

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

2.1.1 *Virtue Ethics Theory*

Virtue ethics theory (Teori Etika Keutamaan) merupakan konsep yang dikeluarkan oleh *The Greek Philosopher Aristotle's* terhadap keyakinannya pada konsep karakter individu yang menyatakan bahwa “...*individual character and integrity established a concept of living your life according to a commitment to the achievement of a clear deal – what person would i like to become and how do i go about becoming that person*”.

Teori keutamaan tersebut menjadi dasar dalam pengambilan hipotesis bahwa konsep perilaku yang diterapkan oleh auditor akan memberikan pengaruh terhadap kinerja yang mereka laksanakan karena mengaitkan karakter individu yang berkomitmen dalam profesi yang mereka lakukan. Hubungan antara komitmen seorang auditor terhadap tujuan organisasinya dengan keberhasilan kinerja dikutip dalam Wati dkk (2010) bahwa keberhasilan dan kinerja dalam suatu bidang pekerjaan sangat ditentukan oleh profesionalisme terhadap bidang yang ditekuninya, sehingga profesionalisme sendiri harus ditunjang dengan komitmen seseorang terhadap organisasinya.

Teori ini memiliki keterbatasan dari segi sudut pandang tiap pihak atau dengan kata lain, setiap pihak/kelompok tidak lepas dari kepemilikan nilai-nilai keutamaan yang berbeda sesuai dengan sudut pandang masing-masing, kecuali dengan ditetapkannya sebuah konsep acuan untuk organisasi yang dapat menyelaraskan nilai-nilai keutamaan bagi pihak yang berada di dalamnya. Oleh karena hal tersebut, maka auditor internal pemerintah yang sebagai APIP memiliki konsep tertulis untuk pelaksanaan butiran perilaku yang harus mereka jadikan dasar dalam segala tindakan selama mengerjakan profesi audit. Konsep tertulis tersebut terdapat dalam kode etik yang merupakan pernyataan tentang prinsip moral dan nilai yang digunakan oleh auditor sebagai pedoman tingkah

laku dalam melaksanakan pengawasan, Standar Audit APIP (2008). Konsep perilaku yang dirumuskan dalam Kode Etik APIP terdapat enam, yaitu : integritas, objektivitas, kerahasiaan, kompetensi, akuntabel dan perilaku profesional. Seperti teori keutamaan (*virtue ethichs theory*) yang diungkapkan oleh Aristotles tersebut di atas, maka integritas, objektivitas, kerahasiaan, kompetensi akuntabel dan perilaku profesional sebagai sebuah komitmen akan dapat memengaruhi kinerja dari seorang auditor dalam menjalankan profesinya, sehingga teori ini dapat diterima.

Erina (2012) menambahkan dalam penelitiannya, bahwa integritas, objektivitas, kerahasiaan, dan kompetensi secara simultan berpengaruh terhadap kinerja Aparat Pengawasan Intern Pemerintah. Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Erina tersebut, maka dapat dilihat bagaimana seorang auditor dapat membangun kinerja yang baik ketika telah berhasil menerapkan konsep perilaku yang dikeluarkan APIP dalam mendasari sikap dan tingkah laku mereka selama melaksanakan tanggungjawab profesi auditnya.

2.1.2 Auditor Pemerintah

Definisi audit menurut Arens, Elder dan Beasley (2009) yaitu :

“Auditing is the process by which a competent, independent person accumulates and evaluates evidence about quatifiable information related to a specific economic entity for the purpose of determining and reporting on the degree of correspondence between the quantifiable information and established criteria (auditing adalah pengumpulan serta pengevaluasian bukti-bukti atas informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian informasi tersebut dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan. Auditing dilaksanakan oleh seorang yang kompeten dan independen).”

Menurut Boynton, Johnson dan Kell (2003), definisi audit berdasarkan *Report of the Commitee on Basic Audit Concepts of the American Accounting Association (Accounting Review, vol 47)* adalah “Suatu proses sistematis untuk memperoleh serta mengevaluasi bukti secara objektif mengenai asersi-asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.” Dari beberapa uraian definisi tersebut, dapat disimpulkan bahwa audit merupakan suatu proses yang

dijalankan secara sistematis dan objektif dalam proses pengumpulan dan evaluasi bukti-bukti terkait dengan informasi dalam objek audit tersebut. Hal tersebut diperlukan dalam penyesuaian informasi dengan kriteria yang ditetapkan, sehingga ketika dilaporkan kepada pihak yang berkepentingan telah dipercayai kesahiannya. Definisi auditor lain yang diungkapkan Boynton, Johnson dan Kell (2003) adalah :

“Auditor adalah sebagai individu yang berperan melakukan audit tersebut, maupun institusi yang memerintahkan individu tersebut melakukan audit. Individu-individu yang terikat untuk mengaudit tindakan dan peristiwa ekonomi untuk individu-individu dan entitas-entitas legal secara umum diklasifikasikan dalam tiga kelompok : (1) auditor independen, (2) auditor internal, (3) auditor pemerintah.”

Kaitannya dengan pelaksanaan aktivitas pemerintahan di setiap negara, audit juga diperlukan sebagai bentuk pemeriksaan terhadap aktivitas-aktivitas keuangan dan pembangunan pemerintahan yang dijalankan demi mencapai tujuan dan berdasarkan kesesuaian aturan-aturan yang berlaku. Oleh karena itu, auditor pemerintahan merupakan auditor yang melakukan audit atas keuangan pemerintahan pusat maupun daerah.

Auditor pemerintah di Indonesia dapat dibagi menjadi dua, yaitu: auditor eksternal pemerintah yang dilaksanakan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan auditor internal pemerintah atau biasa disebut sebagai Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) yang dilaksanakan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal Departemen/LPND, dan Badan Pengawasan Daerah. Objek pemeriksaannya antara lain:

- a. Pemerintah Indonesia,
- b. Satu pemerintah provinsi,
- c. Satu pemerintah kabupaten,
- d. Satu pemerintah kota,
- e. Satu departemen,
- f. Satu direktorat jenderal,
- g. Satu unit pelaksanaan teknis,

- h. Satu dinas di provinsi/kabupaten/ kota, atau suatu pelaksanaan kegiatan pada suatu dinas tertentu, dan seterusnya

Berdasarkan UU No. 15 Tahun 2004 dan SPKN, terdapat tiga jenis audit keuangan negara, yaitu :

1) Audit Keuangan

Audit keuangan adalah audit atas laporan keuangan yang bertujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai (reasonable assurance), apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Audit keuangan adalah audit yang menjamin bahwa sistem akuntansi dan pengendalian keuangan berjalan secara efisien dan tepat serta transaksi keuangan diotorisasi serta dicatat secara benar .

2) Audit Kinerja

Audit kinerja meliputi audit ekonomi, efisiensi, dan efektivitas pada dasarnya merupakan perluasan dari audit keuangan dalam hal tujuan dan prosedurnya. Audit kinerja memfokuskan pemeriksaan pada tindakan-tindakan dan kejadian-kejadian ekonomi yang menggambarkan kinerja entitas atau fungsi yang diaudit. Audit kinerja merupakan suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif, agar dapat melakukan penilaian secara independen atas ekonomi dan efisiensi operasi, efektifitas dalam pencapaian hasil yang diinginkan dan kepatuhan terhadap kebijakan, peraturan dan hukum yang berlaku, menentukan kesesuaian antara kinerja yang telah dicapai dengan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya.

3) Audit Dengan Tujuan Tertentu

Audit dengan tujuan tertentu merupakan pemeriksaan yang tidak termasuk dalam pemeriksaan keuangan dan pemeriksaan kinerja/audit operasional. Sesuai dengan definisinya, jenis audit ini dapat berupa semua jenis audit selain audit keuangan dan audit operasional. Dengan demikian dalam jenis audit tersebut termasuk diantaranya :

a) Audit Ketaatan

Audit ketaatan adalah audit yang dilakukan untuk menilai kesesuaian antara kondisi/pelaksanaan kegiatan dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

b) Audit Investigatif

Audit Investigatif adalah audit yang dilakukan untuk membuktikan apakah suatu indikasi penyimpangan/kecurangan apakah memang benar terjadi atau tidak terjadi.

Audit pemerintahan memiliki objek pemeriksaan yang juga berangkat dari landasan pemfokusan jenis audit umum tersebut, namun dengan objek audit instansi pemerintahan pusat dan lokal yang dilaksanakan auditor pemerintah dan akuntan independen publik. Auditor BPKP dan Inspektorat melakukan dua jenis pengawasan, yaitu *assurance* dan *consulting* kepada kementerian/lembaga, pemerintah daerah, dan instansi negara/daerah (BUMN/BUMD), dimana kegiatan *assurance* tersebut salah satunya adalah audit. Kegiatan tersebut ditujukan untuk menghasilkan umpan balik bagi *stakeholders/shareholders* untuk keperluan perumusan dan implementasi peran BPKP dan Inspektorat.

Berdasarkan penafsiran tugas BPKP dan Inspektorat yang memberikan pelayanan terhadap instansi pemerintahan di atas, maka sangat penting untuk mendapatkan penilaian keberhasilan kinerja pada hasil audit dan kinerja selama memperoleh hasil tersebut. Ketetapan standar dan aturan perilaku diperlukan sebagai pedoman dan tujuan yang akan dicapai dari hasil audit yaitu untuk menjaga informasi yang disampaikan kepada *stakeholders* serta pihak terkait adalah kredibel dan dapat digunakan untuk pengambilan keputusan yang tepat.

2.1.3 Auditor Internal

2.1.3.1 Pengertian Auditor Internal

Menurut Moeller (2005), *the Institute of Internal Auditors* (IIA) mendefinisikan praktik *internal auditing* seperti berikut “*Internal auditing is an independen appraisal function established within an organization to examine and evaluate its activities as a service to the organization.*” Dari pengertian tersebut, audit internal dipahami sebagai suatu fungsi penilaian independen yang dibentuk dalam suatu organisasi untuk mengkaji dan mengevaluasi aktivitas organisasi sebagai bentuk jasa yang diberikan bagi organisasi.

