

Integrasi Audit Sektor Publik Berbasis Kinerja untuk Mewujudkan Akuntabilitas dan Value for Money

Anastasya Ayu Swacahayawati¹⁾, Eskasari Putri²⁾

Universitas Muhammadiyah Surakarta^{1,2}

swacahaya35@gmail.com¹⁾, ep122@ums.ac.id²⁾

ABSTRACT

Accountable public sector management requires audit systems that go beyond compliance and ensure the effective and efficient use of public resources. This study aims to synthesize the role of public sector auditing in enhancing accountability and achieving value for money (VfM). The research employs a Systematic Literature Review (SLR) using the PRISMA protocol, with 14 selected articles forming the basis of analysis. The findings indicate that audit principles, performance auditing, and evidence-based reporting collectively contribute to the achievement of Value for Money by improving economy, efficiency, and effectiveness in public programs. However, challenges remain, including limited auditor independence, the dominance of compliance-based approaches, and low utilization of technology. This study concludes that integrating these audit approaches is essential for strengthening accountability while ensuring the achievement of value for money in public sector governance.

Keywords: Publik Sector Audit, Accountability, Performance Audit, Evidence-Based Reporting, Value for Money

1. PENDAHULUAN

Audit sektor publik merupakan instrumen penting dalam memastikan pengelolaan keuangan negara berjalan secara transparan, akuntabel, dan efisien. Dalam perkembangan terbaru, audit tidak lagi terbatas pada pemeriksaan kepatuhan (*compliance audit*), tetapi telah berkembang mencakup *performance audit* dan pelaporan berbasis bukti (*evidence-based reporting*) yang berorientasi pada hasil dan dampak kebijakan publik (Parker et al., 2021; Pourghaffar et al., 2023; Branet & Hategan, 2024). Pergeseran ini menunjukkan bahwa audit sektor publik semakin diarahkan untuk memberikan nilai tambah dalam proses pengambilan keputusan serta peningkatan kinerja organisasi publik. Transformasi ini sejalan dengan tuntutan peningkatan kualitas tata kelola pemerintahan dan optimalisasi penggunaan sumber daya publik melalui prinsip *value for money* (Sonjaya, 2024; Kahar et al., 2023; Rabin & Peled, 2024). Namun demikian, implementasi audit sektor publik masih menghadapi berbagai tantangan, terutama dalam mengintegrasikan berbagai pendekatan audit untuk menghasilkan akuntabilitas yang komprehensif (Andi Aliyyah Ramadhani Sam et al., 2024; Yanuarisa et al., 2025; Myeza & Nkhi, 2026), di mana keterbatasan kapasitas kelembagaan serta kesiapan teknologi turut mempengaruhi efektivitas pelaksanaan audit di sektor publik.

Dalam penelitian ini, terdapat lima variabel utama yang dianalisis, yaitu prinsip dasar audit, *performance audit*, pelaporan berbasis bukti, akuntabilitas, dan *value for money*. Prinsip dasar audit mencakup independensi, objektivitas, profesionalisme, dan integritas auditor dalam menjalankan tugasnya sehingga menghasilkan audit yang kredibel dan dapat dipercaya (Kahar et al., 2023; Rabin & Peled, 2024). *Performance audit* didefinisikan sebagai evaluasi terhadap aspek ekonomi, efisiensi, dan efektivitas program pemerintah dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan (Parker et al., 2021; Zakaria et al., 2026). Sementara itu, pelaporan berbasis bukti merujuk pada penyajian informasi audit yang didasarkan pada data dan fakta empiris yang *valid* serta dapat diverifikasi, sehingga meningkatkan kualitas pengambilan keputusan (Pourghaffar et al., 2023; Branet & Hategan, 2024).

Lebih lanjut, akuntabilitas dalam sektor publik diartikan sebagai kewajiban pemerintah atau entitas publik untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya, pelaksanaan kebijakan, serta hasil kinerja kepada masyarakat sebagai pemangku kepentingan. Adapun *value for money* merupakan konsep yang menekankan optimalisasi penggunaan sumber daya publik berdasarkan prinsip ekonomi, efisiensi, dan efektivitas. Kelima variabel ini memiliki keterkaitan yang erat, di mana prinsip dasar audit menjadi

fondasi, *performance audit* sebagai alat evaluasi kinerja, dan pelaporan berbasis bukti sebagai media penyampaian hasil, yang secara bersama-sama mendukung terwujudnya akuntabilitas dan pencapaian *value for money* dalam sektor publik (Rasheed et al., 2022).

Penelitian terkini menunjukkan bahwa audit sektor publik telah mengalami pergeseran signifikan menuju pendekatan yang lebih strategis dan berbasis kinerja. Studi menunjukkan bahwa *performance audit* mampu memberikan nilai tambah dalam mengevaluasi efektivitas program pemerintah, sementara pelaporan berbasis bukti meningkatkan kualitas informasi yang digunakan dalam pengambilan keputusan (Iis Istianah et al., 2024).

