italia, dan Uni Eropa, sehingga memberikan perspektif lintas konteks yang kaya. Keseluruhan artikel mencakup tema-tema dominan yang saling berkaitan, antara lain: akuntabilitas organisasi publik, kualitas audit internal dan eksternal, penerapan *value for money*, serta adopsi teknologi digital dalam praktik audit modern.

Tabel 1. Matriks Sintesis Artikel Terpilih dalam *Systematic Literature Review*: Prinsip Audit Sektor Publik dalam Mewujudkan Akuntabilitas dan *Value for Money* pada Lembaga Pemerintah (mencakup 15 artikel dari berbagai negara dan metode penelitian, periode 2019–2025, meliputi kolom: No, Penulis, Judul, Metode, Sampel, Hasil Temuan, dan Relevansi dengan Topik).

No	Author	Judul	Metode	Sampel	Hasil Temuan Peneliti	Relevansi dengan Topik
1	(Tran et al., 2021)	The role of accountability in determining the relationship between financial reporting quality and the performance of public organizations: Evidence from Vietnam	Kuantitatif – Survey	177 responden (akuntan dan manajer sektor publik di Vietnam)	Akuntabilitas berperan sebagai mediator antara kualitas pelaporan keuangan dan kinerja organisasi publik. Sistem akuntabilitas yang dirancang dengan baik meningkatkan kualitas laporan keuangan sekaligus kinerja organisasi.	Sangat relevan — mendukung prinsip akuntabilitas audit sebagai mekanisme peningkatan kinerja lembaga pemerintah.
2	(Wu et al., 2024)	The accountability system for operation and investment and audit quality of state-owned enterprises	Kuantitatif – Empiris (Difference-in-Differences)	Perusahaan tercatat A-share di China, 2013–2021	Sistem akuntabilitas operasi dan investasi secara signifikan meningkatkan kualitas audit BUMN. Mekanismenya melalui pengurangan pelanggaran manajer, penghambatan manajemen laba, dan peningkatan pengendalian internal.	Relevan — menunjukkan pengaruh akuntabilitas terhadap kualitas audit pada organisasi milik negara, mendukung prinsip audit sektor publik.
3	(Abdul-Baki et al., 2023)	Resisting institutionalized corruption: The case of public audit in Nigeria	Kualitatif – Multiple Case Study	3 studi kasus Auditor-General for the Federation (AuGFs) di Nigeria	Auditor publik mampu melawan korupsi institusional dengan mengungkapkan irregularitas akuntansi dalam laporan audit meskipun menghadapi risiko besar. Resistensi dilakukan secara tersembunyi untuk menjaga	Relevan — memperlihatkan peran audit publik dalam menegakkan akuntabilitas di lingkungan dengan tata kelola lemah, sesuai konteks lembaga pemerintah.

					keberlangsungan pengungkapan.	
4	(Wang & Vasarhelyi, 2024)	The application of continuous audit and monitoring methodology: A government medication procurement case	Kuantitatif – Studi Kasus Aplikatif	Data pengadaan obat pemerintah kota di Brasil	Metodologi continuous audit mampu mendeteksi anomali dan pengecualian dalam pengadaan pemerintah secara real-time, serta membuka peluang manajemen biaya yang lebih baik.	Sangat relevan — penerapan audit berkelanjutan mendukung prinsip value for money (efisiensi dan efektivitas) dalam pengadaan sektor publik.
5	(Zhang et al., 2023)	Accountability audit of natural resource, government environmental regulation and pollution abatement	Kuantitatif – Difference-in-Differences	Panel data 30 provinsi di China, 2012–2017	Audit akuntabilitas sumber daya alam (AANR) secara signifikan mengurangi emisi limbah industri dan meningkatkan kualitas udara. AANR juga memperbaiki perilaku regulasi lingkungan pemerintah daerah.	Sangat relevan — memperluas cakupan audit akuntabilitas sektor publik ke dimensi lingkungan dan mendukung konsep value for money dalam tata kelola pemerintahan.
6	(Grossi & Argento, 2021)	The fate of accounting for public governance development	Kualitatif – Literature Review Tradisional	Studi literatur di bidang akuntansi, administrasi publik, dan manajemen	Perkembangan tata kelola publik ke bentuk yang lebih inklusif (network, kolaboratif, digital) mengubah praktik akuntansi sektor publik, termasuk akuntabilitas, pengukuran kinerja, penganggaran, dan pelaporan.	Relevan — memberikan landasan teoritis tentang evolusi akuntabilitas dan pelaporan dalam audit sektor publik.
7	(Grossi et al., 2023)	Changing the boundaries of public sector auditing	Kualitatif – Literature Review & Agenda Riset	Literatur audit sektor publik kontemporer	Batas-batas audit sektor publik berubah, mencakup audit kinerja, audit pembangunan berkelanjutan, dan audit digital. Perubahan ini menghadirkan peluang dan tantangan baru bagi organisasi sektor publik.	Sangat relevan — secara langsung membahas prinsip-prinsip audit sektor publik yang berkembang, termasuk audit kinerja yang berkaitan dengan value for money.