Definisi lain *The Institute of Internal Auditors* (IIA) tentang *internal auditing* seperti yang dikutip oleh Widyananda (2008) yaitu :

“An independent objective assurance and consulting activity designed to add value and improve the organization’s operation. It help an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance process.”

Pengertian tersebut mendefinisikan audit internal sebagai suatu aktivitas independen, yang memberikan jaminan keyakinan serta konsultasi yang dirancang untuk memberikan suatu nilai tambah serta meningkatkan kegiatan operasi organisasi. Audit internal membantu organisasi dalam usaha mencapai tujuannya dengan cara memberikan suatu pendekatan disiplin yang sistematis untuk mengevaluasi dan meningkatkan keefektifan manajemen risiko, pengendalian, dan proses pengaturan dan pengelolaan organisasi. Sedangkan menurut Sawyer (2009) mendefinisikan auditor internal yaitu :

“Auditor internal sebagai auditor yang memberikan informasi yang diperlukan manajer dalam menjalankan tanggung jawab secara efektif. Auditor internal bertindak sebagai penilai independen untuk menelaah operasional perusahaan dengan mengukur dan mengevaluasi kecukupan kontrol serta efisiensi dan efektivitas kinerja perusahaan. Auditor internal memiliki peranan yang penting dalam semua hal yang berkaitan dengan pengelolaan perusahaan dan risiko-risiko terkait dalam menjalankan usaha.”

2.1.3.2 Peran Auditor Internal

Deputi Kepala BPKP Bidang Polhukam PMK, DR.Binsar H. Simanjuntak dalam Rakornas Pengawasan Intern Pemerintah Tahun 2015 di gedung BPKP Lantai 2, pada hari Rabu 13 Mei 2015 mengatakan “Pada masa lalu, fokus utama peran auditor internal adalah sebagai ‘*watchdog*’ dalam perusahaan sedangkan pada masa kini dan mendatang, proses audit internal telah bergeser menjadi konsultan intern yang memberi masukan berupa pikiran-pikiran perbaikan atas sistem yang ada dan berperan sebagai katalis yang mindsetnya bukan mencari kesalahan tetapi bersikap profesional untuk memberi rekomendasi perbaikan melalui pengawasan mulai dari tahap perencanaan dan pengawasan”, (BPKP, 2015). Peran sebagai ‘*watchdog*’ membuat auditor internal kurang disukai oleh unit organisasi lain. Auditor internal sering dipandang sebagai pihak yang mencari kesalahan. Setiap kegiatan audit yang dijalankan seolah-olah hanya bertujuan untuk mencari temuan sebanyak-banyaknya. Disamping itu, auditor juga dianggap ahli dalam masalah pengendalian dan ketaatan (*control and compliance*) namun tidak dalam urusan yang menyangkut bisnis organisasi. Sehingga dalam

memberikan rekomendasi selalu menyangkut permasalahan yang dianggap sudah berlalu dan tidak mempunyai keterkaitan dengan masa depan (Pramono,2003).

Peran yang baru, auditor internal lebih berposisi sebagai konsultan internal organisasi. Kegiatan pemeriksaan yang sebelumnya hanya terfokus pada *compliance audit* bergeser pada *operational/performance audit*. Peran konsultan sebagai konsultan ini dilakukan dengan cara menggabungkan proses pengendalian dan ketaatan dengan penguasaan bisnis utama (*core function*) organisasi di mana auditor internal tersebut berada. Hasilnya bagi organisasi adalah selain dapat menjaga pengendalian dan ketaatan atas kegiatan operasional organisasi, auditor internal juga memberikan nilai tambah berupa rekomendasi yang berguna bagi perbaikan kinerja.

Rekomendasi auditor internal dinilai mempunyai nilai tambah apabila memenuhi karakteristik antara lain:

- a. Menawarkan perbaikan efisiensi dan efektivitas.
- b. Memungkinkan penggunaan teknologi.
- c. Berorientasi pada perkembangan masa mendatang.
- d. Mengemukakan perubahan positif daripada mempertahankan '*status quo*.'

Menjalankan peran sebagai konsultan, pengetahuan dan pemahaman auditor internal atas seluk beluk bisnis menjadi kunci sukses keberhasilan sebagai konsultan. Pengetahuan bisnis dapat meliputi antara lain yaitu konsep manajemen, organisasi, ekonomi, dan hukum.

Ruang lingkup kegiatan auditor ikut pula berubah menjadi *quality assurance*. Pelaksanaan *quality assurance* pada prinsipnya mengacu pada konsep kepuasan konsumen. Artinya setiap langkah kegiatan audit yang dilakukan akan bermuara pada pemenuhan kebutuhan konsumen. Konsumen audit akan merasa puas apabila produk jasa audit yang dihasilkan mempunyai kualitas yang sesuai dengan kebutuhan konsumen. Sedangkan produk yang berkualitas hanya dapat dihasilkan oleh suatu proses audit yang sudah ditetapkan *standard*-nya (Pramono, 2003). Uraian mengenai perbandingan paradigma lama *versus* paradigma baru peran auditor internal dapat dijelaskan pada tabel berikut ini :

Tabel 2.1
Paradigma Lama Vs. Paradigma Baru Auditor Internal

No.	Uraian	Paradigma Lama	Paradigma Baru
1.	Fungsi	1. “ <i>Watch Dog</i> ” 2. Mengungkap temuan 3. Mengganggu objek 4. <i>Reaktif</i>	1. “ <i>Watchdog</i> ”, konsultan dan katalisator 2. Memecahkan masalah 3. Proaktif
2.	Sifat Audit atau Rekomendasi	1. <i>Post Audit</i> 2. Korektif	1. <i>Post audit dan pre-audit</i> 2. Korektif, preventif dan prediktif
3.	Sikap	1. Kaku 2. Pasif	1. Fleksibel dan konstruktif 2. Aktif dan komunikatif
5.	Tipe Staf	Setengah-setengah	Tuntas
6.	Organisasi	Pelengkap/memenuhi persyaratan	1. <i>Tools management</i> 2. Pusat keunggulan
7.	Ukuran sukses	Jumlah temuan	1. Jumlah bantuan/manfaat 2. Pencapaian tingkat <i>Good Corporate Governance (GCG)</i>

Sumber : Effendi (2006)

2.1.4 Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP)

Auditor internal pemerintah merupakan auditor yang bekerja untuk melayani kebutuhan-kebutuhan pemerintah (Arens *et al.*, 2009). Selanjutnya, auditor internal pemerintah disebut sebagai Aparat Pengawasan Intern Pemerintah. Mengacu pada Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 Pasal 47 ayat 2 (a), Aparat Pengawasan Intern Pemerintah merupakan aparat yang melakukan pengawasan intern atas penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah termasuk akuntabilitas keuangan negara. Perwujudan peran APIP yang efektif di dalam Pasal 11 Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 sekurang-kurangnya harus memenuhi :

- a. Memberikan keyakinan yang memadai atas ketaatan, kehematan, efisiensi, dan efektivitas pencapaian tujuan penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah;
- b. Memberikan peringatan dini dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko dalam penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah; dan
- c. Memelihara dan meningkatkan kualitas tata kelola penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah.

Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) terdiri atas Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal atau nama lain yang secara fungsional melaksanakan pengawasan intern, Inspektorat Provinsi, Inspektorat Kabupaten/Kota. Berikut masing-masing wewenang dan komponen Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) :

- 1) BPKP melakukan pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan negara atas kegiatan tertentu yang meliputi:
 - a) Kegiatan yang bersifat lintas sektoral;
 - b) Kegiatan kebendaharaan umum negara berdasarkan penetapan oleh Menteri Keuangan selaku Bendahara Umum Negara; dan
 - c) Kegiatan lain berdasarkan penugasan dari Presiden.
- 2) Inspektorat Jenderal atau nama lain yang secara fungsional melaksanakan pengawasan intern melakukan pengawasan terhadap seluruh kegiatan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi kementerian negara/lembaga yang didanai dengan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara.
- 3) Inspektorat Provinsi melakukan pengawasan terhadap seluruh kegiatan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi satuan kerja perangkat daerah provinsi yang didanai dengan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah provinsi.
- 4) Inspektorat Kabupaten/Kota melakukan pengawasan terhadap seluruh kegiatan dalam rangka penyelenggaraan tugas dan fungsi satuan kerja perangkat daerah kabupaten/kota yang didanai dengan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah kabupaten/kota.

Seperti diketahui, ada dua jabatan fungsional yang menopang tugas-tugas Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP), yaitu Jabatan Fungsional Auditor (JFA) yang pembina jabatannya Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dan Jabatan Fungsional Pengawas Penyelenggaraan Urusan Pemerintah Daerah (P2UPD) yang pembinannya Kementerian Dalam Negeri. Diharapkan agar dua jenis jabatan tersebut dapat saling bersinergi dan saling mengisi dalam pelaksanaan tugas APIP untuk melakukan *assurance* dan *consulting* dengan baik,

sekaligus sebagai mitra pengembangan profesionalisme dan pengembangan kapabilitas APIP. Menurut Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 Pasal 48 ayat 2, Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) melakukan pengawasan intern melalui :

- a) Audit adalah proses identifikasi masalah, analisis dan evaluasi bukti yang dilakukan secara independen, obyektif dan profesional berdasarkan standar audit untuk menilai kebenaran, kecermatan, kredibilitas, efektifitas, efisiensi dan kenadalam informasi pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah.
- b) Review adalah penelaahan ulang bukti-bukti suatu kegiatan untuk memastikan bahwa kegiatan tersebut telah dilaksanakan sesuai dengan ketentuan, standar, rencana atau aturan yang telah ditetapkan.
- c) Evaluasi adalah rangkaian kegiatan membandingkan hasil atau prestasi suatu kegiatan dengan standar rencana atau aturan yang telah ditetapkan dan menentukan faktor - faktor yang mempengaruhi keberhasilan atau kegagalan suatu kegiatan dalam mencapai tujuan.
- d) Pemantauan adalah proses penilaian kemajuan suatu program atau kegiatan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan.
- e) Kegiatan pengawasan lainnya antara lain berupa sosialisasi mengenai pengawasan, pendidikan dan pelatihan pengawasan, pembimbingan dan konsultasi, pengelolaan hasil pengawasan dan pemaparan hasil pengawasan.

