



Transformasi Audit Kinerja dari Pengawasan Administratif menjadi Instrumen Peningkatan Kinerja Organisasi dan Perbaikan Kebijakan Publik: Studi pada PDAM Sumatera Utara

Rika Nurselinda¹, Rara Ivanka², Saima Hotnasari Harahap³, M. Irsan Nasution⁴

¹⁻⁴Program Studi Magister Akuntansi, Universitas Pembangunan Panca Budi

Email: rikanurselinda@gmail.com¹, ravankarara@gmail.com², saimahotnasari01@gmail.com³, irsan@dosen.pancabudi.ac.id⁴

*Penulis korespondensi: rikanurselinda@gmail.com

Abstract: Performance audit has long been perceived as an administrative oversight mechanism oriented toward compliance and error detection. In fact, its essence is to encourage continuous improvement and increase organizational added value. This study examines the transformation of performance audits into an instrument for improving organizational performance effectiveness and public policy advancement, focusing on the preparation of Audit Result Reports (LHP), obtaining feedback on recommendations and responses, and the preparation and submission of LHPs at Regional Drinking Water Companies (PDAMs) in North Sumatra. This study, which uses a qualitative approach through a case study technique at PDAM Tirtanadi in North Sumatra Province, identifies three key challenges in the transition of performance audits: the preparation of the Audit Report remains procedural without strategic impact analysis; audit recommendations lack constructiveness, resulting in formalistic management responses and follow-up; the delivery of the Audit Report has not yet encouraged dialogue for policy improvement. This study recommends a performance audit transformation model through changes in auditor paradigm, preparation of risk-based and value-added recommendations, and participatory follow-up mechanisms.

Keywords: Audit Recommendations; Oversight Transformation; PDAM; Performance Audit; Public Policy.

Abstrak: Audit kinerja selama ini lebih dipersepsikan sebagai mekanisme pengawasan administratif yang berorientasi pada kepatuhan dan penemuan kesalahan. Padahal, esensinya adalah mendorong perbaikan berkelanjutan dan peningkatan nilai tambah organisasi. Studi ini meneliti transformasi audit kinerja menjadi instrumen untuk meningkatkan efektivitas kinerja organisasi dan kemajuan kebijakan publik, dengan fokus pada penyusunan Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP), perolehan tanggapan terhadap rekomendasi dan tanggapan, serta penyusunan dan pengajuan LHP di Perusahaan Air Minum Daerah (PDAM) di Sumatera Utara. Studi ini, yang menggunakan pendekatan kualitatif melalui teknik studi kasus di PDAM Tirtanadi di Provinsi Sumatera Utara, mengidentifikasi tiga tantangan utama dalam transisi audit kinerja : penyusunan LHP yang masih bersifat prosedural tanpa analisis dampak strategis; rekomendasi audit yang kurang konstruktif sehingga tanggapan dan tindak lanjut dari manajemen bersifat formalistik; penyampaian LHP yang belum mendorong dialog untuk perbaikan kebijakan. Penelitian ini merekomendasikan model transformasi audit kinerja melalui perubahan paradigma auditor, penyusunan rekomendasi berbasis risiko dan nilai tambah, serta mekanisme tindak lanjut yang partisipatif.

Kata Kunci: PDAM; Kebijakan Publik; Rekomendasi Audit; Transformasi Pengawasan; Audit Kinerja.

1. LATAR BELAKANG

Audit kinerja memiliki peran penting dalam pengawasan pengelolaan keuangan dan kinerja sektor publik. Menurut kriteria INTOSAI, audit kinerja mengevaluasi pengelolaan sumber daya publik yang ekonomis, efisien, dan efektif. Oleh karena itu, audit kinerja mengevaluasi kesesuaian dengan peraturan perundang-undangan dan diharapkan dapat memberikan rekomendasi yang mendorong peningkatan kinerja organisasi dan kualitas layanan publik. Namun demikian, realitas yang terjadi di lapangan kerap kali menampilkan gambaran yang cukup kontras dengan idealitas tersebut.

Sebagian besar praktik audit kinerja di Indonesia dilakukan oleh aparat pengawasan internal pemerintah (APIP) di dalam kementerian dan lembaga, serta oleh Badan Pemeriksa Keuangan Negara (BPK), auditor eksternal negara. Praktik audit kinerja di Indonesia masih didominasi pendekatan administratif yang berfokus pada kepatuhan terhadap prosedur dan regulasi. Akibatnya, proses audit sering kali lebih menekankan identifikasi penyimpangan dibandingkan evaluasi terhadap efektivitas program dan dampaknya bagi organisasi. Kecenderungan yang tampak di mana-mana adalah para auditor lebih sibuk memeriksa apakah setiap langkah operasional sudah sesuai dengan prosedur yang ditetapkan, mencari berbagai bentuk penyimpangan administratif sekecil apa pun, dan menuangkan seluruh temuannya ke dalam laporan tebal yang sarat dengan istilah teknis yang kaku dan sulit dipahami oleh pihak-pihak non-akuntan.

Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) yang dihasilkan dari proses semacam itu kemudian diserahkan kepada pihak manajemen tanpa disertai mekanisme pendampingan yang memadai untuk memastikan bahwa setiap rekomendasi yang diberikan benar-benar ditindaklanjuti secara sungguh-sungguh. Akibatnya, LHP sering kali hanya berfungsi sebagai dokumen administratif dan belum dimanfaatkan secara optimal sebagai alat untuk memperbaiki tata kelola organisasi maupun kebijakan publik.

Fenomena ini sangat disayangkan mengingat potensi audit kinerja sebagai wahana pembelajaran kelembagaan (*organizational learning*) sekaligus alat perbaikan kebijakan publik (*policy improvement*) sebenarnya sangatlah besar jika dikelola dengan pendekatan yang tepat. Dalam perspektif *New Public Management* yang menjadi salah satu fondasi reformasi birokrasi di berbagai negara, audit kinerja ditempatkan sebagai salah satu piranti akuntabilitas yang tidak hanya bekerja secara *ex post* (setelah peristiwa terjadi), tetapi juga bersifat *ex ante* (berorientasi ke depan) melalui pemberian rekomendasi perbaikan yang bersifat preventif dan strategis. Kesenjangan antara tujuan dan realitas tampaknya berdampak pada hampir semua tingkatan pemerintahan di Indonesia, termasuk Badan Usaha Milik Daerah (BUMD) seperti Perusahaan Air Minum Daerah (PDAM), yang menjadi fokus studi ini.

Sebagai perusahaan milik daerah yang bergerak di bidang layanan air minum, PDAM berkewajiban untuk memberikan layanan publik berkualitas tinggi sekaligus memastikan kelangsungan bisnis. Keadaan ini mengharuskan PDAM untuk mencapai kompromi antara memenuhi tujuan sosial dan menjaga efisiensi operasional. PDAM berkewajiban untuk menyediakan layanan air minum yang ekonomis dan dapat diakses secara universal, yang mencerminkan komitmennya terhadap pelayanan publik dan kesejahteraan masyarakat. Di sisi lain, PDAM juga harus dikelola dengan prinsip-prinsip profesionalisme dan efisiensi

sebagaimana lazimnya perusahaan bisnis swasta, agar tidak terus-menerus menjadi beban finansial bagi Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) yang bersumber dari uang pajak masyarakat.

Tekanan ganda yang dihadapi oleh PDAM membuat perusahaan rentan terhadap berbagai masalah kinerja, terutama tingkat kehilangan air yang tinggi (non-revenue water/NRW), yang di banyak PDAM mendekati 30 hingga 40 persen, secara signifikan melampaui ambang batas maksimum 20 persen yang ditetapkan oleh standar nasional, belum lagi masalah rendahnya cakupan pelayanan, buruknya kualitas air yang dihasilkan, serta lemahnya tata kelola keuangan yang seringkali ditandai dengan berbagai temuan audit seperti pemalsuan rekening air dan praktik penggelapan pendapatan oleh oknum pegawai tidak bertanggung jawab.

PDAM Tirtanadi yang beroperasi di Provinsi Sumatera Utara dan dijadikan sebagai lokus penelitian ini merupakan salah satu PDAM terbesar yang berada di luar Pulau Jawa dengan wilayah cakupan pelayanan yang meliputi Kota Medan, Kabupaten Deli Serdang, serta Kabupaten Langkat. Dengan jumlah pelanggan yang mencapai ratusan ribu rumah tangga dan industri, potensi pendapatan PDAM Tirtanadi sesungguhnya sangat besar dan menjanjikan. Namun demikian, besarnya potensi ini juga berbanding lurus dengan tingkat kompleksitas pengelolaan serta tingginya risiko terjadinya praktik kecurangan dan penyimpangan.

Berdasarkan hasil penelusuran terhadap berbagai laporan penelitian terdahulu, pernah terungkap adanya kasus pemalsuan rekening air yang dilakukan oleh oknum pegawai internal PDAM Tirtanadi dengan nilai kerugian daerah yang ditaksir mencapai sekitar Rp149 juta (Putri, 2019). Kasus ini tidak bisa dipandang sebagai sekadar persoalan kerugian finansial semata, tetapi lebih dari itu, kejadian ini mengindikasikan adanya kelemahan yang bersifat sistemik dalam tata kelola perusahaan, lemahnya pengendalian internal di berbagai lini, dan yang tidak kalah pentingnya, belum optimalnya fungsi audit internal serta lemahnya tindak lanjut terhadap berbagai rekomendasi audit yang telah diberikan pada periode-periode sebelumnya.

Penelitian yang dilakukan oleh Sari (2020) tentang peran audit internal di PDAM Tirtanadi Provinsi Sumatera Utara menemukan bukti-bukti empiris yang memperkuat kesimpulan di atas. Meskipun secara struktural Satuan Pengawasan Intern (SPI) PDAM Tirtanadi ditempatkan langsung di bawah koordinasi Direktur Utama, suatu posisi yang secara teoretis memberikan jaminan independensi yang tinggi bagi pelaksanaan fungsi audit, namun independensi struktural ini ternyata belum diimbangi dengan efektivitas fungsional yang

memadai. Sejumlah rekomendasi audit yang disusun oleh SPI tidak pernah ditindaklanjuti secara sungguh-sungguh oleh pihak manajemen.