8	(Volden, 2019)	Assessing public projects' value for money: An empirical study of the usefulness of cost-benefit analyses in decision-making	Kualitatif – Studi Kasus	58 proyek publik di Norwegia	Analisis cost-benefit sebagian besar berkualitas baik dan diperhatikan oleh pengambil keputusan. Optimisme penilaian berkurang dengan adanya quality assurance eksternal. Diperlukan penilaian yang lebih konsisten atas manfaat non-moneter.	Sangat relevan — secara langsung mengkaji konsep value for money melalui evaluasi cost-benefit pada proyek-proyek lembaga pemerintah.
9	(Alqudah et al., 2023)	Examining the critical factors of internal audit effectiveness from internal auditors' perspective: Moderating role of extrinsic rewards	Kuantitatif – Survey	117 manajer audit internal dan keuangan sektor publik di Yordania	Dukungan manajemen, kolaborasi auditor eksternal, independensi, dan penghargaan ekstrinsik berpengaruh signifikan terhadap efektivitas auditor internal. Ukuran unit audit internal tidak signifikan.	Relevan — efektivitas audit internal sektor publik berkaitan langsung dengan perwujudan akuntabilitas dan value for money lembaga pemerintah.
10	(Kai et al., 2022)	Constructing internal audit quality evaluation index: evidence from listed companies in Jiangsu province, China	Campuran – BSC, Delphi, AHP	Auditor internal, manajemen, dan komite audit perusahaan tercatat di Provinsi Jiangsu, China	Indeks evaluasi kualitas audit internal terdiri dari 5 dimensi dan 36 indikator. Dimensi yang paling diprioritaskan adalah proses audit internal itu sendiri.	Relevan — konstruksi indeks kualitas audit mendukung pengembangan standar audit sektor publik yang akuntabel dan berorientasi nilai.
11	(Kokina et al., 2025)	Challenges and opportunities for artificial intelligence in auditing: Evidence from the field	Kualitatif – Wawancara Mendalam	22 profesional audit dari perusahaan akuntan publik besar	Teknologi AI sederhana (ekstraksi data, OCR) banyak digunakan; AI kompleks masih dalam tahap pengembangan. Tantangan utama: transparansi, bias AI, privasi data, dan ketergantungan auditor berlebihan pada AI.	Relevan — adopsi AI dalam audit mendukung efisiensi dan efektivitas (value for money) audit sektor publik di era digital.

12	(Vitali & Giuliani, 2025)	Emerging digital technologies and auditing firms: Opportunities and challenges	Kualitatif – Field Study (Wawancara)	14 perusahaan audit (Big4 dan non-Big4) dari daftar Consob, Italia	RPA dan AI memberi dampak positif bagi auditor dengan memungkinkan fokus pada aktivitas bernilai tambah, namun dampaknya terhadap struktur organisasi masih kontroversial. Kesenjangan antara Big4 dan non-Big4 berpotensi melebar.	Relevan — teknologi digital mengubah praktik audit sektor publik dan berimplikasi pada peningkatan efisiensi serta akuntabilitas.
13	(Leixnering et al., 2025)	The role of public auditing in delegated governance	Kualitatif – Studi Kasus	Unit administratif Pemerintah Kota Wina, Austria	Audit publik mendorong unit administratif mengambil tindakan otoritatif dan membuka dialog dengan penyedia layanan. Audit memperkuat akuntabilitas dan manajemen hubungan dalam tata kelola yang terdesentralisasi.	Sangat relevan — menunjukkan peran audit publik dalam mewujudkan akuntabilitas pada lembaga pemerintah dengan struktur tata kelola yang kompleks.
14	(Sawaya et al., 2025)	Impact of auditor independence, expertise, and industry experience on financial reporting quality	Kuantitatif – Survey	203 auditor di Lebanon	Independensi, keahlian, dan pengalaman industri auditor berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas pelaporan. Auditor yang independen dan kompeten meningkatkan akurasi dan keandalan laporan keuangan.	Relevan — prinsip independensi dan kompetensi auditor merupakan inti dari audit sektor publik yang akuntabel dan menghasilkan value for money.
15	(Lucuș Capraș et al., 2025)	Sustainable auditing governance in a changing landscape: Cross-country evidence on the effect of traditional and innovative audit mechanisms on fraud risk	Kuantitatif – Panel EGLS & GMM	1.025 perusahaan non-keuangan di Uni Eropa, 2018–2023	Semua mekanisme audit (komite audit, keahlian keuangan, rotasi auditor, dll.) secara signifikan menurunkan risiko kecurangan. Mekanisme tradisional	Sangat relevan — tata kelola audit yang berkelanjutan dan beragam mekanismenya berkontribusi pada akuntabilitas dan pengurangan fraud di lembaga