Jenis pemeriksaan yang dilaksanakan oleh APIP menurut Peraturan Pemerintah No. 60 Tahun 2008 Pasal 48 ayat 2 yaitu :

- 1) Pemeriksaan rutin (reguler) yang dilaksanakan berdasarkan program kerja pengawasan tahunan yang ditetapkan.
- 2) Pemeriksaan khusus dan kasus yang dilaksanakan berdasarkan permintaan pejabat berwenang terkait permohonan dan atau adanya pengaduan perseorangan atau masyarakat.

Berdasarkan uraian diatas dapat disimpulkan pengawasan intern yang dilakukan oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) merupakan salah satu pilar yang penting dalam mewujudkan pemerintahan yang bersih dan bebas KKN. APIP berperan sebagai konsultan yang dapat memberikan nilai tambah bagi manajemen dan tidak lagi mendeteksi masalah namun sudah berubah menjadi mencegah masalah. APIP memberikan keyakinan (quality assurance) yang memadai atas ketaatan, kehematan, efisiensi, dan efektifitas pencapaian tujuan penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah. APIP dijadikan sebagai

early warning untuk mencegah terjadinya penyimpangan dan penyalahgunaan wewenang sehingga mampu membantu meningkatkan kualitas tata kelola instansi pemerintah.

2.1.5 Kode Etik

Kode etik pada prinsipnya merupakan sistem dari prinsip-prinsip moral yang diberlakukan suatu kelompok profesi yang ditetapkan secara bersama. Kode etik profesi merupakan ketentuan perilaku yang harus dipatuhi oleh setiap mereka yang menjalankan tugas profesi tersebut (BPKP, 2008). Kode etik profesi yang mengikat semua anggota profesi perlu ditetapkan bersama. Tanpa kode etik, maka setiap individu dalam satu komunitas akan memiliki tingkah laku yang berbeda-beda yang dinilai baik menurut anggapannya dalam berinteraksi dengan masyarakat lainnya.

Kode etik atau aturan perilaku dibuat sebagai pedoman dalam perilaku atau melaksanakan penugasan sehingga menumbuhkan kepercayaan dan memelihara citra organisasi di mata masyarakat (BPKP, 2008). Kepercayaan masyarakat dan pemerintah atas hasil kerja auditor ditentukan oleh keahlian, independensi, dan integritas auditor dalam menjalankan pekerjaannya. Dengan adanya kode etik, masyarakat akan dapat menilai sejauh mana seorang auditor telah bekerja sesuai dengan standar-standar etika yang telah ditetapkan oleh profesinya (Sukriah dkk., 2009).

Lebih lanjut, kode etik profesi merupakan salah satu upaya dari suatu asosiasi profesi untuk menjaga integritas profesi tersebut agar mampu menghadapi tekanan yang dapat muncul dari dirinya sendiri atau pihak luar. Oleh karena itu, auditor internal sebagai anggota profesi berkepentingan untuk mematuhi kode etik dalam menjalankan tugas dan tanggung jawabnya. Hal ini sebagai wujud kontra prestasi bagi masyarakat dan kepercayaan yang diberikan kepada auditor internal.

2.1.6 Kode Etik APIP (Aparat Pengawasan Intern Pemerintah)

Pekerjaan audit adalah profesi. Auditor yang bekerja di sektor publik selain dituntut untuk mematuhi ketentuan dan peraturan kepegawaian sebagai seorang pegawai negeri sipil, ia juga dituntut untuk menaati kode etik APIP serta Standar Audit APIP atau standar audit lainnya yang telah ditetapkan. Sehingga bagaimana seharusnya perilaku seorang auditor Pemerintah serta apa saja yang harus dilakukan agar hasil pekerjaannya memenuhi standar mutu yang harus dicapai, perlu diketahui oleh setiap mereka yang berprofesi sebagai aparat pengawasan intern pemerintah, Pusdiklatwas BPKP (2008:1). Kode etik APIP ini diberlakukan bagi seluruh auditor dan pegawai negeri sipil yang diberi tugas oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) untuk melaksanakan pengawasan dan pemantauan tindak lanjutnya.

Kode etik Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) diatur dalam Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/04/M.PAN/03/2008. Mengacu pada peraturan tersebut, kode etik APIP wajib dipergunakan sebagai acuan untuk mencegah terjadinya tingkah laku yang tidak etis sehingga terwujud auditor yang kredibel dengan kinerja yang optimal dalam pelaksanaan audit. Kode etik APIP terdiri dari dua komponen yaitu prinsip-prinsip perilaku auditor dan aturan perilaku yang menjelaskan lebih lanjut prinsip-prinsip perilaku auditor. Auditor intern pemerintah diharapkan menerapkan dan menegakkan prinsip-prinsip perilaku sebagai berikut :

- 1) Integritas
Integritas adalah mutu, sifat, atau keadaan yang menunjukkan kesatuan yang utuh sehingga memiliki potensi dan kemampuan yang memancarkan kewibawaan dan kejujuran. Integritas auditor intern pemerintah membangun kepercayaan dan dengan demikian memberikan dasar untuk kepercayaan dalam pertimbangannya. Integritas tidak hanya menyatakan kejujuran, namun juga hubungan wajar dan keadaan yang sebenarnya.
- 2) Objektivitas
Objektivitas adalah sikap jujur yang tidak dipengaruhi pendapat dan pertimbangan pribadi atau golongan dalam mengambil putusan atau tindakan. Auditor intern pemerintah menunjukkan objektivitas profesional tingkat tertinggi dalam mengumpulkan, mengevaluasi, dan mengkomunikasikan informasi tentang kegiatan atau proses yang

sedang diaudit. Auditor intern pemerintah membuat penilaian berimbang dari semua keadaan yang relevan dan tidak dipengaruhi oleh kepentingan-kepentingannya sendiri ataupun orang lain dalam membuat penilaian. Prinsip objektivitas menentukan kewajiban bagi auditor intern pemerintah untuk berterus terang, jujur secara intelektual dan bebas dari konflik kepentingan.

3) Kerahasiaan

Kerahasiaan adalah sifat sesuatu yang dipercayakan kepada seseorang agar tidak diceritakan kepada orang lain yang tidak berwenang mengetahuinya. Auditor intern pemerintah menghormati nilai dan kepemilikan informasi yang diterima dan tidak mengungkapkan informasi tanpa kewenangan yang tepat, kecuali ada ketentuan perundang-undangan atau kewajiban profesional untuk melakukannya.

4) Kompetensi

Kompetensi adalah kemampuan dan karakteristik yang dimiliki oleh seseorang, berupa pengetahuan, keterampilan, dan sikap perilaku yang diperlukan dalam pelaksanaan tugas jabatannya. Auditor intern pemerintah menerapkan pengetahuan, keahlian dan keterampilan, serta pengalaman yang diperlukan dalam pelaksanaan layanan pengawasan intern.

5) Akuntabel

Akuntabel adalah kemampuan untuk menyampaikan pertanggungjawaban atau untuk menjawab dan menerangkan kinerja dan tindakan seseorang kepada pihak yang memiliki hak atau berkewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban. Auditor intern pemerintah wajib menyampaikan pertanggungjawaban atas kinerja dan tindakannya kepada pihak yang memiliki hak atau kewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban.

6) Perilaku Profesional

Perilaku profesional adalah tindak tanduk yang merupakan ciri, mutu, dan kualitas suatu profesi atau orang yang profesional di mana memerlukan kepandaian khusus untuk menjalankannya. Auditor intern pemerintah sebaiknya bertindak dalam sikap konsisten dengan reputasi profesi yang baik dan menahan diri dari segala perilaku yang mungkin menghilangkan kepercayaan kepada profesi pengawasan intern atau organisasi.