Urgensi penelitian ini didasarkan pada meningkatnya tuntutan terhadap transparansi dan akuntabilitas dalam pengelolaan keuangan publik. Berbagai studi menunjukkan bahwa kelemahan dalam sistem audit dan pelaporan dapat menyebabkan inefisiensi anggaran, rendahnya kualitas pelayanan publik, serta meningkatnya risiko penyimpangan keuangan (Iis Istianah et al., 2024). Selain itu, literatur mengenai audit sektor publik terus berkembang, tetapi masih terdapat kesenjangan penelitian dalam mengintegrasikan prinsip dasar audit, *performance audit*, dan pelaporan berbasis bukti dalam satu kerangka konseptual yang utuh. Sebagian besar penelitian masih berfokus pada satu aspek tertentu tanpa mengkaji hubungan sinergis antar variabel tersebut (Iis Istianah et al., 2024). Penggunaan pendekatan *systematic literature review* untuk memetakan perkembangan integrasi ketiga aspek ini masih terbatas, sehingga belum memberikan gambaran komprehensif mengenai arah penelitian di masa depan (Andi Aliyyah Ramadhani Sam et al., 2024).

Berdasarkan latar belakang yang telah di uraikan diatas, penelitian ini difokuskan pada pertanyaan sebagai berikut : (1) bagaimana peran prinsip dasar audit dalam mendukung akuntabilitas sektor publik? (2) bagaimana kontribusi *performance audit* dalam meningkatkan efektivitas dan efisiensi program pemerintah? (3) bagaimana pelaporan berbasis bukti dapat meningkatkan kualitas informasi keuangan publik? (4) bagaimana integrasi ketiga aspek tersebut dapat mewujudkan *value for money* dalam pengelolaan keuangan publik?

Berdasarkan rumusan masalah yang telah disusun, penelitian ini bertujuan untuk (1) menganalisis peran prinsip dasar audit dalam mendukung akuntabilitas sektor publik (2) mengevaluasi kontribusi *performance audit* dalam meningkatkan efektivitas dan efisiensi program pemerintah (3) mengkaji peran pelaporan berbasis bukti dalam meningkatkan kualitas informasi keuangan publik (4) Menganalisis integrasi antara prinsip dasar audit, *performance audit*, dan pelaporan berbasis bukti dalam mewujudkan *value for money* dalam pengelolaan keuangan publik.

Secara teoritis, penelitian ini bertujuan untuk mengembangkan dan memperkaya kerangka konseptual audit sektor publik melalui integrasi prinsip dasar audit, *performance audit*, dan pelaporan berbasis bukti dalam mendukung akuntabilitas dan *value for money*. Secara praktis, penelitian ini bertujuan memberikan referensi bagi pemerintah dan auditor dalam meningkatkan efektivitas sistem audit serta kualitas pengelolaan keuangan publik yang lebih transparan dan efisien

2. TINJAUAN PUSTAKA

Teori *Stewardship*

Stewardship theory merupakan teori yang menjelaskan bahwa pihak pengelola organisasi (*steward*) memiliki kecenderungan untuk bertindak demi kepentingan organisasi atau pemilik sumber daya, bukan semata-mata untuk kepentingan pribadi. Dalam konteks sektor publik, pemerintah dipandang sebagai *steward* yang memiliki tanggung jawab moral, integritas, dan komitmen untuk mengelola sumber daya publik secara optimal demi kesejahteraan masyarakat. Prinsip Dasar Audit (Amanda & Kesuma, 2025). *Stewardship theory* menekankan bahwa pemerintah memiliki tanggung jawab moral untuk bertindak demi kepentingan publik, sehingga memperkuat akuntabilitas.

Teori *New Publik Management (NPM)*

New Publik Management (NPM) merupakan paradigma dalam administrasi publik yang menekankan penerapan prinsip-prinsip manajemen sektor swasta ke dalam sektor publik untuk meningkatkan efisiensi, efektivitas, dan kualitas pelayanan publik. Penerapan NPM mendorong peningkatan akuntabilitas, transparansi, dan inovasi dalam pelayanan publik, serta berkontribusi terhadap peningkatan kinerja organisasi pemerintah (Kusmawati et al., 2025). *New Publik Management* menekankan efisiensi, efektivitas, dan orientasi pada hasil dalam pengelolaan sektor publik, yang sejalan dengan penerapan *performance audit* dan *value for money*.

Prinsip Dasar Audit

Prinsip dasar audit mencakup independensi, objektivitas, integritas, kompetensi profesional, dan *due professional care* yang menjadi fondasi utama dalam menghasilkan audit yang kredibel dan dapat dipercaya. Prinsip ini memastikan bahwa auditor mampu memberikan penilaian yang bebas dari konflik kepentingan serta menghasilkan temuan yang valid dan dapat dipertanggungjawabkan (Iis Istianah et al., 2024).

Performance audit

Performance audit didefinisikan sebagai audit yang berfokus pada evaluasi aspek ekonomi (*economy*), efisiensi (*efficiency*), dan efektivitas (*effectiveness*) dalam pelaksanaan program pemerintah. Audit ini tidak hanya menilai kepatuhan terhadap regulasi, tetapi juga mengukur sejauh mana program publik mencapai tujuan yang telah ditetapkan serta memberikan nilai tambah bagi masyarakat (Rasheed et al., 2022).

Pelaporan berbasis bukti (evidence-based reporting)

Pelaporan berbasis bukti (*evidence-based reporting*) merupakan proses penyusunan laporan audit yang didasarkan pada data empiris yang valid, terverifikasi, dan relevan. Pendekatan ini menekankan penggunaan data dan analisis berbasis fakta, sehingga menghasilkan laporan yang transparan, objektif, dan dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan yang lebih akurat (Sonjaya, 2024).