berbasis agency publik maupun
theory dan swasta.
inovatif berbasis
legitimacy theory
sama-sama
efektif.

PEMBAHASAN

Akuntabilitas sebagai Fondasi Audit Sektor Publik

Temuan dari berbagai studi yang dikaji secara konsisten menggarisbawahi bahwa akuntabilitas merupakan elemen inti yang tidak dapat dipisahkan dari praktik audit sektor publik yang efektif. Sistem akuntabilitas yang dirancang secara komprehensif terbukti berperan sebagai mediator yang menghubungkan kualitas pelaporan keuangan dengan peningkatan kinerja organisasi publik secara keseluruhan (Tran et al., 2021). Lebih jauh, mekanisme akuntabilitas yang diterapkan pada organisasi milik negara — termasuk BUMN — mampu menekan perilaku menyimpang manajerial, membatasi praktik *earnings management*, serta memperkuat sistem pengendalian internal yang pada gilirannya mengangkat kualitas audit secara signifikan (Wu et al., 2024). Temuan ini menegaskan bahwa akuntabilitas bukan sekadar kewajiban administratif, melainkan mekanisme substantif yang menggerakkan perbaikan sistemik dalam tata kelola lembaga pemerintah signifikan (Leixnering et al. (2025).

Dimensi akuntabilitas dalam konteks tata kelola yang terdesentralisasi juga menjadi sorotan penting. Dalam lingkungan pemerintahan yang melibatkan banyak unit administratif dengan delegasi kewenangan yang luas, audit publik terbukti mendorong setiap unit untuk mengambil tindakan korektif yang otoritatif sekaligus membuka dialog konstruktif dengan para penyedia layanan publik (Leixnering et al., 2025). Temuan ini relevan bagi Indonesia yang menerapkan sistem desentralisasi fiskal, di mana ratusan pemerintah daerah dituntut untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan anggaran daerah kepada publik secara transparan dan terukur.

Prinsip *Value for Money* dalam Praktik Audit Pemerintah

Penerapan konsep *value for money* dalam audit sektor publik mencakup evaluasi mendalam atas tiga dimensi: *economy*, *efficiency*, dan *effectiveness* dari setiap penggunaan sumber daya publik. Kajian terhadap pengadaan obat-obatan pemerintah di Brasil memperlihatkan bahwa metodologi *continuous audit* mampu mendeteksi anomali dan penyimpangan dalam proses pengadaan secara *real-time*, sekaligus membuka peluang optimalisasi biaya yang signifikan bagi lembaga pemerintah (Wang & Vasarhelyi, 2024). Pendekatan ini secara langsung memperkuat dimensi efisiensi dan efektivitas dalam kerangka *value for money* yang menjadi acuan audit kinerja internasional.

Pada ranah proyek publik, penilaian *value for money* melalui analisis *cost-benefit* menunjukkan bahwa keberadaan mekanisme *quality assurance* eksternal secara nyata mengurangi optimisme berlebih dalam penilaian proyek sehingga menghasilkan keputusan investasi publik yang lebih rasional dan terukur (Volden, 2019). Sementara itu, perluasan cakupan audit akuntabilitas ke dimensi lingkungan — seperti yang diterapkan melalui Audit Akuntabilitas Sumber Daya Alam (AANR) di China — membuktikan bahwa instrumen audit mampu mendorong perbaikan regulasi lingkungan pemerintah daerah sekaligus menurunkan tingkat polusi industri secara terukur (Zhang et al., 2023). Hal ini memperluas pemahaman *value for money* melampaui dimensi finansial semata, mencakup pula dimensi keberlanjutan (*sustainability*) dalam pengelolaan sumber daya publik (Lucu Capra et al. (2025).

Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Efektivitas Audit Sektor Publik

Efektivitas audit sektor publik ditentukan oleh serangkaian faktor institusional dan individual yang saling berinteraksi. Dari sisi auditor internal, dukungan manajemen puncak, intensitas kolaborasi dengan auditor eksternal, terjaganya independensi, serta pemberian penghargaan ekstrinsik yang memadai terbukti berpengaruh positif dan signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan fungsi audit internal di lembaga pemerintah (Alqudah et al., 2023). Selain itu, pengembangan indeks evaluasi kualitas audit internal yang mencakup lima dimensi utama dengan dimensi proses audit sebagai prioritas tertinggi memberikan kerangka terstruktur bagi peningkatan standar audit secara berkelanjutan (Kai et al., 2022).

Dari perspektif auditor eksternal, independensi, keahlian teknis, dan pengalaman industri auditor secara bersama-sama memberikan kontribusi positif yang signifikan terhadap kualitas pelaporan keuangan (Sawaya et al., 2025). Prinsip-prinsip ini sejalan dengan standar *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI) yang menekankan kompetensi dan independensi sebagai dua pilar utama integritas audit sektor publik. Di sisi lain, studi di Nigeria menunjukkan bahwa bahkan dalam lingkungan dengan korupsi yang terlembaga sekalipun, auditor publik yang berkomitmen mampu melakukan resistensi dengan mengungkap irregularitas keuangan meskipun menghadapi tekanan dan risiko yang besar (Abdul-Baki et al., 2023), mengindikasikan bahwa faktor integritas personal auditor juga memegang peranan yang tidak kalah krusial.

Transformasi Digital dan Masa Depan Audit Sektor Publik

Perkembangan teknologi informasi membawa perubahan mendasar pada lanskap praktik audit sektor publik secara global. Adopsi *Artificial Intelligence* (AI) dalam proses audit meskipun saat ini masih didominasi oleh aplikasi sederhana seperti ekstraksi data dan *Optical Character Recognition* (OCR) membuka potensi besar dalam meningkatkan efisiensi dan

cakupan audit (Kokina et al., 2025). Namun, tantangan seperti transparansi algoritma, potensi bias AI, perlindungan privasi data, serta risiko ketergantungan auditor yang berlebihan pada sistem otomatis menjadi isu yang perlu diantisipasi dalam pengembangan kebijakan audit digital ke depan.

Lebih lanjut, penerapan *Robotic Process Automation* (RPA) dan AI oleh firma-firma audit besar terbukti memungkinkan auditor untuk mengalihkan fokus mereka dari pekerjaan rutin ke aktivitas yang lebih bernilai tambah tinggi, meskipun hal ini berpotensi memperlebar kesenjangan kapasitas antara lembaga audit besar dan kecil (Vitali & Giuliani, 2025). Dalam konteks yang lebih luas, pergeseran batas-batas audit sektor publik yang kini mencakup audit kinerja, audit pembangunan berkelanjutan, hingga audit digital menghadirkan peluang sekaligus tantangan baru bagi lembaga pemeriksa dalam memenuhi ekspektasi *stakeholders* yang terus berkembang (Grossi et al., 2023).

ANALISIS TEMATIK

Berdasarkan sintesis terhadap 15 artikel terpilih, tiga tema dominan teridentifikasi: (1) Akuntabilitas dan Kualitas Audit — meliputi studi Tran et al. (2021), Wu et al. (2024), Abdul-Baki et al. (2023), Polzer et al. (2025), dan Grossi & Argento (2021) yang secara konsisten menegaskan akuntabilitas sebagai variabel kunci dalam menentukan kualitas dan dampak audit; (2) *Value for Money* dan Kinerja Pemerintah — diwakili oleh Wang & Vasarhelyi (2024), Volden (2019), Zhang et al. (2023), Lucuḡ et al. (2025), dan Grossi et al. (2023) yang memperlihatkan bahwa orientasi *value for money* memperluas cakupan audit dari kepatuhan menuju dampak nyata; serta (3) Kapasitas dan Inovasi Audit — mencakup Alqudah et al. (2023), Kai et al. (2022), Sawaya et al. (2025), Kokina et al. (2025), dan Vitali & Giuliani (2025) yang menekankan pentingnya investasi pada kompetensi auditor dan adopsi teknologi sebagai prasyarat efektivitas audit modern. Ketiga tema ini saling memperkuat dan membentuk satu ekosistem audit sektor publik yang komprehensif, di mana akuntabilitas menjadi tujuan, *value for money* menjadi standar pengukuran, dan kapasitas auditor menjadi instrumen pencapaiannya.