Auditor wajib mematuhi aturan perilaku berikut ini:

- 1) Untuk menerapkan prinsip integritas, auditor intern pemerintah wajib:
 - a) Melakukan pekerjaan dengan kejujuran, ketekunan, dan tanggung jawab;
 - b) Mentaati hukum dan membuat pengungkapan yang diharuskan oleh ketentuan perundang-undangan dan profesi;
 - c) Menghormati dan berkontribusi pada tujuan organisasi yang sah dan etis; dan
 - d) Tidak menerima gratifikasi terkait dengan jabatan dalam bentuk apapun. Bila gratifikasi tidak bisa dihindari, auditor intern pemerintah wajib melaporkan kepada Komisi Pemberantasan Korupsi (disingkat KPK) paling lama dalam waktu 7 (tujuh) hari setelah gratifikasi diterima atau sesuai ketentuan pelaporan gratifikasi.
- 2) Untuk menerapkan prinsip objektivitas, auditor intern pemerintah wajib:
 - a) Tidak berpartisipasi dalam kegiatan atau hubungan apapun yang dapat menimbulkan konflik dengan kepentingan organisasinya, atau yang dapat menimbulkan prasangka, atau yang meragukan kemampuannya untuk dapat melaksanakan tugas dan memenuhi tanggung jawab profesinya secara objektif;
 - b) Tidak menerima sesuatu dalam bentuk apapun yang dapat mengganggu atau patut diduga mengganggu pertimbangan profesionalnya; dan
 - c) Mengungkapkan semua fakta material yang diketahui, yaitu fakta yang jika tidak diungkapkan dapat mengubah atau mempengaruhi pengambilan keputusan atau menutupi adanya praktik-praktik yang melanggar hukum.
- 3) Untuk menerapkan prinsip kerahasiaan, auditor intern pemerintah wajib:
 - a) Berhati-hati dalam penggunaan dan perlindungan informasi yang diperoleh dalam tugasnya; dan
 - b) Tidak menggunakan informasi untuk keuntungan pribadi atau dengan cara apapun yang akan bertentangan dengan ketentuan perundang-undangan atau merugikan tujuan organisasi yang sah dan etis.
- 4) Untuk menerapkan prinsip kompetensi, auditor intern pemerintah wajib:
 - a) Memberikan layanan yang dapat diselesaikan sepanjang memiliki pengetahuan, keahlian dan keterampilan, serta pengalaman yang diperlukan;
 - b) Melakukan pengawasan sesuai dengan Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia; dan

- c) Terus-menerus meningkatkan keahlian serta efektivitas dan kualitas pelaksanaan tugasnya, baik yang diperoleh dari pendidikan formal, pelatihan,sertifikasi, maupun pengalaman kerja.
- 5) Untuk menerapkan prinsip akuntabel, auditor intern pemerintah wajib menyampaikan pertanggungjawaban atau jawaban dan keterangan atas kinerja dan tindakannya secara sendiri atau kolektif kepada pihak yang memiliki hak atau kewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban.
- 6) Untuk menerapkan prinsip perilaku profesional, auditor intern pemerintah wajib:
 - a) Tidak terlibat dalam segala aktivitas ilegal, atau terlibat dalam tindakan yang menghilangkan kepercayaan kepada profesi pengawasan intern atau organisasi; dan
 - b) Tidak mengambil alih peran, tugas, fungsi, dan tanggung jawab manajemen auditan dalam melaksanakan tugas yang bersifat konsultasi.

Aturan perilaku dalam organisasi, auditor intern pemerintah wajib:

- 1) Mentaati semua peraturan perundang-undangan;
- 2) Mendukung visi, misi, tujuan, dan sasaran organisasi;
- 3) Menunjukkan kesetiaan dalam segala hal berkaitan dengan profesi dan organisasi dalam melaksanakan tugas;
- 4) Mengikuti perkembangan peraturan perundang-undangan dan mengungkapkan semua yang ditentukan oleh peraturan perundang-undangan serta etika dan standar audit yang berlaku;
- 5) Melaksanakan tugasnya secara jujur, teliti, bertanggung jawab dan bersungguh-sungguh;
- 6) Tidak menjadi bagian dari kegiatan ilegal atau mengikatkan diri pada tindakan-tindakan yang mendiskreditkan profesi auditor intern pemerintah atau organisasi;
- 7) Berani dan bertanggung jawab dalam mengungkapkan seluruh fakta yang diketahuinya berdasarkan bukti audit;
- 8) Menghindarkan diri dari kegiatan yang akan membuat kemampuan dalam melaksanakan tugas dan tanggung jawab menjadi tidak obyektif dan cacat;
- 9) Menanamkan rasa percaya diri yang tinggi yang bertumpu pada prinsip-prinsip perilaku pengawasan;
- 10) Bijaksana dalam menggunakan setiap data/informasi yang diperoleh dalam penugasan;
- 11) Menyimpan rahasia jabatan, rahasia negara, rahasia pihak yang diperiksa, dan hanya dapat mengemukakannya atas perintah pejabat yang berwenang;
- 12) Melaksanakan tugas pengawasan sesuai standar audit; dan
- 13) Terus menerus meningkatkan kemahiran profesi, efektivitas, dan kualitas pengawasan

2.1.7 Kinerja Auditor Pemerintahan

2.1.7.1 Pengertian Kinerja

Menurut Trisnaningsih (2007), secara etimologis, kinerja berasal dari kata prestasi kerja (*performance*). Istilah kinerja sendiri berasal dari kata *job performance* yaitu hasil kerja secara kualitas dan kuantitas yang dicapai oleh seorang pegawai dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan tanggungjawab yang diberikan kepadanya

Kinerja dibedakan menjadi dua, yaitu kinerja individual dan kinerja organisasi. Menurut Engko (2008), kinerja individual mengacu pada prestasi kerja individu yang diatur berdasarkan standar atau kriteria yang telah ditetapkan oleh suatu organisasi. Kinerja individual yang tinggi dapat meningkatkan kinerja organisasi secara keseluruhan. Goodhue dan Thompson (1995) dalam Engko (2008) menyatakan bahwa pencapaian kinerja individual berkaitan dengan pencapaian serangkaian tugas-tugas individu. Kinerja yang lebih tinggi mengandung arti terjadinya peningkatan efisiensi, efektivitas atau kualitas yang lebih tinggi dari penyelesaian serangkaian tugas yang dibebankan kepada individu dalam perusahaan atau organisasi.

Kinerja (*performance*) adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian suatu kegiatan/program/kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, visi dan misi organisasi yang tertuang dalam *strategic planning* suatu organisasi. Istilah kinerja sering digunakan untuk menyebut prestasi atau tingkat keberhasilan individu maupun kelompok individu (Mahsun dkk, 2007). Sedangkan menurut Mangkunegara (2011), kinerja (prestasi kerja) adalah :

“Hasil kerja secara kualitas dan kuantitas yang dicapai oleh seorang pegawai dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan kepadanya. Faktor – faktor yang mempengaruhi kinerja adalah faktor kemampuan (*ability*) dan faktor motivasi (*motivation*). Faktor kemampuan (*ability*) pegawai terdiri dari potensi IQ dan kemampuan reality (knowledge + skill). Sedangkan faktor motivasi (*motivation*) terbentuk dari sifat (*attitude*) seorang pegawai dalam situasi kerja.”

Kinerja auditor merupakan tindakan atau pelaksanaan tugas pemeriksaan yang telah diselesaikan oleh auditor dalam kurun waktu tertentu. Kinerja (prestasi kerja) dapat diukur melalui pengukuran tertentu (standar), dimana kualitas adalah berkaitan dengan mutu kerja yang dihasilkan, sedangkan kuantitas adalah jumlah hasil kerja yang dihasilkan dalam kurun waktu tertentu, dan ketepatan waktu adalah kesesuaian waktu yang telah direncanakan, Trisnarningsih dalam SNA XIII (2010).

Penilaian kinerja pada dasarnya merupakan penentuan secara periodik efektivitas operasional dalam organisasi dan personilnya berdasarkan sasaran, standar, dan kriteria yang ditetapkan sebelumnya. Penilaian kinerja berguna untuk memperbaiki kinerja dimasa yang akan datang, memberikan nilai umpan balik tentang kualitas untuk kemudian mempelajari kemajuan perbaikan yang dikehendaki dalam kinerja.

Larkin dalam Triasningsih (2010) terdapat empat personalitas untuk mengukur kinerja, yaitu kemampuan (*ability*), komitmen profesional, motivasi, dan kepuasan kerja. Seorang auditor yang mempunyai kemampuan dalam hal auditing maka akan cakap dalam menyelesaikan pekerjaan. Dalam menjalankan fungsi audit eksternal, BPKP perlu didukung oleh kinerja auditornya, sehingga hasil audit yang mereka laksanakan menjadi berkualitas. Oleh karena itu seorang auditor harus mampu menerapkan kemampuan, pengetahuan, dan pengalaman. Kode etik yang dikeluarkan oleh APIP diterapkan dalam pelaksanaan tugas auditnya, sedangkan standar audit dimaksudkan untuk menjaga mutu hasil audit yang dilaksanakan.

2.1.7.2 Penilaian Kinerja

Menurut Simamora (2006) mengemukakan bahwa penilaian kinerja adalah secara keseluruhan merupakan proses yang berbeda dari evaluasi pekerjaan, penilaian kinerja berkenaan dengan seberapa baik seseorang melakukan pekerjaan yang ditugaskan/diberikan. Jadi penilaian kinerja dapat diartikan sebagai sistem formal untuk memeriksa atau mengaji dan mengevaluasi kinerja seseorang atau kelompok. Penilaian Kinerja mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut:

- a. Kuantitas yaitu jumlah yang harus diselesaikan.
- b. Kualitas yaitu mutu yang dihasilkan.
- c. Ketepatan waktu yaitu sesuai atau tidaknya dengan waktu yang direncanakan.

Dapat disimpulkan bahwa penilaian kinerja dalam perusahaan atau organisasi bertujuan untuk menilai kerjaan pegawai yang telah diberikan kepadanya untuk dipertanggungjawabkan, diselesaikan dengan tepat waktu dan akan dibandingkan dengan standar yang sudah ada di perusahaan yang akan mengetahui kinerja seseorang tersebut baik atau buruk yang berujung pada kinerja organisasi.

2.1.7.3 Unsur-unsur Pengukuran Kinerja Auditor

Menurut Ruky dalam Sulton (2010), unsur-unsur pengukuran kinerja auditor sebagai berikut:

- a. Kinerja berorientasi pada input. Cara ini merupakan cara tradisional yang menekankan pada pengukuran atau penilaian ciri-ciri kepribadian auditor. Ciri-ciri atau karakteristik kepribadian yang banyak dijadikan objek pengukuran adalah kejujuran, ketaatan, disiplin, loyalitas, kreativitas, adaptasi, sopan santun dan lain-lain.
- b. Kinerja yang berorientasi pada proses. Melalui cara ini, kinerja auditor yang diukur dengan cara menilai sikap dan perilaku seorang auditor dalam melaksanakan tugas dan tanggungjawabnya, dengan kata lain penilaian masih tetap tidak difokuskan langsung pada kuantitas dan kualitas hasil yang dicapainya, yang diteliti adalah meneliti bagaimana tugas-tugas dilakukan dan membandingkan perilaku dan sikap yang diperlihatkan dengan standar yang telah ditetapkan untuk setiap tugas yang telah dibebankan padanya.
- c. Kinerja yang berorientasi pada output. Sistem ini biasanya juga disebut dengan sistem manajemen kinerja yang berbasiskan pencapaian sasaran kerja individu. Sistem ini memfokuskan pada hasil yang diperoleh atau dicapai oleh auditor. Sistem ini berbasis pada metode manajemen kinerja berbasiskan pada konsep manajemen berdasarkan sasaran.