Akuntabilitas

Akuntabilitas dalam sektor publik didefinisikan sebagai kewajiban pemerintah atau entitas publik untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan sumber daya, pelaksanaan kebijakan, serta hasil kinerja kepada masyarakat sebagai pemangku kepentingan utama. Akuntabilitas mencakup transparansi, kepatuhan terhadap regulasi, serta kemampuan untuk menjelaskan dan mempertanggungjawabkan setiap keputusan yang diambil (Andi Aliyyah Ramadhani Sam et al., 2024).

Value for money

Value for money merupakan konsep yang menekankan optimalisasi penggunaan sumber daya publik berdasarkan tiga prinsip utama, yaitu ekonomi, efisiensi, dan efektivitas. Konsep ini memastikan bahwa setiap pengeluaran publik memberikan manfaat maksimal dengan biaya yang minimal serta mampu mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara optimal (Rasheed et al., 2022).

3. METODE PENELITIAN

Desain dan Pendekatan Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan metode *Systematic Literature Review* (SLR) untuk menganalisis secara sistematis literatur terkait audit sektor publik. Metode ini dipilih karena mampu memberikan sintesis yang terstruktur, transparan, serta mengidentifikasi tren dan kesenjangan penelitian (Iis Istianah et al., 2024). Proses penelitian mengacu pada protokol PRISMA, yang meliputi tahap *identification*, *screening*, *eligibility*, dan *inclusion*, guna memastikan bahwa proses seleksi literatur dilakukan secara sistematis, transparan, dan meminimalkan bias (Page et al., 2021).

Analisis dilakukan menggunakan pendekatan deskriptif dan tematik untuk mengidentifikasi pola, tema utama, serta hubungan antara prinsip audit, *performance audit*, pelaporan berbasis bukti, akuntabilitas, dan *value for money* (Sonjaya, 2024).

Protokol & Sumber pencarian literatur

Sumber pencarian literatur dalam penelitian ini diperoleh dari database ilmiah bereputasi untuk menjamin kualitas dan validitas artikel yang dianalisis. Pencarian dilakukan melalui database seperti Scopus, Google Scholar, dan portal jurnal nasional seperti SINTA dan Garuda dengan menggunakan kata kunci yang relevan, antara lain *publik sector auditing, performance audit, accountability, value for money*, pelaporan berbasis bukti, dan *value for money*. Pemilihan sumber ini dilakukan untuk memastikan bahwa artikel yang dikumpulkan berasal dari jurnal ilmiah yang telah melalui proses *peer-review* serta relevan dengan fokus penelitian *systematic literature review* (SLR) ini.

Inklusi dan eksklusi penelitian

Kriteria inklusi dan eksklusi dalam penelitian ini ditetapkan untuk memastikan bahwa artikel yang dianalisis relevan dengan topik audit sektor publik. Artikel yang dipilih harus memenuhi beberapa persyaratan, yaitu: (1) artikel membahas topik audit sektor publik, termasuk transparansi, akuntabilitas, *performance audit*, atau *value for money*; (2) dipublikasikan dalam rentang tahun 2020–2026 untuk memastikan kebaruan penelitian; (3) merupakan artikel ilmiah (*article*) yang telah melalui proses *peer-review*; (4) menggunakan bahasa Inggris dan Bahasa Indonesia; serta (5) dipublikasikan dalam jurnal ilmiah (*journal*). Sebaliknya, artikel dikecualikan apabila tidak relevan dengan fokus penelitian, bukan merupakan artikel jurnal (seperti prosiding atau buku), duplikasi, atau tidak memenuhi kriteria penyaringan lanjutan. Proses seleksi dilakukan secara bertahap mengikuti alur PRISMA (*Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses*).

Proses Seleksi Artikel

Proses seleksi artikel dalam penelitian ini dilakukan secara sistematis dengan mengacu pada alur PRISMA (*Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses*) yang terdiri dari empat tahap utama, yaitu *identification*, *screening*, *eligibility*, dan *inclusion*. Pada tahap *identification*, artikel diperoleh melalui penggunaan kata kunci yang telah ditentukan. Selanjutnya, pada tahap *screening*, dilakukan penyaringan berdasarkan judul, abstrak, serta penghapusan duplikasi. Tahap berikutnya adalah *eligibility*, di mana artikel diseleksi lebih lanjut melalui pembacaan teks penuh berdasarkan kriteria inklusi dan eksklusi yang telah ditetapkan, seperti kesesuaian topik, jenis publikasi, bahasa, dan kualitas artikel. Akhirnya, pada tahap *inclusion*, diperoleh artikel yang dinilai paling relevan dan layak untuk dianalisis lebih lanjut. Proses seleksi ini memastikan bahwa literatur yang digunakan memiliki kualitas tinggi, relevansi yang kuat, serta mampu mendukung analisis yang komprehensif dan valid (Iis Istianah et al., 2024).

Teknik Sintesis Data

Teknik sintesis data dalam penelitian ini menggunakan pendekatan analisis tematik untuk mengidentifikasi, mengelompokkan, dan menginterpretasikan temuan dari artikel yang terpilih. Data yang telah diekstraksi dianalisis dengan cara mengklasifikasikan hasil penelitian ke dalam tema utama, yaitu prinsip dasar audit, *performance audit*, pelaporan berbasis bukti, akuntabilitas, dan *value for money*. Pendekatan ini memungkinkan peneliti untuk menemukan pola, hubungan, serta tren yang berkembang dalam literatur secara sistematis (Sonjaya, 2024). Selain itu, digunakan pula analisis deskriptif untuk merangkum karakteristik studi, seperti tahun publikasi, metode penelitian, dan fokus kajian. Kombinasi kedua teknik ini bertujuan untuk menghasilkan sintesis yang komprehensif, mengidentifikasi kesenjangan penelitian, serta memberikan pemahaman yang lebih mendalam mengenai perkembangan audit sektor publik (Iis Istianah et al., 2024).