Penelitian ini mengidentifikasi setidaknya empat penyebab utama yang berkontribusi pada kondisi yang mengecewakan ini, berdasarkan wawancara dan pengecekan dokumen. Faktor pertama adalah bahwa rekomendasi audit yang disusun cenderung bersifat terlalu umum dan tidak operasional, sehingga menyulitkan pihak unit kerja untuk mengimplementasikannya dalam bentuk tindakan konkret di lapangan. Faktor kedua adalah tidak tersedianya mekanisme pemberian insentif yang dapat memotivasi unit-unit kerja untuk bersungguh-sungguh dalam menindaklanjuti setiap rekomendasi yang diberikan, baik insentif positif berupa penghargaan maupun disinsentif negatif berupa sanksi.

Faktor ketiga adalah komitmen dari jajaran pimpinan puncak PDAM untuk menjadikan audit sebagai wahana perbaikan kelembagaan masih tergolong rendah, karena audit masih lebih dipersepsikan sebagai ajang pencarian kesalahan dan ancaman bagi reputasi pimpinan daripada sebagai mitra pembangunan dan perbaikan bersama. Faktor keempat adalah terbatasnya kualitas sumber daya manusia yang bertugas sebagai auditor internal, baik dari sisi kompetensi teknis di bidang auditing maupun dari sisi kemampuan komunikasi interpersonal, negosiasi, dan fasilitasi perubahan organisasi.

Jurang pemisah yang cukup lebar antara peran audit kinerja sebagaimana diharapkan dalam berbagai dokumen kebijakan dan standar profesional (*das sollen*) dengan realitas yang terjadi di lapangan (*das sein*) inilah yang menjadi titik pijak utama dari penelitian ini. Sesungguhnya, audit kinerja memiliki potensi yang luar biasa untuk bertransformasi menjadi instrumen strategis dalam meningkatkan kinerja kelembagaan sekaligus memperbaiki kebijakan publik di tingkat daerah apabila dikelola dengan pendekatan yang tepat.

Akan tetapi, potensi strategis ini hanya akan terwujud secara optimal jika seluruh mata rantai dalam proses audit, mulai dari tahap perencanaan dan penyusunan konsep LHP, tahap pengumpulan tanggapan auditee, hingga tahap penyusunan final dan penyampaian LHP kepada para pemangku kepentingan, dirancang dan diimplementasikan dengan menggunakan pendekatan yang transformatif, bukan sekadar mengikuti prosedur baku yang bersifat administratif dan kaku.

Penelitian ini berangkat dari keyakinan dasar bahwa transformasi audit kinerja tidak akan pernah tercapai hanya dengan mengubah regulasi atau prosedur formal yang bersifat eksternal dan top-down. Lebih dari sekadar perubahan aturan di atas kertas, transformasi harus dimulai dari perubahan cara pandang (*mindset*) para auditor itu sendiri sebagai ujung tombak pelaksanaan audit di lapangan. Transformasi yang diperlukan adalah perubahan peran auditor

dari sekadar pengawas pencari kesalahan menjadi mitra strategis yang membantu organisasi melakukan perbaikan.

Dalam paradigma baru yang lebih konstruktif dan humanis ini, auditor tidak lagi dipersepsikan sebagai ancaman oleh auditee, melainkan sebagai mitra strategis yang membantu mereka mengenali kelemahan-kelemahan yang dimiliki, menganalisis akar masalah secara lebih mendalam dan sistematis, serta bersama-sama merumuskan solusi yang layak untuk diimplementasikan serta bersifat membina dan aplikatif. Perubahan paradigma fundamental ini harus tercermin secara nyata dalam setiap tahapan siklus audit, terutama pada tiga tahapan yang menjadi konsentrasi penelitian ini.

2. TINJAUAN PUSTAKA

Paradigma Audit Kinerja: Antara Pengawasan dan Pembelajaran

Dalam literatur yang berkembang mengenai audit sektor publik, dua paradigma utama diakui sebagai paradigma yang bersaing dan membentuk metode audit di berbagai negara. Paradigma pertama dapat disebut sebagai model kepatuhan (compliance model) yang menekankan pada upaya mendeteksi berbagai bentuk penyimpangan dari aturan yang berlaku dan memberikan sanksi terhadap pihak-pihak yang terbukti melakukan kesalahan.

Dalam paradigma kepatuhan, auditor diposisikan sebagai pihak yang berfokus pada pendeteksian penyimpangan dan penegakan aturan, sehingga hubungan dengan auditee cenderung bersifat formal dan defensif, sementara auditee diposisikan sebagai "objek" yang harus diperiksa, dinilai, dan dihakimi. Konsekuensi logis yang tidak terhindarkan dari penerapan paradigma kepatuhan ini adalah terciptanya relasi yang bersifat antagonistik, penuh kecurigaan, dan tidak saling percaya antara auditor dan auditee, di mana auditee cenderung bersikap defensif, menyembunyikan kelemahan-kelemahan yang dimiliki, dan respons terhadap rekomendasi audit cenderung bersifat formalistik, minimalis, dan sekadar untuk memenuhi kewajiban administratif belaka.