2.1.8 Hubungan Kode Etik APIP dengan Kinerja Auditor Internal Pemerintah

Auditor pemerintah diwajibkan mematuhi kode etik yang dikeluarkan oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara (PAN) No. PER/04/M.PAN/03/200 tentang Kode Etik APIP. Prinsip perilaku yang terdapat di dalam kode etik APIP yaitu integritas, objektivitas, kerahasiaan, kompetensi, akuntabel dan perilaku profesional. Kinerja yang optimal akan tercapai apabila auditor pemerintah memiliki pemahaman yang memadai atas kode etik APIP dan penerapan kepatuhan terhadap kode etik tersebut. Berikut hubungan kode etik APIP yang terdiri dari integritas, objektivitas, kerahasiaan, kompetensi, akuntabel dan perilaku profesional terhadap kinerja auditor pemerintah :

A. Hubungan integritas dengan kinerja auditor internal pemerintah

Integritas merupakan kualitas yang menjadikan timbulnya kepercayaan masyarakat dan tatanan nilai tertinggi bagi anggota profesi dalam menguji semua keputusannya. Integritas mengharuskan auditor (akuntan publik), dalam segala hal, jujur dan terus terang dalam batasan objek pemeriksaan. Pelayanan kepada masyarakat dan kepercayaan dari masyarakat tidak dapat dikalahkan demi kepentingan dan keuntungan pribadi, (Mabruri dan Winarna, 2010). Integritas dapat menerima kesalahan yang tidak disengaja dan perbedaan pendapat yang, tetapi tidak dapat menerima kecurangan prinsip. Dengan integritas yang tinggi, maka auditor dapat meningkatkan kualitas hasil pemeriksaannya. Kualitas hasil pemeriksaan merupakan salah satu indikator yang digunakan dalam menilai kinerja auditor internal.

B. Hubungan objektivitas dengan kinerja auditor internal pemerintah

Mabruri dan Winarna (2010) menyatakan semakin tinggi objektivitas auditor, maka semakin baik kualitas hasil pemeriksaan. Kualitas hasil pemeriksaan merupakan salah satu indikator yang digunakan dalam menilai kinerja auditor internal. Hubungan keuangan dengan klien dapat mempengaruhi objektivitas dan dapat mengakibatkan pihak ketiga berkesimpulan bahwa objektivitas auditor tidak dapat dipertahankan. Dengan adanya kepentingan

keuangan, seorang auditor jelas berkepentingan dengan laporan hasil pemeriksaan yang diterbitkan (Sukriah, *et al*, 2009). Standar umum dalam Standar Audit APIP menyatakan bahwa dengan prinsip objektivitas mensyaratkan agar auditor melaksanakan audit dengan jujur dan bersikap adil dan tidak memihak. Pimpinan APIP tidak diperkenankan menempatkan auditor dalam situasi yang membuat auditor tidak mampu mengambil keputusan berdasarkan pertimbangan profesionalnya, sehingga mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaan. Dengan kata lain, semakin tinggi tingkat objektivitas auditor maka semakin baik kualitas hasil pemeriksaannya. Independensi APIP serta obyektifitas auditor diperlukan agar kredibilitas hasil pekerjaan APIP meningkat (PER/05/M.PAN/03/2008).

C. Hubungan kerahasiaan dengan kinerja auditor internal pemerintah

Untuk melakukan pemeriksaan seorang auditor harus menghargai nilai dan kepemilikan informasi yang diterimanya dan tidak dapat mengungkapkan informasi tersebut tanpa otorisasi yang memadai, kecuali diharuskan oleh perundang-undangan (PER/04/M.PAN/03/2008). Auditor harus menjaga semua kerahasiaan informasi objek pemeriksaan yang didapat, walaupun dalam melaksanakan tanggung jawab profesionalnya, auditor mungkin menghadapi tekanan dari pihak lainnya yang ingin mengetahui informasi tersebut. Oleh karena itu auditor tidak boleh menggunakan informasi yang diperoleh untuk kepentingan pribadi diluar kepentingan organisasi. Auditor hanya mengungkapkan informasi yang diperolehnya kepada yang pihak yang berhak untuk menerimanya sesuai dengan peraturan dan ketentuan yang berlaku. Dengan menjaga kerahasiaan, auditor dapat bekerja secara profesional sehingga akan mempengaruhi kualitas laporan hasil pemeriksaan yang menjadi salah satu penilaian terhadap kinerja auditor.

D. Hubungan kompetensi dengan kinerja auditor internal pemerintah

Kompetensi yang dibutuhkan dalam melakukan audit yaitu pengetahuan dan kemampuan. Auditor harus memiliki pengetahuan untuk memahami objek pemeriksaan yang diaudit, kemudian auditor harus memiliki kemampuan untuk bekerja sama dalam tim serta kemampuan dalam menganalisa permasalahan. Dengan memiliki kompetensi atau keahlian dalam jasa profesionalnya, maka akan mempengaruhi laporan hasil pemeriksaan yang merupakan salah satu penilaian terhadap kinerja auditor. Agar tercipta kinerja audit yang baik maka APIP harus mempunyai kriteria tertentu dari auditor yang diperlukan untuk merencanakan audit, mengidentifikasi kebutuhan profesional auditor dan untuk mengembangkan teknik dan metodologi audit agar sesuai dengan situasi dan kondisi yang dihadapi unit yang dilayani oleh APIP. Untuk itu APIP juga harus mengidentifikasi keahlian yang belum tersedia dan mengusulkannya sebagai bagian dari proses rekrutmen (PERMENPAN No. PER/05/M.PAN/03/2008).

E. Hubungan akuntabel dengan kinerja auditor internal pemerintah

Mardisar dan Ria (2007) mengungkapkan bahwa akuntabilitas yang dimiliki oleh seorang auditor dapat meningkatkan proses kognitif auditor dalam pengambilan keputusan, dalam hal ini keputusan audit yang berpengaruh terhadap kualitas audit. Semakin auditor menyadari akan tanggungjawab profesionalnya maka kualitas audit akan terjamin dan terhindar dari tindakan manipulasi. Artinya semakin tinggi akuntabilitas atau tanggungjawab profesional auditor maka kualitas audit yang dihasilkan akan meningkat. Kualitas audit yang baik mengindikasikan kinerja auditor yang baik pula.

F. Hubungan perilaku profesional dengan kinerja auditor internal pemerintah

Profesionalisme berarti suatu kemampuan yang dilandasi oleh tingkat pengetahuan yang tinggi dan latihan khusus, daya pemikiran yang kreatif untuk melaksanakan tugas-tugas yang sesuai dengan bidang keahlian dan profesinya (Abdul Halim,2008). Auditor dengan pandangan profesionalisme yang tinggi akan memberikan pengaruh positif bagi kinerjanya, sehingga hasil audit akan lebih dapat dipercaya.

2.1.9 Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Perwakilan Provinsi Sumatera Selatan

Perwakilan BPKP Provinsi Sumatera Selatan yang beralamat di Jalan Jl. Bank Raya No. 2 Demang Lebar Daun, Kota Palembang Sumatera Selatan merupakan unit pelaksana BPKP Pusat di daerah yang bertanggung jawab kepada Kepala BPKP sesuai Keputusan Kepala BPKP Nomor Kep-06.00.00-286/K/2001 tanggal 30 Mei 2001 tentang Organisasi dan Tata Kerja Perwakilan BPKP, sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor 2 Tahun 2013 pada tanggal 26 Februari 2013. Berdasarkan surat keputusan tersebut dan amanah dari Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), Perwakilan BPKP Provinsi Sumatera Selatan mendapat tugas melaksanakan pengawasan keuangan dan pembangunan serta penyelenggaraan akuntabilitas di daerah sesuai dengan peraturan perundang-undangan dan pembinaan penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP).

A. Visi dan Misi BPKP Perwakilan Provinsi Sumatera Selatan

Visi BPKP Perwakilan Provinsi Sumatera Selatan yaitu "Auditor Internal Pemerintah RI Berkelas Dunia untuk Meningkatkan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan dan Pembangunan Nasional."

Misi BPKP Perwakilan Provinsi Sumatera Selatan :

- 1) Menyelenggarakan pengawasan intern terhadap akuntabilitas pengelolaan keuangan dan pembangunan nasional guna mendukung tata kelola pemerintahan dan korporasi yang bersih dan efektif.
- 2) Membina penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah yang efektif, dan
- 3) Mengembangkan kapabilitas pengawasan intern pemerintah yang profesional dan kompeten

B. Tugas dan Fungsi BPKP Perwakilan Provinsi Sumatera Selatan

Berdasarkan Keputusan Kepala BPKP nomor : Kep-06.00.00-286/K/2001 tanggal 30 Mei 2001 tentang Organisasi dan Tata Kerja Perwakilan BPKP, sebagaimana telah diubah dengan Perubahan Kedua Keputusan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan No. KEP-713/K/2002, tugas pokok Perwakilan BPKP adalah melaksanakan pengawasan keuangan dan pembangunan serta penyelenggaraan akuntabilitas di daerah sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Keputusan Kepala BPKP tersebut merupakan bagian dari rangkaian reorganisasi BPKP, maka sebagai instansi vertikal BPKP di daerah, tugas Perwakilan BPKP Provinsi Sumatera Selatan adalah “Melaksanakan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan serta Penyelenggaraan Akuntabilitas di Daerah sesuai dengan Peraturan Perundang-undangan yang berlaku.”