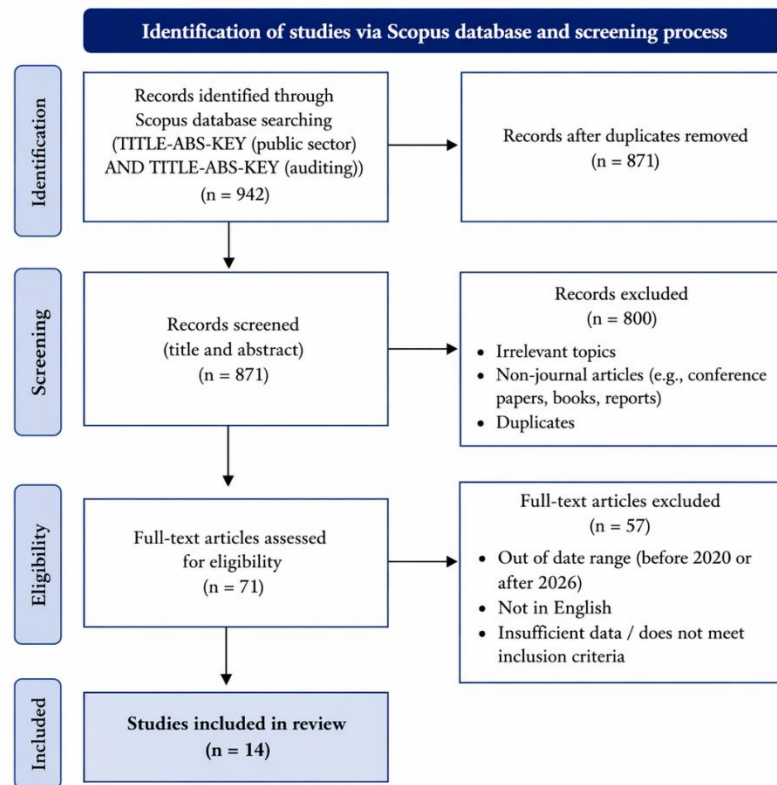
4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil Penelitian

Proses Seleksi Literatur (PRISMA Flow)

Proses seleksi literatur dalam penelitian ini mengikuti alur PRISMA, yang terdiri dari empat tahap utama. Pada tahap *identification*, diperoleh 942 dokumen dari database Scopus berdasarkan kata kunci yang digunakan. Selanjutnya, pada tahap *screening*, dilakukan penyaringan berdasarkan judul dan abstrak serta penghapusan duplikasi sehingga tersisa 71

artikel. Pada tahap *eligibility*, dilakukan penilaian kelayakan melalui *full-text review* sesuai kriteria inklusi dan eksklusi. Akhirnya, pada tahap *inclusion*, diperoleh 14 artikel yang memenuhi kriteria dan dianalisis lebih lanjut.



Gambar 1. Diagram PRISMA (flowchart) Penelitian

Karakteristik artikel terpilih

Artikel yang terpilih dalam penelitian ini berjumlah 14 publikasi yang diperoleh dari database Scopus dan telah melalui proses seleksi berdasarkan protokol PRISMA. Secara umum, artikel-artikel tersebut diterbitkan dalam rentang tahun 2020–2026, yang menunjukkan bahwa kajian terkait audit sektor publik merupakan topik yang masih relevan dan terus berkembang dalam beberapa tahun terakhir. Dari sisi bidang keilmuan, seluruh artikel berada dalam kategori *business, management, and accounting*, dengan fokus utama pada auditing, akuntabilitas sektor publik, dan *internal audit*.

Dari 14 artikel yang dianalisis, sebanyak 9 artikel menggunakan metode kualitatif, 4 artikel menggunakan metode kuantitatif, dan 1 artikel menggunakan pendekatan *mixed methods*. Dominasi metode kualitatif menunjukkan bahwa penelitian audit sektor publik lebih banyak berfokus pada analisis mendalam terhadap fenomena, kebijakan, dan praktik audit, sementara metode kuantitatif dan *mixed methods* digunakan untuk menguji hubungan antar variabel serta memperkuat validitas temuan melalui kombinasi data numerik dan deskriptif (Iis Istianah et al., 2024). Dari sisi topik, artikel-artikel tersebut dapat diklasifikasikan ke dalam beberapa tema utama, yaitu prinsip dasar audit, *performance audit*, pelaporan berbasis bukti, akuntabilitas, dan *value for money*. Selain itu, sebagian penelitian juga menyoroti peran teknologi, manajemen risiko, dan tata kelola dalam meningkatkan efektivitas audit sektor publik.

Secara geografis, penelitian didominasi oleh kontribusi dari negara berkembang dan negara maju, yang menunjukkan bahwa isu audit sektor publik bersifat global dan menjadi perhatian lintas negara. Dengan karakteristik tersebut, artikel-artikel yang dianalisis memberikan gambaran yang komprehensif mengenai perkembangan penelitian serta praktik

audit sektor publik dalam mendukung akuntabilitas dan pencapaian *value for money* (Istianah et al., 2024).