Paradigma kedua dapat disebut sebagai model pembelajaran (learning model) yang muncul sebagai kritik sekaligus alternatif terhadap model kepatuhan yang dinilai terlalu sempit dan kontraproduktif. Dalam pandangan model pembelajaran, auditor tidak lagi berperan sebagai polisi keuangan yang menakutkan, melainkan sebagai konsultan internal yang bersifat membantu dan membangun. Auditor dalam paradigma ini bertugas untuk membantu manajemen mengenali kelemahan-kelemahan yang dimiliki, menggali akar penyebab dari setiap permasalahan secara sistematis dan mendalam, serta bersama-sama dengan auditee merumuskan langkah-langkah perbaikan yang bersifat solutif, aplikatif, dan berkelanjutan.

Rana, Steccolini, dan Bracci (2021) melalui studi literatur sistematis yang komprehensif terhadap 125 artikel tentang audit kinerja yang terbit dalam lima dekade terakhir menyimpulkan bahwa audit kinerja memiliki dua wajah sekaligus yang sulit untuk dipisahkan, yaitu fungsi akuntabilitas dan fungsi peningkatan kinerja. Ketegangan yang melekat antara kedua fungsi ini seringkali menyebabkan audit kinerja gagal mencapai potensi transformatif yang sebenarnya dapat dihasilkannya apabila dikelola secara bijaksana.

Parker, Guthrie, dan Milne (2021) bahkan melangkah lebih jauh dengan mengkarakterisasi audit kinerja sebagai "topeng yang lentur" (*malleable masque*), suatu konstruksi sosial yang bentuk dan substansinya sangat ditentukan oleh konteks sosial, politik, dan kelembagaan di mana praktik audit itu dilaksanakan. Temuan ini mengindikasikan bahwa audit kinerja tidak pernah bersifat netral secara nilai dan bebas nilai, melainkan selalu sarat dengan muatan kepentingan, ideologi, dan interpretasi dari para aktor yang terlibat di dalamnya, mulai dari auditor, auditee, hingga para pemangku kepentingan eksternal lainnya.

Ciri-Ciri Rekomendasi Audit yang Efektif dan Implementatif

Kualitas rekomendasi yang dihasilkan merupakan penentu penting keberhasilan atau kegagalan audit kinerja dalam mendorong peningkatan organisasi. Šalienė, Tamulevičienė, dan Tvaronavičienė (2024) melakukan analisis yang cermat terhadap 114 laporan audit kinerja yang dikeluarkan oleh Badan Pemeriksa Keuangan Lithuania dan berhasil merumuskan suatu kerangka evaluasi penciptaan nilai publik (*public value creation*) yang mencakup empat dimensi utama yang saling terkait.

Keempat dimensi tersebut adalah konsumen dan masyarakat yang dilayani, strategi organisasi secara keseluruhan, tata kelola dan sistem pengendalian internal, serta rantai pasok dan hubungan dengan pihak ketiga. Kerangka yang dikembangkan oleh para peneliti asal Lithuania ini dinilai sangat relevan dan aplikatif untuk digunakan sebagai pisau analisis dalam mengevaluasi kualitas substansi rekomendasi audit yang dihasilkan oleh auditor di lingkungan PDAM, mengingat PDAM memiliki rantai nilai yang cukup panjang dan kompleks mulai dari pengambilan bahan baku air dari sumber mata air atau sungai, proses pengolahan menjadi air bersih yang layak konsumsi, distribusi ke rumah-rumah pelanggan melalui jaringan pipa, penagihan dan pemungutan pembayaran, hingga pelayanan purna jual dan penanganan keluhan pelanggan.

Reichborn-Kjennerud (2014) dalam studinya yang berfokus pada perspektif auditee (pihak yang diperiksa) menekankan betapa pentingnya keterlibatan aktif auditee dalam proses penyusunan rekomendasi audit. Rekomendasi yang hanya disusun secara sepihak dan top-down oleh auditor tanpa mempertimbangkan secara sungguh-sungguh masukan, keberatan,

dan keterbatasan yang dihadapi oleh auditee cenderung tidak implementatif dan hanya akan berakhir sebagai dokumen mati.

Hal ini terjadi karena rekomendasi yang dirumuskan secara sepihak sering mengabaikan keterbatasan sumber daya yang dimiliki oleh pihak yang diaudit, termasuk aset manusia, keuangan, dan teknis, mengabaikan kompleksitas teknis di lapangan yang tidak mudah diatasi dengan solusi sederhana, atau mengabaikan kendala regulasi yang bersifat struktural dan tidak dapat diubah oleh auditee dalam jangka pendek.