Dalam menyelenggarakan tugasnya itu, Perwakilan BPKP Provinsi Sumatera Selatan mempunyai fungsi :

- 1) Penyiapan rencana dan program kerja pengawasan;
- 2) Pengawasan terhadap pengelolaan anggaran pendapatan dan belanja negara dan pengurusan barang milik / kekayaan negara;
- 3) Pengawasan terhadap pengelolaan anggaran pendapatan dan belanja daerah dan pengurusan barang milik/kekayaan pemerintah daerah atas permintaan daerah;
- 4) Pengawasan terhadap penyelenggaraan tugas pemerintah yang bersifat strategis dan/atau lintas departemen/lembaga/wilayah;
- 5) Pemberian asistensi penyusunan laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah pusat dan daerah;
- 6) Evaluasi atas laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah pusat dan daerah;
- 7) Pemeriksaan terhadap badan usaha milik negara, Pertamina, cabang usaha Pertamina, kontraktor bagi hasil, dan kontrak kerja sama, badan-badan lain yang didalamnya terdapat kepentingan pemerintah, pinjaman / bantuan luar negeri yang diterima pemerintah pusat, dan badan usaha milik daerah

atas permintaan daerah sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku;

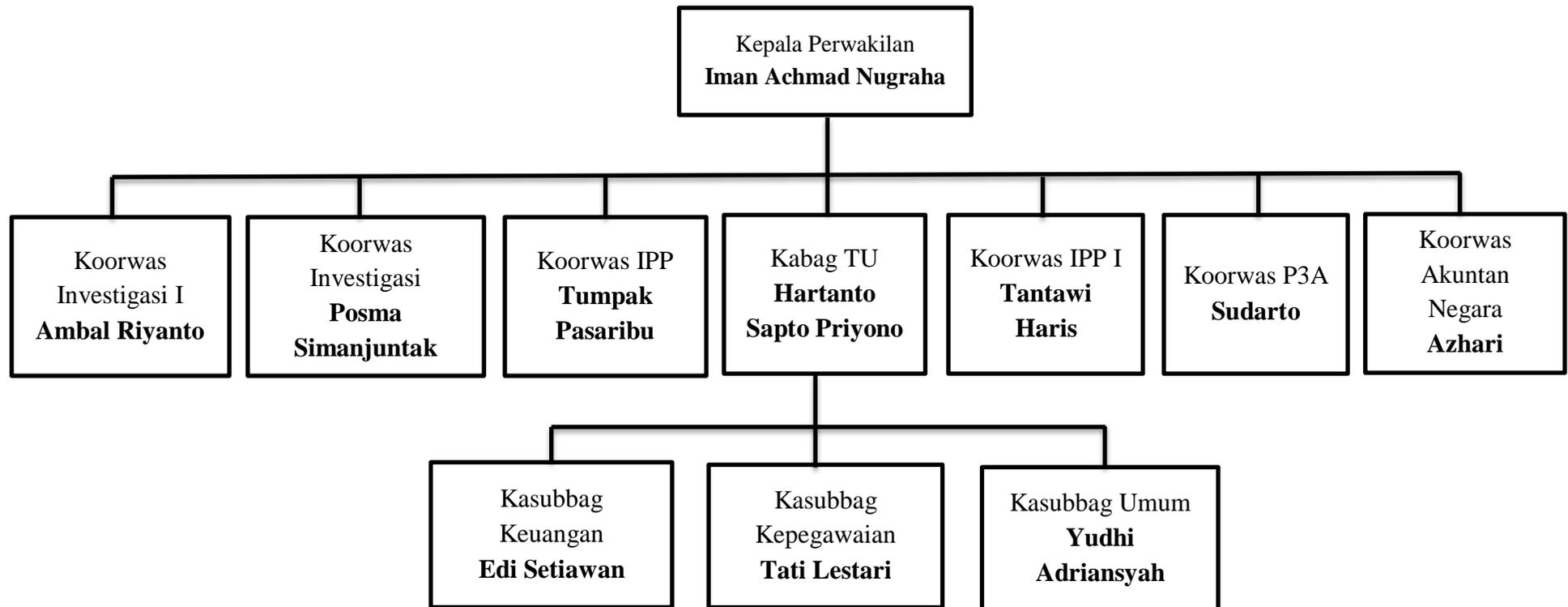
- 8) Evaluasi terhadap pelaksanaan good corporate governance dan laporan akuntabilitas kinerja pada badan usaha milik negara, Pertamina, cabang usaha Pertamina, kontraktor bagi hasil, kontrak kerja sama, badan-badan lain yang di dalamnya terdapat kepentingan pemerintah, dan badan usaha milik daerah, sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku;
- 9) Investigasi terhadap indikasi penyimpangan yang merugikan negara, badan usaha milik negara, dan badan-badan lain yang di dalamnya terdapat kepentingan pemerintah, pemeriksaan terhadap hambatan kelancaran pembangunan, dan pemberian bantuan pemeriksaan pada instansi penyidik dan instansi pemerintah lainnya;
- 10) Pelaksanaan analisis dan penyusunan laporan hasil pengawasan serta pengendalian mutu pengawasan;
- 11) Pelaksanaan administrasi Perwakilan BPKP.

C. Struktur Organisasi BPKP

Sebagai masa transisi dari berlakunya Peraturan Presiden RI Nomor 192 Tahun 2014 tentang Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, pembentukan Perwakilan BPKP Provinsi Sumatera Selatan masih berdasarkan Keputusan Kepala Perwakilan BPKP tentang Organisasi dan Tata Kerja Perwakilan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor 13 Tahun 2014 tentang Organisasi dan Tata Kerja Perwakilan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan. Berdasarkan Peraturan Kepala Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan Nomor 13 Tahun 2014 tentang Organisasi dan Tata Kerja Perwakilan BPKP, Perwakilan BPKP Provinsi Sumatera Selatan adalah instansi vertikal BPKP yang berada di bawah dan bertanggung jawab kepada Kepala BPKP. Untuk melaksanakan tugas dan fungsi BPKP di daerah. Perwakilan BPKP Provinsi Sumatera Selatan dipimpin oleh seorang Kepala Perwakilan (Pejabat Struktural Eselon II A) yang dibantu oleh:

- 1) Kepala Bagian Tata Usaha (Kabag TU)
- 2) Korwas P3A APIP
- 3) Korwas Bidang Pengawasan Instansi Pemerintah Pusat
- 4) Korwas Bidang Pengawasan Instansi Pemerintah Pusat II
- 5) Korwas Bidang Pengawasan Akuntabilitas Pemerintah Daerah
- 6) Korwas Bidang Akuntan Negara
- 7) Korwas Bidang Investigasi I
- 8) Korwas Bidang Investigasi II

Struktur Organisasi Perwakilan BPKP Provinsi Sumatera Selatan



Gambar 2.1 Struktur Organisasi BPKP Perwakilan Provinsi Sumatera Selatan

Sumber : Profil BPKP Perwakilan Provinsi Sumatera Selatan 2017

D. *Shareholder* dan *Stakeholder* BPKP

Shareholder BPKP adalah Presiden dan Wakil Presiden Republik Indonesia. Presiden selaku kepala pemerintahan memerlukan hasil pengawasan BPKP sebagai bahan pertimbangan untuk menetapkan kebijakan-kebijakan dalam menjalankan pemerintahan dan memenuhi kewajiban akuntabilitasnya. Hasil pengawasan BPKP pun diperlukan oleh para penyelenggara pemerintahan lainnya termasuk pemerintah provinsi dan kabupaten/kota dalam pencapaian dan peningkatan kinerja instansi yang dipimpinnya. Pihak-pihak yang merupakan *stakeholders* BPKP adalah:

1) Lembaga Legislatif

Hasil pengawasan BPKP berguna bagi lembaga legislatif sebagai bahan dalam menjalankan fungsi pengawasan terhadap pelaksanaan tugas eksekutif dan sebagai bahan pertimbangan dalam menetapkan berbagai peraturan perundang-undangan. Untuk keperluan tersebut, BPKP diharapkan mampu menyediakan masukan-masukan yang dibutuhkan bagi lembaga legislatif, setelah mendapat izin dari pemerintah.

2) Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)

BPK selaku eksternal auditor pemerintah memerlukan hasil pengawasan BPKP dalam rangka memberikan penilaian atas kinerja eksekutif. Untuk keperluan tersebut, hasil pengawasan BPKP dapat digunakan oleh BPK dalam rangka memberikan opini terhadap laporan keuangan eksekutif, serta dalam menentukan luasnya ruang lingkup audit yang dilaksanakan menjadi lebih efisien dan efektif.

3) Aparat Penegak Hukum

Aparat penegak hukum, terutama jajaran Kejaksaan Agung, Kepolisian Negara Republik Indonesia dan Komisi Anti Korupsi dapat memanfaatkan hasil pengawasan BPKP sebagai bahan dalam rangka penegakan supremasi hukum menuju penyelenggaraan pemerintahan yang bersih.

4) Pemberi Pinjaman/Hibah (*Lenders*)

Pemberi pinjaman/hibah (*lenders*) berkepentingan memperoleh informasi hasil pengawasan yang andal, khususnya informasi mengenai aktivitas pembangunan yang dibiayai dana pinjaman/hibah dalam dan luar negeri dalam rangka penetapan kebijakan berkait dengan dana pinjaman/hibah yang bersangkutan.