No	Penulis	Judul	Metode	Hasil Temuan	Relevansi dengan Topik
1	Mphahlele et al. (2025)	<i>Internal Auditing in Publik Sector</i>	Kualitatif	Audit internal terbukti meningkatkan sistem pengendalian meskipun masih terdapat kendala pada kapasitas SDM	Sangat relevan mendukung prinsip dasar audit dan akuntabilitas sektor publik
2	Rabin & Peled (2024)	<i>Publik Audit and Transparency</i>	Kuantitatif	Audit publik meningkatkan transparansi serta kepercayaan masyarakat	Sangat relevan memperkuat hubungan audit dan akuntabilitas
3	Yanuarisa et al. (2025)	<i>Publik Sector Audit Practices</i>	Kualitatif	Audit masih berfokus pada kepatuhan dan belum optimal pada evaluasi kinerja	Relevan menunjukkan gap dalam <i>performance audit</i>
4	Kahar et al. (2023)	<i>Audit and Financial Accountability</i>	Kuantitatif	Audit berpengaruh signifikan terhadap peningkatan akuntabilitas laporan keuangan	Sangat relevan mendukung akuntabilitas sektor public
5	Myeza & Nkhi (2026)	<i>Internal Audit Effectiveness</i>	Kualitatif	Efektivitas audit dipengaruhi oleh rendahnya independensi auditor	Relevan menekankan pentingnya prinsip independensi audit
6	Parker & Favotto (2026)	<i>Publik Sector Auditing</i>	Kualitatif	Audit sektor publik berkembang menuju pendekatan yang lebih strategis	Sangat relevan mendukung prinsip audit modern
7	Botica Redmayne et al. (2021)	<i>Publik Sector Auditing Research</i>	Kualitatif	Penelitian audit sektor publik berkembang dengan fokus pada <i>governance</i>	Relevan menunjukkan perkembangan audit sektor public
8	Hay & Cordery (2021)	<i>Publik Sector Audit Trends</i>	Kualitatif	Tren audit menunjukkan peningkatan fokus pada transparansi dan akuntabilitas	Relevan mendukung akuntabilitas sektor publik
9	Pourghaffar et al. (2023)	<i>Audit and Risk Management</i>	Kuantitatif	Audit berbasis risiko meningkatkan efisiensi dan pengelolaan Risiko	Sangat relevan mendukung <i>value for money</i>
10	Eshet (2023)	<i>Publik Sector Accountability</i>	Kualitatif	Akuntabilitas menjadi elemen utama dalam pengelolaan sektor publik	Sangat relevan memperkuat konsep akuntabilitas
11	Moodley et al. (2021)	<i>Internal Audit in Publik Sector</i>	Kualitatif	Audit internal meningkatkan tata kelola organisasi	Sangat relevan mendukung <i>governance</i> dan akuntabilitas
12	Parker et al. (2021)	<i>Publik Sector Accounting and Audit</i>	Kualitatif	Pelaporan audit berkembang menuju pendekatan berbasis bukti	Sangat relevan mendukung <i>evidence-based reporting</i>
13	Zakaria et al. (2026)	<i>Performance Audit Effectiveness</i>	Kuantitatif	Audit kinerja meningkatkan efektivitas program pemerintah	Sangat relevan mendukung <i>performance audit</i>
14	Branet Hategan (2024)	<i>Publik Audit and Policy</i>	Mixed Methods	Audit berbasis data meningkatkan kualitas kebijakan public	Sangat relevan mendukung <i>evidence-based</i> dan <i>value for money</i>

Tabel 1. Matriks Sintesis Artikel Terpilih dalam Penelitian

PEMBAHASAN

Prinsip Dasar Audit dalam Mendukung Akuntabilitas

Prinsip dasar audit terbukti berperan penting dalam mendukung akuntabilitas sektor publik melalui peningkatan kredibilitas dan transparansi hasil audit. (Kahar et al., 2023) menemukan bahwa audit berpengaruh signifikan terhadap akuntabilitas laporan keuangan pemerintah daerah. Temuan ini didukung oleh (Rabin & Peled, 2024) yang menunjukkan bahwa audit publik meningkatkan transparansi dan kepercayaan masyarakat, serta oleh (Eshet, 2023) yang menekankan bahwa akuntabilitas merupakan elemen kunci dalam tata kelola sektor publik.

Selain itu, (Moodley et al., 2021) dan (Mphahlele et al., 2025) menunjukkan bahwa audit internal berperan dalam memperkuat sistem pengendalian internal dan meningkatkan kualitas tata kelola organisasi publik. Namun demikian, hasil yang berbeda ditunjukkan oleh (Myeza & Nkhi, 2026) yang menemukan bahwa efektivitas audit masih terhambat oleh rendahnya independensi auditor. Hal ini juga diperkuat oleh (Yanuarisa et al., 2025) yang menunjukkan bahwa praktik audit masih bersifat administratif dan belum sepenuhnya mendukung akuntabilitas substantif. Dengan demikian, meskipun prinsip audit memiliki peran penting, efektivitasnya sangat bergantung pada kualitas implementasi dan kondisi kelembagaan.