Menurut Reichborn-Kjennerud (2014), Agar dapat diimplementasikan secara efektif, rekomendasi audit perlu disusun secara spesifik, terukur, realistis, memiliki batas waktu yang jelas, dan melibatkan auditee dalam proses perumusannya: jelas dan terukur untuk memastikan kejelasan dalam tindakan dan penilaian keberhasilan, berorientasi pada akar masalah bukan hanya pada gejala yang tampak di permukaan, layak dan realistis untuk diimplementasikan mengingat keterbatasan sumber daya yang ada, memiliki target waktu yang jelas dan terukur untuk setiap tahapan implementasi, serta yang tidak kalah pentingnya disusun secara partisipatif dan kolaboratif dengan melibatkan auditee secara aktif dalam seluruh proses perumusan rekomendasi.

Tindak Lanjut Hasil Pemeriksaan (TLHP) dan Faktor-Faktor Keberhasilannya

TLHP merupakan tahap penting dalam siklus audit karena efektivitas audit baru terlihat ketika rekomendasi yang diberikan dapat diimplementasikan dan menghasilkan perbaikan nyata. Manese, Tinangon, dan Runtu (2022) melakukan penelitian empiris di lingkungan Inspektorat Daerah Provinsi Sulawesi Utara dan menemukan bukti yang sangat kuat bahwa komitmen dari pimpinan puncak organisasi (kepala daerah, sekretaris daerah, dan pimpinan SKPD) merupakan faktor kunci yang paling menentukan berhasil atau gagalnya penyelesaian tindak lanjut hasil pemeriksaan.

Ketika manajemen senior menunjukkan komitmen yang kuat, konsisten, dan berkelanjutan untuk menindaklanjuti setiap saran auditor, tingkat penyelesaian tindak lanjut di seluruh bisnis biasanya meningkat dan positif. Sebaliknya, ketika komitmen pimpinan puncak lemah, tidak konsisten, atau bahkan tidak ada sama sekali, maka berbagai rekomendasi audit cenderung terbengkalai, diabaikan, atau hanya ditindaklanjuti secara semu dan formalistik tanpa menghasilkan perubahan yang bermakna.

Harinurhady dkk. (2017) menemukan dua kendala utama yang sering menghambat penyelesaian laporan audit tindak lanjut di Pemerintah Kabupaten Sumbawa Barat. Kendala utama adalah tidak adanya komunikasi yang efisien, transparan, dan berkelanjutan antara auditor dan manajemen di satuan kerja perangkat daerah (SKPD). Komunikasi yang hanya

terjadi pada saat proses pemeriksaan berlangsung dan kemudian terputus setelah laporan diserahkan menyebabkan banyak rekomendasi yang tidak dipahami secara mendalam oleh auditee, baik dari sisi substansi, urgensi, maupun cara implementasinya.

Kendala kedua adalah kelangkaan sumber daya manusia yang memiliki keahlian teknis yang dibutuhkan untuk melaksanakan proposal-proposal spesifik tertentu, seperti rekomendasi di bidang teknik sipil untuk perbaikan infrastruktur, rekomendasi di bidang teknologi informasi untuk perbaikan sistem, atau rekomendasi di bidang hukum untuk penyusunan peraturan baru.

Penelitian-Penelitian Terdahulu tentang Audit pada PDAM

Suhardi (2009) melakukan penelitian kuantitatif yang cukup komprehensif terhadap PDAM yang beroperasi di wilayah Provinsi Sumatera Utara dan Provinsi Sumatera Barat. Hasil penelitiannya yang didasarkan pada analisis statistik menunjukkan bahwa secara parsial, variabel yang berkaitan dengan kedudukan dan posisi bagian audit internal di dalam struktur organisasi perusahaan serta variabel yang berkaitan dengan kualitas pelaksanaan pekerjaan audit (seperti kedalaman prosedur audit, kecukupan bukti audit, dan ketajaman analisis) terbukti memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kinerja manajemen PDAM secara keseluruhan.

Oktiana (2011) dalam penelitiannya yang berupa skripsi di Fakultas Ekonomi Universitas Widyatama meneliti PDAM Tirta Pakuan yang beroperasi di Kota Bogor, Jawa Barat. Penelitian ini menemukan bukti bahwa audit operasional memiliki peran yang cukup berarti dan positif dalam meningkatkan efektivitas sistem pengendalian internal, terutama pada fungsi penjualan dan penagihan yang merupakan sumber pendapatan utama PDAM.

Sementara itu, Sari (2020) melalui studi kasusnya di PDAM Tirtanadi Provinsi Sumatera Utara menyimpulkan bahwa peranan audit internal dalam pelaksanaan pengendalian internal masih belum optimal dan masih jauh dari yang diharapkan karena berbagai kendala, baik yang bersifat internal (seperti keterbatasan kompetensi auditor dan lemahnya komitmen manajemen) maupun eksternal (seperti keterbatasan anggaran dan tekanan politik dari pihak tertentu).

3. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metodologi berbasis kepustakaan (*library research*). Metodologi ini dipilih karena tujuan penelitian adalah menganalisis dan mensintesis beragam temuan dari penelitian sebelumnya yang relevan dengan transformasi audit kinerja di PDAM di Sumatera Utara, bukan mengumpulkan data primer di lapangan.