4. KESIMPULAN DAN SARAN

KESIMPULAN

Kajian sistematis terhadap lima belas artikel terpilih menunjukkan bahwa prinsip-prinsip audit sektor publik memiliki kontribusi yang nyata dan terukur dalam mewujudkan akuntabilitas serta *value for money* pada lembaga pemerintah. Akuntabilitas terbukti bukan sekadar kewajiban formal, melainkan mekanisme substantif yang menggerakkan perbaikan

kinerja organisasi publik secara menyeluruh. Penerapan konsep *economy*, *efficiency*, dan *effectiveness* dalam praktik audit mampu mendorong pengelolaan keuangan negara yang lebih rasional dan berdampak. Transformasi digital melalui adopsi *artificial intelligence* dan *continuous audit* turut memperluas cakupan serta meningkatkan ketajaman analisis auditor dalam mendeteksi penyimpangan secara lebih dini dan efisien.

SARAN

Berdasarkan temuan yang telah diuraikan, penguatan kapasitas auditor — baik dari sisi kompetensi teknis maupun integritas personal — perlu menjadi prioritas kebijakan yang berkelanjutan, terutama di lingkungan pemerintah daerah yang masih menghadapi keterbatasan sumber daya. Lembaga pemeriksa seperti BPK dan APIP disarankan untuk mengakselerasi adopsi teknologi *audit digital* secara terencana guna meningkatkan efektivitas pengawasan. Selain itu, penelitian lanjutan perlu diarahkan pada pengembangan indikator pengukuran *value for money* yang lebih kontekstual sesuai karakteristik tata kelola Indonesia, sehingga rekomendasi audit dapat ditindaklanjuti secara lebih konkret oleh para pemangku kepentingan.

DAFTAR REFERENSI

- Abdul-Baki, Z., Diab, A., & Kadir, A. O. (2023). Resisting institutionalized corruption: The case of public audit in Nigeria. *Journal of Accounting and Public Policy*, 42(6), 107052. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2022.107052>
- Alfatuurrahmah, K. A. F., & Aulia, S. (2025). Literature review: Implementasi basis akrual dalam akuntansi sektor publik: Tantangan dan solusi. *Jurnal Kajian Ekonomi dan Bisnis*, 1(1), 1–9.
- Alqudah, H., Amran, N. A., Hassan, H., Lutfi, A., Alessa, N., Alrawad, M., & Almaiah, M. A. (2023). Examining the critical factors of internal audit effectiveness from internal auditors' perspective: Moderating role of extrinsic rewards. *Heliyon*, 9(10), e20497. <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2023.e20497>
- Amril, A., Syamsuri, H., & HM Baso, M. I. (2024). Analisis sector service quality: Analysis models value for money. *JPPI (Jurnal Penelitian Pendidikan Indonesia)*, 10(4), 1–9. <https://doi.org/10.29210/020243141>
- Branet, D. S., & Hategan, C. D. (2024). Bibliometric framing of research trends regarding public sector auditing to fight corruption and prevent fraud. *Journal of Risk and Financial Management*, 17(3). <https://doi.org/10.3390/jrfm17030094>
- Cordery, C. J., & Hay, D. (2024). Public sector audit: New public management influences and eco-system driven reforms. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 37(4), 595–618. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-07-2023-0124>
- Faizal, D., & Nugrahanti, T. P. (2024). Audit kinerja sebagai instrumen peningkatan akuntabilitas publik di sektor pemerintahan. *As-Syirkah: Islamic Economics & Financial Journal*, 3(2), 522–530. <https://doi.org/10.56672/assyirkah.v4i4.532>