Performance Audit sebagai Instrumen Evaluasi Kinerja

Performance audit berperan penting dalam meningkatkan efektivitas dan efisiensi program pemerintah melalui pendekatan evaluasi berbasis kinerja. (Zakaria et al., 2026) menunjukkan bahwa audit kinerja mampu meningkatkan efektivitas program publik, sementara (Pourghaffar et al., 2023) menemukan bahwa audit berbasis risiko meningkatkan efisiensi dan pengelolaan sumber daya. Selain itu, (Parker et al., 2021) menunjukkan bahwa perkembangan audit sektor publik semakin mengarah pada pendekatan berbasis kinerja.

Namun demikian, implementasi performance audit masih menghadapi berbagai tantangan. (Yanuarisa et al., 2025) menemukan bahwa audit masih didominasi oleh pendekatan kepatuhan, sehingga evaluasi kinerja belum optimal. Selain itu, keterbatasan data dan indikator kinerja menjadi hambatan utama dalam pelaksanaan audit kinerja. Temuan ini juga diperkuat oleh (Zakaria et al., 2026) yang menegaskan bahwa keberhasilan audit kinerja sangat bergantung pada ketersediaan data yang memadai, serta oleh (Pourghaffar et al., 2023) yang menekankan pentingnya kapasitas analitis dalam meningkatkan efektivitas audit. Oleh karena itu, penguatan sistem informasi dan kompetensi auditor menjadi faktor kunci dalam optimalisasi audit kinerja.

Pelaporan Berbasis Bukti dan Transparansi

Pelaporan berbasis bukti (evidence-based reporting) berperan penting dalam meningkatkan kualitas dan kredibilitas hasil audit melalui penyajian informasi yang objektif, terukur, dan dapat diverifikasi. (Parker et al., 2021) menunjukkan bahwa praktik pelaporan audit sektor publik telah berkembang menuju pendekatan berbasis data yang lebih sistematis, sementara (Branet & Hategan, 2024) menemukan bahwa penggunaan data empiris dalam proses audit mampu meningkatkan kualitas kebijakan publik serta transparansi pengelolaan keuangan. Temuan ini juga didukung oleh (Pourghaffar et al., 2023) yang menegaskan bahwa pemanfaatan data dalam audit, khususnya dalam pendekatan berbasis risiko, berkontribusi terhadap peningkatan efisiensi dan kualitas pengambilan keputusan. Selain itu, (Zakaria et al., 2026) menunjukkan bahwa ketersediaan data yang memadai menjadi faktor kunci dalam meningkatkan efektivitas audit kinerja, yang pada akhirnya memperkuat akuntabilitas sektor publik.

Namun demikian, implementasi pelaporan berbasis bukti masih menghadapi berbagai kendala. (Yanuarisa et al., 2025) menemukan bahwa keterbatasan sistem informasi dan kurangnya integrasi data antar unit organisasi menjadi hambatan utama dalam penerapan audit berbasis data. Hal ini juga diperkuat oleh (Mphahlele et al., 2025) dan (Moodley et al., 2021) yang menunjukkan bahwa kapasitas teknologi dan kualitas sistem pengendalian internal masih belum optimal dalam mendukung pemanfaatan data secara maksimal. Dengan demikian, keberhasilan pelaporan berbasis bukti tidak hanya bergantung

pada metode audit yang digunakan, tetapi juga pada kesiapan infrastruktur teknologi, kualitas manajemen data, serta kapasitas organisasi dalam mengelola dan memanfaatkan informasi secara efektif.

Integrasi dalam Mewujudkan Value for Money

Meskipun tidak seluruh artikel dalam penelitian ini secara eksplisit menggunakan konsep value for money (VfM), hasil sintesis menunjukkan adanya keterkaitan yang kuat dengan dimensi utama VfM, yaitu ekonomi, efisiensi, dan efektivitas. (Zakaria et al., 2026) menunjukkan peningkatan efektivitas program melalui audit kinerja, sementara (Pourghaffar et al., 2023) menekankan peningkatan efisiensi melalui audit berbasis risiko. Selain itu, (Branet & Hategan, 2024) menunjukkan bahwa pelaporan berbasis bukti meningkatkan kualitas kebijakan publik, yang mencerminkan aspek efektivitas dalam kerangka VfM.

Di sisi lain, (Kahar et al., 2023) dan (Rabin & Peled, 2024) menunjukkan bahwa audit meningkatkan akuntabilitas dan transparansi, yang secara tidak langsung mendukung penggunaan sumber daya yang lebih ekonomis. Namun demikian, (Yanuarisa et al., 2025) dan (Myeza & Nkhi, 2026) menunjukkan bahwa keterbatasan implementasi audit, seperti dominasi pendekatan kepatuhan dan rendahnya independensi auditor, dapat menghambat pencapaian hasil yang optimal.

Dengan demikian, konsep VfM dalam penelitian ini dikonstruksikan melalui pendekatan sintesis integratif yang menggabungkan berbagai temuan terkait ekonomi, efisiensi, dan efektivitas. Hal ini menunjukkan bahwa pencapaian VfM tidak dapat dilakukan secara parsial, melainkan memerlukan integrasi antara prinsip dasar audit, performance audit, dan pelaporan berbasis bukti.

SINTESIS KRITIS DAN IMPLIKASI

Secara keseluruhan, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa audit sektor publik memiliki potensi besar dalam meningkatkan akuntabilitas, transparansi, dan kinerja organisasi publik. Berbagai studi seperti (Mphahlele et al., 2025) dan (Moodley et al., 2021) menunjukkan bahwa audit internal dan sistem pengendalian yang kuat berkontribusi terhadap peningkatan tata kelola organisasi. Selain itu, (Parker & Favotto, 2026) menegaskan bahwa audit modern semakin berperan sebagai instrumen strategis dalam mendukung pengambilan keputusan publik.