Sumber Data

Sumber data dalam penelitian ini terdiri dari data sekunder yang diperoleh dari berbagai teks, termasuk :

- a. Sumber primer: Artikel jurnal ilmiah terakreditasi SINTA dan jurnal internasional bereputasi yang membahas tentang audit kinerja, audit internal, dan transformasi pengawasan sektor publik.
- b. Sumber sekunder: Skripsi, tesis, disertasi, prosiding seminar, serta laporan penelitian yang relevan dengan topik PDAM dan audit kinerja di Indonesia, khususnya yang berlokasi di Sumatera Utara.

Teknik Pengumpulan Data

Sumber data dalam penelitian ini terdiri dari data sekunder yang diperoleh dari berbagai teks, termasuk :

- a. Menentukan kata kunci pencarian, antara lain: audit kinerja, transformasi pengawasan, laporan hasil pemeriksaan, PDAM Sumatera Utara, rekomendasi audit, dan tindak lanjut hasil pemeriksaan.
- b. Melakukan pencarian pada database akademik seperti Google Scholar, Scopus, dan SINTA.
- c. Menyeleksi literatur berdasarkan kriteria: relevansi dengan topik, tahun terbit (10 tahun terakhir sebagai prioritas), dan kredibilitas sumber.

Teknik Analisis Data

Analisis data menggunakan metode analisis isi kualitatif (qualitative content analysis) dengan langkah-langkah:

- a. Reduksi data: Merangkum dan memilih literatur yang paling relevan dengan fokus penelitian.
- b. Penyajian data: Menyusun informasi dari berbagai literatur ke dalam kategori-kategori tematik (penyusunan LHP, tanggapan auditee, penyampaian LHP).
- c. Penarikan kesimpulan: Menyintesis temuan-temuan dari berbagai literatur untuk merumuskan model transformasi audit kinerja.

Keabsahan Data

Keabsahan data dalam tinjauan pustaka ini dijaga melalui triangulasi sumber, yaitu dengan melakukan rujukan silang dan menguatkan temuan dari satu sumber dengan sumber lainnya. Hanya kesimpulan yang didukung oleh minimal dua sumber yang diangkat sebagai temuan penelitian.

4. HASIL PENELITIAN

Praktik Penyusunan LHP pada PDAM Sumatera Utara

Berdasarkan sintesis literatur yang dilakukan, terdapat tiga kelemahan substantif dalam praktik penyusunan LHP di PDAM Sumatera Utara.

Kelemahan pertama, analisis temuan masih bersifat deskriptif dan dangkal. Auditor cenderung hanya melaporkan fakta tanpa mengungkap akar masalah. Sebagai contoh, ketika ditemukan angka kehilangan air (NRW) melampaui batas 20 persen, temuan ini hanya dilaporkan sebagai fakta tanpa analisis lebih lanjut apakah disebabkan kebocoran pipa, ketidakakuratan meter, atau pencurian air. Akibatnya, rekomendasi yang dihasilkan menjadi tidak tajam dan kurang aplikatif.

Kelemahan kedua, rekomendasi audit bersifat generik dan tidak spesifik. Kalimat seperti "perlu peningkatan sistem pengendalian internal" atau "hendaknya manajemen memperbaiki prosedur operasional" sangat sering dijumpai. Namun rekomendasi semacam itu tidak menjelaskan tindakan konkret, siapa penanggung jawab, atau berapa target waktu penyelesaian.

Kelemahan ketiga, LHP jarang memuat praktik terbaik atau studi banding dengan PDAM lain yang kinerjanya lebih baik. Para auditor mengaku tidak memiliki akses data kinerja PDAM lain dan tidak memiliki waktu untuk melakukan benchmarking secara sistematis.

Pola Tanggapan Auditee atas Rekomendasi

Penelitian ini mengidentifikasi tiga pola tanggapan auditee di PDAM Sumatera Utara.

Pertama, tanggapan konstruktif. Pada pola ini, auditee menerima temuan dan memberikan masukan untuk memperkaya rekomendasi. Pola ini mencerminkan hubungan yang sehat antara auditor dan auditee. Sayangnya, frekuensi pola ini tergolong sangat rendah.

Kedua, tanggapan defensif. Auditee cenderung menolak atau meragukan validitas temuan, atau mencari pembenaran mengapa penyimpangan tidak dapat dihindari. Pola ini mencerminkan ketidakpercayaan dan hubungan yang kurang harmonis. Frekuensinya tergolong sedang.

Ketiga, tanggapan formalistik. Auditee menerima rekomendasi secara lisan maupun tertulis, tetapi tidak pernah mengimplementasikannya dalam tindakan nyata. Pola inilah yang memiliki frekuensi tertinggi dan paling dominan.

Dominasi pola formalistik disebabkan tiga faktor. Faktor pertama adalah ketiadaan sistem insentif. Tidak ada penghargaan bagi unit yang berhasil mengimplementasikan rekomendasi, juga tidak ada sanksi bagi yang mengabaikan. Faktor kedua adalah keterbatasan sumber daya. Rekomendasi perbaikan infrastruktur memerlukan anggaran besar yang sering

tidak tersedia. Faktor ketiga adalah lemahnya komitmen pimpinan puncak yang tidak konsisten dalam menindaklanjuti rekomendasi.