2.1.10 Inspektorat Daerah Provinsi Sumatera Selatan

Inspektorat Provinsi Sumatera Selatan yang beralamat di Jalan Ade Irma Nasution, Ilir Timur I, Kota Palembang, Sumatera Selatan. Inspektorat Provinsi Sumatera Selatan dibentuk berdasarkan Peraturan Daerah Provinsi Sumatera Selatan Nomor 11 Tahun 2012 Tanggal 6 Agustus 2012 Tentang Perubahan keempat atas Peraturan Daerah Nomor 9 Tahun 2008 Tentang Organisasi Tata Kerja Inspektorat, Badan Perencanaan Pembangunan Daerah dan Lembaga Teknis Daerah Provinsi Sumatera Selatan dan Peraturan Gubernur Sumatera Selatan Nomor 35 Tahun 2012 Tanggal 8 Oktober 2012 Tentang Uraian Tugas dan Fungsi Inspektorat Provinsi Sumatera Selatan. Secara kelembagaan Inspektorat Provinsi Sumatera Selatan mempunyai tugas melaksanakan sebagian tugas Gubernur Sumatera Selatan di bidang pengawasan yang dituangkan dalam perencanaan strategis organisasi melalui visi, misi dan tujuan jangka panjang 2008-2013 serta sasaran jangka pendek mencakup kebijakan, program dan kegiatan.

A. Visi dan Misi Inspektorat Daerah Provinsi Sumatera Selatan

Visi Inspektorat Daerah Provinsi Sumatera Selatan adalah “Menjadi Lembaga Pengawas Internal yang Profesional Sebagai Penjamin Mutu dan Mitra Kerja Dalam rangka Mewujudkan Tata Kelola Pemerintahan yang Baik.”

Misi Inspektorat Daerah Provinsi Sumatera Selatan :

1. Meningkatkan kapabilitas pengawasan melalui aparat pengawasan yang profesional.
2. Melaksanakan pengendalian internal melalui Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP).

3. Meningkatkan koordinasi dan sinergitas pelaksanaan kegiatan pengawasan, baik sesama APIP maupun Aparat Pengawasan Eksternal.
4. Meningkatkan kualitas laporan keuangan, akuntabilitas kinerja instansi pemerintah dan penyelenggaraan pemerintahan daerah.

B. Tugas dan Fungsi Inspektorat Daerah Provinsi Sumatera Selatan

Berdasarkan Peraturan Gubernur Sumatera Selatan Nomor 35 tahun 2012 tentang uraian tugas dan fungsi Inspektorat Provinsi Sumatera Selatan, di bawah ini diuraikan tugas dan fungsi setiap jabatan yaitu sebagai berikut:

1) Inspektur

Inspektur mempunyai tugas membantu Gubernur dalam penyelenggaraan Pemerintahan Provinsi di bidang pengawasan meliputi:

- a) Pengawasan terhadap pelaksanaan urusan pemerintah di daerah provinsi; dan
- b) Pelaksanaan pembinaan atas penyelenggaraan pemerintahan daerah Kabupaten/Kota dan pelaksanaan urusan pemerintah di Kabupaten/Kota.

Untuk melaksanakan tugas sebagaimana dimaksud di atas, Inspektur mempunyai fungsi sebagai berikut:

- a) Perencanaan program pengawasan;
- b) Pengkoordinasian dan perumusan kebijakan dan fasilitasi pengawasan;
- c) Pemeriksaan, pengusutan, pengujian dan penilaian tugas pengawasan; dan
- d) Pelaksanaan tugas lain yang diberikan oleh Gubernur sesuai dengan tugas dan fungsinya.

2) Sekretaris

Sekretaris mempunyai tugas menyiapkan bahan koordinasi pengawasan dan memberikan pelayanan administratif dan fungsional kepada semua unsur di lingkungan Inspektorat. Untuk melaksanakan tugas sebagaimana dimaksud di atas, Sekretaris mempunyai fungsi sebagai berikut:

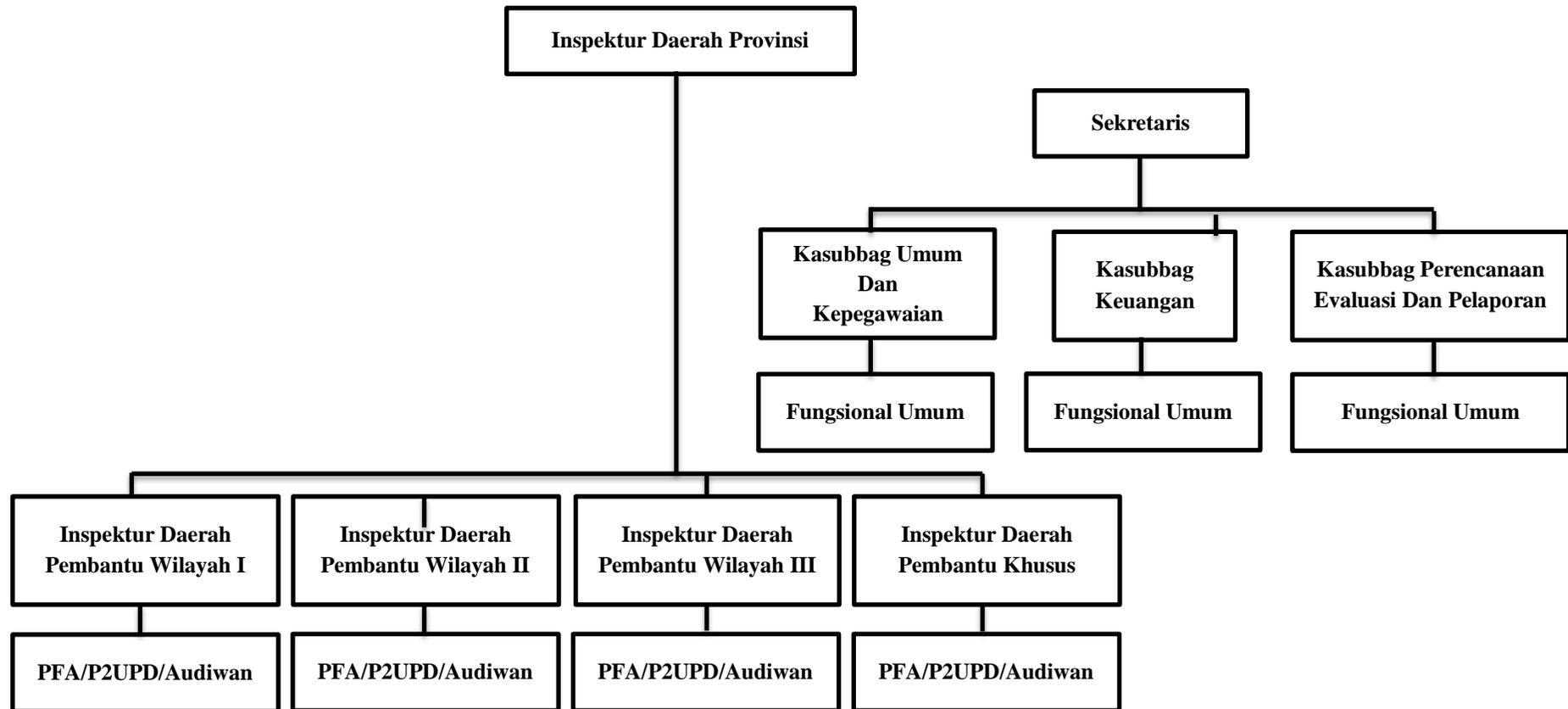
- a) Penyiapan bahan koordinasi dan pengendalian rencana dan program kerja pengawasan;
 - b) Penghimpunan, pengolahan, penilaian dan penyimpanan laporan hasil pengawasan aparat, pengawasan fungsional daerah;
 - c) Penyusunan bahan data dalam rangka pembinaan teknis fungsional;
 - d) Penyusunan, penginventarisan dan pengkoordinasian data dalam rangka penatausahaan proses penanganan pengaduan;
 - e) Pelaksanaan urusan kepegawaian, keuangan, surat menyurat dan rumah tangga; dan
 - f) Pelaksanaan tugas lain yang diberikan oleh atasan sesuai dengan tugas dan fungsinya
- 3) Inspektur Pembantu
- Inspektur Pembantu terdiri dari :
- a) Inspektur Pembantu Wilayah mempunyai tugas melaksanakan pembinaan dan pengawasan terhadap pelaksanaan urusan pemerintah daerah. Inspektur Pembantu (Urban) Wilayah membawahi wilayah kerja pembinaan dan pengawasan yaitu instansi/satuan kerja di lingkungan Pemerintah Provinsi dan Kabupaten/Kota.
 - b) Inspektur Pembantu Khusus/Investigatif mempunyai tugas melaksanakan pembinaan dan pengawasan terhadap pelaksanaan urusan pemerintahan daerah yang bersifat khusus dan pengaduan masyarakat.
- 4) Kelompok Jabatan Fungsional
- Kelompok Jabatan Fungsional terdiri dari Pejabat Fungsional Auditor dan Pejabat Pengawas Penyelenggaraan Urusan Pemerintahan di Daerah. Kelompok Jabatan Fungsional mempunyai tugas melakukan kegiatan sesuai dengan tenaga fungsional masing-masing sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

C. Struktur Organisasi Inspektorat Daerah Provinsi Sumatera Selatan

Inspektorat Daerah Provinsi merupakan suatu institusi pemerintah sebagai fungsi pengawasan intern di lingkungan Pemerintahan Provinsi Sumatera Selatan, untuk menjamin agar pemerintahan daerah berjalan secara efektif dan efisien sesuai dengan perencanaan dan ketentuan perundang-undangan. Inspektorat mempunyai tugas melakukan pengawasan terhadap pelaksanaan urusan pemerintah di daerah provinsi dan pelaksanaan pembinaan atas penyelenggaraan pemerintahan daerah Kabupaten/Kota dan pelaksanaan urusan pemerintahan di daerah Kabupaten/Kota. Pada Peraturan Daerah Provinsi Sumatera Selatan No. 15 Tahun 2013 tentang Perubahan Kelima atas Peraturan Daerah No. 9 Tahun 2008 tentang Organisasi dan Tata Kerja Inspektorat, Badan Perencanaan Pembangunan Daerah dan Lembaga Teknis Daerah Provinsi Sumatera Selatan Pasal 46 ayat (1). Susunan Organisasi Inspektorat Daerah Provinsi Sumatera Selatan terdiri dari :