Namun demikian, implementasi audit sektor publik masih menghadapi berbagai tantangan, seperti keterbatasan independensi auditor (Myeza & Nkhi, 2026), dominasi audit kepatuhan (Yanuarisa et al., 2025), serta keterbatasan infrastruktur data dan teknologi (Pourghaffar et al., 2023). Hal ini menunjukkan adanya kesenjangan antara perkembangan konseptual audit dan implementasinya di lapangan.

Secara teoretis, penelitian ini memberikan kontribusi dengan memperkuat pendekatan integratif dalam audit sektor publik yang menggabungkan prinsip audit, audit kinerja, dan pelaporan berbasis bukti dalam satu kerangka analisis. Secara praktis, penelitian ini menunjukkan bahwa reformasi audit sektor publik perlu dilakukan secara komprehensif melalui penguatan kelembagaan, peningkatan kompetensi auditor, serta pengembangan sistem informasi untuk mendukung audit berbasis data. Dengan demikian, keberhasilan audit sektor publik dalam mewujudkan akuntabilitas dan value for money sangat bergantung pada kemampuan organisasi dalam mengintegrasikan berbagai pendekatan audit secara sistematis dan berkelanjutan.

ANALISIS TEMATIK

Berdasarkan sintesis terhadap 14 artikel terpilih, analisis tematik menunjukkan bahwa audit sektor publik berkembang melalui integrasi tiga dimensi utama, yaitu penguatan prinsip dasar audit, perkembangan performance audit, dan penerapan pelaporan berbasis bukti, yang secara kolektif berkontribusi terhadap peningkatan akuntabilitas dan kinerja sektor publik. Sejumlah studi seperti (Kahar et al., 2023), (Rabin & Peled, 2024), serta (Eshet, 2023) menegaskan pentingnya prinsip audit dalam meningkatkan transparansi, sementara (Moodley et al., 2021) dan (Mphahlele et al., 2025) menyoroti peran audit internal dalam

memperkuat tata kelola organisasi. Di sisi lain, (Zakaria et al., 2026), (Pourghaffar et al., 2023), dan (Parker et al., 2021) menunjukkan pergeseran audit menuju evaluasi berbasis kinerja, yang didukung oleh pelaporan berbasis bukti sebagaimana diungkapkan oleh (Branet & Hategan, 2024).

Namun demikian, beberapa studi seperti (Yanuarisa et al., 2025) dan (Myeza & Nkhi, 2026) mengidentifikasi adanya kesenjangan implementasi, terutama terkait dominasi audit kepatuhan, keterbatasan independensi auditor, serta rendahnya dukungan infrastruktur data. Meskipun konsep value for money tidak dibahas secara eksplisit dalam seluruh studi, temuan penelitian menunjukkan bahwa dimensi efisiensi, efektivitas, dan ekonomi telah tercermin dalam berbagai hasil penelitian, sehingga value for money dalam konteks ini dipahami sebagai konstruksi sintesis yang muncul dari integrasi ketiga pendekatan audit tersebut.

5. KESIMPULAN

Penelitian ini menunjukkan bahwa audit sektor publik mengalami perkembangan dari pendekatan berbasis kepatuhan menuju pendekatan yang lebih strategis, berorientasi pada kinerja, dan berbasis bukti. Prinsip dasar audit berperan penting dalam meningkatkan akuntabilitas dan transparansi, sementara *performance audit* berkontribusi terhadap peningkatan efektivitas dan efisiensi program pemerintah. Selain itu, pelaporan berbasis bukti memperkuat kualitas informasi audit dan mendukung pengambilan keputusan yang lebih tepat.

Meskipun tidak seluruh penelitian secara eksplisit membahas konsep value for money, hasil sintesis menunjukkan bahwa dimensi ekonomi, efisiensi, dan efektivitas telah tercermin dalam berbagai temuan penelitian. Oleh karena itu, *value for money* dalam konteks ini dipahami sebagai hasil dari integrasi antara prinsip dasar audit, audit kinerja, dan pelaporan berbasis bukti.

Secara keseluruhan, penelitian ini menegaskan bahwa keberhasilan audit sektor publik dalam meningkatkan akuntabilitas dan mencapai *value for money* sangat bergantung pada kemampuan organisasi dalam mengintegrasikan berbagai pendekatan audit secara sistematis. Dengan demikian, pendekatan audit yang integratif dan berbasis data menjadi kunci dalam mendorong tata kelola publik yang lebih efektif, transparan, dan berorientasi pada kinerja.

SARAN

Berdasarkan hasil penelitian, diperlukan penguatan audit sektor publik secara terintegrasi melalui peningkatan independensi dan kapasitas auditor, pengembangan *performance audit* berbasis indikator kinerja yang jelas dan berorientasi outcome, serta dukungan sistem informasi dan infrastruktur data untuk mendorong pelaporan berbasis bukti. Selain itu, penelitian selanjutnya disarankan untuk mengkaji value for money secara lebih empiris dan memperluas pendekatan penelitian agar menghasilkan temuan yang lebih komprehensif dan aplikatif.