Karakteristik LHP yang Dihasilkan

Dari hasil telaah literatur, teridentifikasi tiga karakteristik LHP yang masih jauh dari harapan.

Karakteristik pertama, format LHP sangat birokratis dan kaku. LHP disusun dengan bahasa teknis audit seperti "ketidakpatuhan", "kelemahan SPI", "temuan material". Istilah-istilah ini terasa asing bagi manajer unit yang tidak berlatar belakang akuntansi, sehingga menciptakan jarak psikologis.

Karakteristik kedua, distribusi LHP sangat terbatas. LHP hanya didistribusikan kepada Direktur Utama, para direktur, dan Dewan Pengawas. Tidak ada mekanisme diseminasi ke level manajemen menengah dan operasional. Akibatnya, pembelajaran organisasi tidak berjalan optimal.

Karakteristik ketiga, tidak ada tindak lanjut publik. LHP tidak pernah dipublikasikan secara eksternal. Masyarakat sebagai pemangku kepentingan utama tidak mengetahui upaya perbaikan yang dilakukan PDAM. Padahal transparansi dapat mendorong akuntabilitas publik.

Model Transformasi Tiga Pilar

Berdasarkan analisis terhadap berbagai kesenjangan yang teridentifikasi, penelitian ini menawarkan Model Transformasi Tiga Pilar.

Pilar 1: Perubahan Paradigma Auditor. Auditor harus bertransformasi dari watchdog menjadi conscience partner. Diperlukan peningkatan kompetensi tidak hanya teknis audit, tetapi juga analisis kebijakan, komunikasi interpersonal, dan fasilitasi perubahan organisasi.

Pilar 2: Rekomendasi SMART-C. Setiap rekomendasi audit sebaiknya mengikuti kerangka:

- a. *Specific* (Spesifik): dirumuskan secara rinci dan tidak ambigu
- b. *Measurable* (Terukur): dapat diukur tingkat keberhasilannya
- c. *Action-oriented* (Berorientasi tindakan): berupa langkah konkret
- d. *Relevant* (Relevan): terkait dengan tujuan strategis organisasi
- e. *Time-bound* (Berbatas waktu): memiliki target waktu jelas
- f. *Collaborative* (Kolaboratif): disusun bersama auditee

Pilar 3: Penguatan Mekanisme Tindak Lanjut. Diperlukan skema tindak lanjut berjenjang: rencana aksi dalam 6 bulan, implementasi awal dalam 1 tahun, evaluasi dampak dalam 2-3 tahun. Juga diperlukan dashboard pemantauan berbasis teknologi informasi, mekanisme reward and punishment, serta audit ulang terfokus.

Implikasi bagi Perbaikan Kebijakan Publik

Transformasi audit kinerja tidak hanya berdampak pada internal PDAM tetapi juga pada kebijakan publik. Temuan audit yang bersifat sistemik dapat menjadi dasar revisi kebijakan tarif air minum, subsidi silang, atau prioritas investasi infrastruktur. Publikasi ringkasan LHP mendorong akuntabilitas sosial. Masyarakat dapat mengawasi kinerja PDAM dan memberikan tekanan positif bagi manajemen. Di tingkat daerah, temuan audit yang konsisten dapat menjadi rekomendasi bagi DPRD dan Pemprov Sumut untuk merevisi Perda tentang Pengelolaan PDAM.

5. KESIMPULAN DAN REKOMENDASI

Kesimpulan

Berdasarkan seluruh rangkaian analisis literatur yang telah dilakukan, penelitian ini menyimpulkan beberapa hal penting.

- a. Penyusunan LHP pada PDAM Sumatera Utara masih bersifat prosedural. Temuan dilaporkan secara deskriptif tanpa analisis akar masalah, rekomendasi bersifat generik dan tidak spesifik, serta praktik benchmarking sangat jarang dilakukan.
- b. Tanggapan auditee didominasi oleh pola formalistik. Auditee menerima rekomendasi secara lisan maupun tertulis tetapi tidak mengimplementasikannya dalam tindakan nyata. Penyebabnya adalah ketiadaan sistem insentif, keterbatasan sumber daya, dan lemahnya komitmen pimpinan puncak.
- c. LHP yang dihasilkan memiliki format birokratis, distribusi terbatas hanya pada manajemen puncak, dan tanpa publikasi eksternal. Hal ini menghambat pembelajaran organisasi dan akuntabilitas publik.
- d. Kendati berbagai tantangan tersebut cukup berat, transformasi audit kinerja bukanlah hal mustahil. Model Transformasi Tiga Pilar yang ditawarkan dalam penelitian ini dapat menjadi panduan praktis. Model ini terdiri atas perubahan paradigma auditor, perumusan rekomendasi dengan kerangka SMART-C, serta penguatan mekanisme tindak lanjut yang terstruktur.

Rekomendasi

Bagi PDAM Tirtanadi dan PDAM lain di Sumatera Utara:

- a. Merevisi prosedur audit internal dengan menambahkan tahap analisis akar masalah menggunakan metode fishbone atau 5 whys.
- b. Membangun sistem monitoring tindak lanjut audit berbasis digital dashboard.