- Grossi, G., & Argento, D. (2021). The fate of accounting for public governance development. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(9), 272–303. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2020-5001>
- Grossi, G., Hay, D. C., Kuruppu, C., & Neely, D. (2023). Changing the boundaries of public sector auditing. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 35(4), 417–430. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-05-2023-0079>
- Kai, R., Yusheng, K., Ntarmah, A. H., & Ti, C. (2022). Constructing internal audit quality evaluation index: Evidence from listed companies in Jiangsu province, China. *Heliyon*, 8(9), e10598. <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2022.e10598>
- Kokina, J., Blanchette, S., Davenport, T. H., & Pachamanova, D. (2025). Challenges and opportunities for artificial intelligence in auditing: Evidence from the field. *International Journal of Accounting Information Systems*, 56, 100734. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2025.100734>
- Leixnering, S., Höllerer, M. A., Polzer, T., & Schiffinger, M. (2025). The role of public auditing in delegated governance. *Journal of Accounting and Public Policy*, 49, 107281. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2024.107281>
- Lestari, P. A. (2025). Transparency and accountability in the digital era: Insights from public sector accounting. *Sinergi International Journal of Accounting and Taxation*, 3(3), 195–208. <https://doi.org/10.61194/ijat.v3i3.864>
- Luçu Capraş, I., Achim, M. V., Rahat, B., & Nicolò, G. (2025). Sustainable auditing governance in a changing landscape: Cross-country evidence on the effect of traditional and innovative audit mechanisms on fraud risk. *Journal of Innovation and Knowledge*, 10(5). <https://doi.org/10.1016/j.jik.2025.100798>
- Mattei, G., Grossi, G., & Guthrie, J. A. M. (2021). Exploring past, present and future trends in public sector auditing research: A literature review. *Meditari Accountancy Research*, 29(7). <https://doi.org/10.1108/MEDAR-09-2020-1008>
- Murphy, P., Lakoma, K., Eckersley, P., Dom, B. K., & Jones, M. (2023). Public goods, public value and public audit: The Redmond review and English local government. *Public Money & Management*, 43(3), 242–250. <https://doi.org/10.1080/09540962.2022.2126644>
- O'Regan, B., King, R., & Smith, D. (2021). Combining accountability forms: Transparency and "intelligent" accountability in a public service organization. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(5), 1287–1315. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2020-4473>
- Paranata, A. (2025). A systematic literature review of anti-corruption policy: A future research agenda in Indonesia. *Public Organization Review*, 25(3), 1181–1214. <https://doi.org/10.1007/s11115-025-00847-8>
- Pratiwi, D. D., & Pagalung, G. (2025). Audit quality study of public sector performance: Systematic literature review. In *Proceedings of the ICAME 2024 Conference*. Atlantis Press. https://doi.org/10.2991/978-94-6463-758-8_4
- Sari, R., & Muslim, M. (2023). Accountability and transparency in public sector accounting: A systematic review. *Amkop Management Accounting Review (AMAR)*, 3(2), 90–106. <https://doi.org/10.37531/amar.v3i2.1440>
- Sawaya, C., Jabbour Al Maalouf, N., Hanoun, R., & Rakwi, M. (2025). Impact of auditor independence, expertise, and industry experience on financial reporting quality. *Asia Pacific Management Review*, 30(1), 100357. <https://doi.org/10.1016/j.apmr.2025.100357>

- Tajudin, A., Khan, N. I., & Ismail, A. H. (2022). Twelve decades of public sector accounting research: A bibliometric review. *Management & Accounting Review*, 21(3), 227–252. <https://doi.org/10.24191/MAR.V21i03-10>
- Tran, Y. T., Nguyen, N. P., & Hoang, T. C. (2021). The role of accountability in determining the relationship between financial reporting quality and the performance of public organizations: Evidence from Vietnam. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(1), 106801. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2020.106801>
- Vitali, S., & Giuliani, M. (2025). Emerging digital technologies and auditing firms: Opportunities and challenges. *International Journal of Accounting Information Systems*, 53, 100676. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2024.100676>
- Volden, G. H. (2019). Assessing public projects' value for money: An empirical study of the usefulness of cost-benefit analyses in decision-making. *International Journal of Project Management*, 37(4), 549–564. <https://doi.org/10.1016/j.ijproman.2019.02.007>
- Wang, W., & Vasarhelyi, M. A. (2024). The application of continuous audit and monitoring methodology: A government medication procurement case. *International Journal of Accounting Information Systems*, 55, 100713. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2024.100713>
- Wu, Y., Chen, W., & Yan, H. (2024). The accountability system for operation and investment and audit quality of state-owned enterprises. *International Review of Financial Analysis*, 96, 103680. <https://doi.org/10.1016/j.irfa.2024.103680>
- Zhang, Y., Zhang, Q., Hu, H., Wang, C., & Guo, X. (2023). Accountability audit of natural resource, government environmental regulation and pollution abatement: An empirical study based on difference-in-differences model. *Journal of Cleaner Production*, 410, 137205. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2023.137205>