REFERENSI

- Amanda, D., & Kesuma, S. A. (2025). a Systematic Literature Review on: Stewardship Theory (2020 – 2024). *International Journal of Social Science, Educational, Economics, Agriculture Research and Technology (IJSET)*, 4(12), 4290–4295.
- Andi Aliyyah Ramadhani Sam, Haliah Haliah, & Andi Kusumawati. (2024). Disclosure of Transparency, Accountability and Value for Money Concept in Public Sector Financial Management: A Systematic Literature Review. *International Journal of Economic Research and Financial Accounting (IJERFA)*, 3(1), 228–241. <https://doi.org/10.55227/ijerfa.v3i1.245>
- 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>
- Eshet, Y. (2023). Internal auditor's interpersonal trust building: the Israeli public sector.

- Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 35(5), 587–607. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-02-2023-0021>
- Iis Istianah, Nia Pramita Sari, & Indriani, V. (2024). A systematic review of public sector audits in Indonesia. *Jurnal Tata Kelola Dan Akuntabilitas Keuangan Negara*, 10(1), 33–54. <https://doi.org/10.28986/jtaken.v10i1.1544>
- Kahar, A., Furqan, A. C., & Tenripada, T. (2023). THE EFFECT OF BUDGET, AUDIT AND GOVERNMENT PERFORMANCE: EMPIRICAL EVIDENCE FROM INDONESIAN REGIONAL GOVERNMENTS; [Влияние аудиторских проверок на формирование бюджета и эффективность правительства: на примере региональных органов власти индонезии]. *Economy of Regions*, 19(1), 289–298. <https://doi.org/10.17059/EKON.REG.2023-1-22>
- Kusmawati, S. D., Anggraini, K. E., Wicandra, A. A., & Dewi, A. (2025). New Public Management: Literatur Review Gaya Baru Pemerintah dalam Mengelola Layanan Publik. *Jurnal Ilmiah Raflesia Akuntansi*, 11, 790–796.
- Moodley, A., Ackers, B., & Odendaal, E. (2021). Internal audit's evolving performance role: lessons from the South African public sector. *Journal of Accounting and Organizational Change*. <https://doi.org/10.1108/JAOC-05-2021-0063>
- Mphahlele, M. T., Motubatse, K., & der Nest, D. P. (2025). Oversight roles and governance responsibilities of the Treasury in South Africa under the Public Finance Management Act. *Accounting and Financial Control*, 6(1), 79–91. [https://doi.org/10.21511/afc.06\(1\).2025.08](https://doi.org/10.21511/afc.06(1).2025.08)
- Myeza, L., & Nkhi, N. (2026). Exploring auditing experts' reactions to expanded public sector auditors' powers in South Africa. *South African Journal of Accounting Research*, 40(1), 40–61. <https://doi.org/10.1080/10291954.2025.2520671>
- Page, M. J., McKenzie, J. E., Bossuyt, P. M., Boutron, I., Hoffmann, T. C., Mulrow, C. D., Shamseer, L., Tetzlaff, J. M., Akl, E. A., Brennan, S. E., Chou, R., Glanville, J., Grimshaw, J. M., Hróbjartsson, A., Lalu, M. M., Li, T., Loder, E. W., Mayo-Wilson, E., McDonald, S., ... Moher, D. (2021). The PRISMA 2020 statement: An updated guideline for reporting systematic reviews. *Bmj*, 372. <https://doi.org/10.1136/bmj.n71>
- Parker, L. D., & Favotto, A. (2026). Penetrating the Political in Public Sector Accounting and Audit: Addressing Public, Managerial, and Political Accountability. *Financial Accountability and Management*, 42(1), 49–61. <https://doi.org/10.1111/faam.70008>
- Parker, L. D., Schmitz, J., & Jacobs, K. (2021). Auditor and auditee engagement with public sector performance audit: An institutional logics perspective. *Financial Accountability and Management*, 37(2), 142–162. <https://doi.org/10.1111/faam.12243>
- Pourghaffar, J., Salteh, H. M., Zeynali, M., & Mehrani, S. (2023). The Relationship between Performance-based Budgeting Characteristics with the Integrated Reporting Approach in the Public Sector. *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 7(4), 57–75. <https://doi.org/10.22067/ijaaf.2022.42760.1173>
- Rabin, Y., & Peled, R. (2024). Real-time audit of public agencies: Utility, controversy and lessons for an emerging practice. *International Journal of Auditing*, 28(2), 328–339. <https://doi.org/10.1111/ijau.12333>
- Rasheed, N., Shahzad, W., Khalfan, M., & Rotimi, J. O. B. (2022). Risk Identification, Assessment, and Allocation in PPP Projects: A Systematic Review. *Buildings*, 12(8). <https://doi.org/10.3390/buildings12081109>
- Sonjaya, Y. (2024). Evolving Perspectives on Public Sector Accounting Practices. *Advances in Applied Accounting Research*, 2(2), 110–122. <https://doi.org/10.60079/aaar.v2i2.175>
- Yanuarisa, Y., Irianto, G., Djamhuri, A., & Rusydi, M. K. (2025). Exploring the internal audit of public procurement governance: a systematic literature review. *Cogent Business and Management*, 12(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2025.2485411>
- Zakaria, Z., Ferry, L., Zakaria, Z., & Ahmad, H. (2026). Internal Auditing and Temporally Organized Practice of Risk Management: A Field Study of a Public Sector Organization in Malaysia. *Financial Accountability and Management*, 42(1), 73–89. <https://doi.org/10.1111/faam.70011>