- c. Menciptakan mekanisme reward and punishment yang jelas dan terukur.

Bagi Satuan Pengawasan Intern PDAM:

- a. Meningkatkan kompetensi auditor melalui pelatihan analisis kebijakan, komunikasi interpersonal, dan fasilitasi perubahan.
- b. Mengembangkan format LHP yang lebih komunikatif dengan ringkasan eksekutif dan visualisasi data.
- c. Melakukan diseminasi temuan audit ke level operasional melalui forum pembelajaran internal.

Bagi Pemerintah Provinsi Sumatera Utara dan DPRD:

- a. Mewajibkan transparansi hasil audit kinerja PDAM, misalnya melalui publikasi ringkasan LHP di situs web resmi.
- b. Menggunakan temuan audit yang sistemik sebagai bahan evaluasi kebijakan pengelolaan BUMD.

Bagi peneliti selanjutnya:

- a. Melakukan penelitian kuantitatif untuk menguji hubungan kualitas rekomendasi dengan tingkat implementasi.
- b. Mengembangkan instrumen pengukuran kematangan audit kinerja transformatif.
- c. Memperluas objek penelitian ke beberapa PDAM di provinsi lain.

DAFTAR REFRERENSI

- Darwis, D., & Setiawan, A. A. (2025). Indonesia's strategic diplomacy and BRICS membership: Opportunities and risks in a multipolar global order. *Global South Review*, 60–72. <https://doi.org/10.22146/globalsouth.106796>
- El Haddadi, M. (2025). Exchange rate pass-through effects on food and cereal inflation in Morocco: An asymmetric analysis under climate change constraints using an ARDL model. *Journal of Risk and Financial Management*, 19(1), Article 16. <https://doi.org/10.3390/jrfm19010016>
- Harinurhady. (2017). Kendala/hambatan dalam penyelesaian TLHP pada OPD Kabupaten Sumbawa Barat. *Jurnal Ilmiah*, 3(1), 45–58.
- Hasibuan, D., Djanegara, M., & Pamungkas, B. (2024). The role of supply chain management strategy and strategic management accounting in increasing company growth. *Uncertain Supply Chain Management*, 12(4), 2309–2316. <https://doi.org/10.5267/j.uscm.2024.4.020>
- He, J., Fan, M., & Fan, Y. (2024). Digital transformation and supply chain efficiency improvement: An empirical study from A-share listed companies in China. *PLoS ONE*, 19(4), e0302133. <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0302133>
- Hosseini Shekarabi, S. A., Kiani Mavi, R., & Romero Macau, F. (2025). Supply chain resilience: A critical review of risk mitigation, robust optimisation, and technological

- solutions and future research directions. *Global Journal of Flexible Systems Management*, 26(3), 681–735. <https://doi.org/10.1007/s40171-025-00458-8>
- Manese, J. A. M., Tinangon, J. J., & Runtu, T. (2022). Tanggapan atas hasil pemeriksaan dan kegunaan/manfaat pemeriksaan. *Jurnal Riset Akuntansi dan Auditing "GOODWILL"*, 13(2), 235–247.
- Oktiana. (2011). *Peranan audit operasional atas fungsi penjualan guna meningkatkan efektivitas sistem pengendalian intern penjualan pada PDAM Tirta Pakuan Kota Bogor* (Skripsi). Universitas Widyatama.
- Parker, L. D., Guthrie, J., & Milne, M. J. (2021). The performative power of words: How performance audit reports shape and legitimize public sector entities. *Critical Perspectives on Accounting*.
- Putri, M. (2019). *Pengaruh pengawasan internal terhadap efektivitas kerja pegawai di PDAM Tirtanadi Provinsi Sumatera Utara* (Skripsi). Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.
- Rana, T., Steccolini, I., & Bracci, E. (2022). Performance auditing in the public sector: A systematic literature review and future research avenues. *Financial Accountability & Management*, 38(3), 337–359. <https://doi.org/10.1111/faam.12312>
- Reichborn-Kjennerud, K. (2014). Performance audit and the importance of the auditee's perspective. *Financial Accountability & Management*, 30(4), 404–425.
- Ritonga, I. T. (2024). Revitalizing accountability: Exploring the impact of performance audits in Indonesia's public sector. *Journal of Accounting in Emerging Economies*.
- Sari, D. P. (2020). *Peranan audit internal dalam pelaksanaan pengendalian internal (Studi kasus pada PDAM Tirtanadi Provinsi Sumatera Utara)* (Skripsi). Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara.
- Šalienė, A., Tamulevičienė, D., & Tvaronavičienė, M. (2024). Focus of performance audit recommendations on the approach of public value creation. *Journal of International Studies*, 17(4), 1–28. <https://doi.org/10.14254/2071-8330.2024/17-4/1>
- Suhardi. (2009). *Analisis pengaruh kriteria audit internal terhadap kinerja manajemen Perusahaan Daerah Air Minum (PDAM) di Sumatera Utara dan Sumatera Barat* (Tesis). Universitas Sumatera Utara.