1. Inspektur
2. Sekretariat, membawahi :
 - a. Subbagian Perencanaan dan Keuangan
 - b. Subbagian Evaluasi dan Pelaporan
 - c. Subbagian Administrasi dan Umum
3. Inspektur Pembantu Wilayah I
4. Inspektur Pembantu Wilayah II
5. Inspektur Pembantu Wilayah III
6. Inspektur Pembantu Wilayah IV
7. Inspektur Pembantu Khusus/Investigasi
8. Kelompok Jabatan Fungsional

Susunan Organisasi Inspektorat Daerah Provinsi Sumatera Selatan

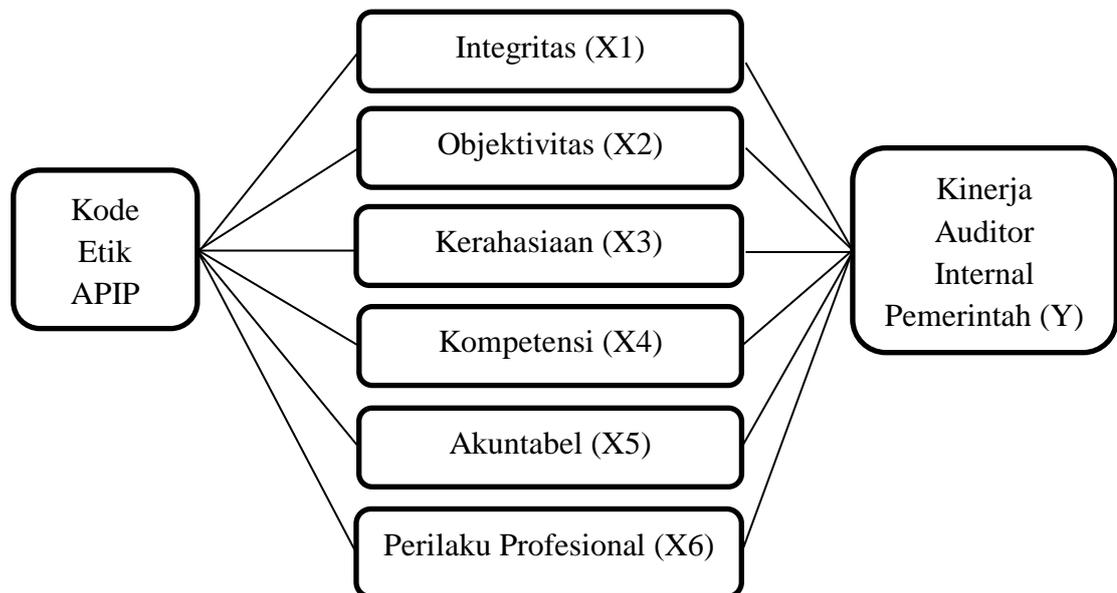


Gambar 2.2 Struktur Organisasi Inspektorat Provinsi Sumatera Selatan

Sumber : Profil Inspektorat Provinsi Sumatera Selatan 2017

2.2 Kerangka Berpikir

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh penerapan kode etik APIP terhadap kinerja auditor internal pemerintah. Untuk mempermudah analisis dalam penelitian ini maka dibuat suatu kerangka teoritis seperti gambar berikut ini:



Gambar 2.3 Kerangka Berpikir

Sumber : Diolah oleh Peneliti (2017)

2.3 Penelitian Terdahulu

Penelitian ini telah dilakukan oleh Erina,dkk (2012) yang melaksanakan penelitian pengaruh penerapan Kode Etik APIP terhadap Kinerja Aparat Pengawas Pemerintah (Studi pada Inspektorat Aceh). Dalam penelitian yang dilakukan, terbukti bahwa integritas, objektivitas, kerahasiaan dan kompetensi secara simultan berpengaruh terhadap kinerja APIP. Penelitian-penelitian yang telah dilakukan sebelumnya terkait dengan penelitian ini dapat ditinjau dalam ringkasan berikut yang menggambarkan peneliti, judul, metode penelitian, dan hasil penelitian yang telah diperoleh.

Tabel 2.2
Daftar Hasil Penelitian Terdahulu

NAMA	JUDUL	METODE PENELITIAN	HASIL PENELITIAN
Ariani, Komang Gunayanti dan I Dewa Nyoman Badera (2015)	Pengaruh Integritas, Obyektivitas, Kerahasiaan dan Kompetensi Pada Kinerja Auditor Inspektorat Kota Denpasar	Metode Survei	Hasil penelitian menunjukkan bahwa integritas, obyektifitas, kerahasiaan, dan kompetensi berpengaruh positif terhadap kinerja auditor.
Arianti, dkk (2014)	Pengaruh Integritas, Obyektivitas, dan Akuntabilitas Terhadap Kualitas Audit di Pemerintah Daerah (Studi Pada Inspektorat Kabupaten Buleleng)	Metode Kuantitatif	Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara simultan integritas, obyektivitas, dan akuntabilitas memiliki pengaruh positif terhadap kualitas audit di Pemerintah Daerah.
Erina, dkk (2012)	Pengaruh Integritas, Objektivitas, Kerahasiaan dan Kompetensi Terhadap Kinerja Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP) Studi Pada Inspektorat Aceh	Metode Sensus	Hasil penelitian menunjukkan bahwa secara simultan menunjukkan bahwa variabel integritas, objektivitas, kerahasiaan, dan kompetensi, secara bersama-sama berpengaruh terhadap kinerja APIP pada Inspektorat Aceh.
Rosnidah, dkk (2011)	Analisis Dampak Motivasi dan Profesionalisme Terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat Dalam Pengawasan Keuangan Daerah (Studi Empiris pada Pemerintah Kabupaten Cirebon)	Metode Sensus	Hasil penelitian menunjukkan bahwa motivasi dan profesionalisme aparat pengawasan secara simultan berpengaruh terhadap kualitas audit.

Arini (2010)	Pengaruh Persepsi Auditor Internal Atas Kode Etik Terhadap Kinerja Auditor Internal (Studi Pada BPK Yogyakarta).	Metode Survei	Persepsi auditor internal yang terdiri atas integritas, objektivitas, kerahasiaan, dan kompetensi secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor internal.
Sukriah,dkk (2009)	Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Obyektivitas, Integritas dan Kompetensi terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan (Internal Auditor Pemerintahan - Diklat JFA)	Metode Survei	Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengalaman kerja, independensi, objektivitas, integritas dan kompetensi secara simultan mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaan.

Sumber : Diolah oleh Peneliti (2017)

2.4 Hipotesis

Mengacu pada teori etika keutamaan (*virtue ethichs theory*) yang menyatakan bahwa menjadi bagaimanakah harusnya seseorang dan bagaimana dia mewujudkan hal tersebut. Berdasarkan teori tersebut, maka dapat dikaitkan dengan bagaimana Kode Etik APIP dengan aturan perilakunya dijadikan sebagai sebuah acuan dalam pelaksanaan kinerja seorang auditor. Kode Etik APIP yang merupakan komitmen seorang auditor BPKP terhadap butiran konsep aturan perilaku dapat membahasakan bagaimana auditor seharusnya berperilaku dan bagaimana mereka dapat menjalankannya.

Teori pendukung lainnya adalah teori universal yang dikeluarkan oleh Immanuel Kant, dimana dinyatakan bahwa tindakan yang dilaksanakan lebih ditujukan pada prinsip moral yang ideal dibandingkan dengan kebutuhan suatu situasi tertentu ketika prinsip-prinsip universal dianggap dapat berlaku kepada siapa saja, dimana saja, dan kapan saja. Dari teori tersebut, maka dapat disimpulkan bahwa Kode Etik APIP yang berupa konsep integritas, objektivitas, kerahasiaan, kompetensi, akuntabel dan perilaku profesional merupakan konsep

yang berlaku universal pada lapisan badan akuntan/auditor lainnya serta telah memiliki persetujuan dari para pihak yang terkait dalam hal auditing.

Teori-teori tersebut telah diuji dan ditunjukkan secara ilmiah dari beberapa penelitian yang telah dilakukan sebelumnya. Salah satu penelitian tersebut adalah yang dilakukan oleh Arini (2010) pada auditor BPKP Yogyakarta dengan kesimpulan bahwa persepsi auditor internal atas kode etik (integritas, objektivitas, kompetensi, dan kerahasiaan) berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor internal. Pengujian parsial membuktikan bahwa objektivitas dan kompetensi terhadap kinerja memiliki pengaruh terhadap kinerja dan bersifat signifikan, tapi pada integritas dan kerahasiaan tidak memiliki pengaruh terhadap kinerja. Hasil tersebut berbeda dengan penelitian Erina (2012) yang memperoleh hasil uji parsial integritas, objektivitas, kerahasiaan, dan kompetensi memiliki pengaruh signifikan terhadap kinerja APIP pada Inspektorat Aceh.

Integritas

Integritas adalah suatu karakter yang mendasari timbulnya pengakuan profesional. Integritas merupakan kualitas yang mendasari kepercayaan publik yang dijadikan patokan bagi anggota dalam menguji semua keputusan yang diambilnya. Integritas mengharuskan seorang anggota untuk bersikap jujur dan berterus terang tanpa harus mengorbankan rahasia penerima jasa, pelayanan dan kepercayaan publik tidak boleh dikalahkan oleh keuntungan pribadi.

Berdasarkan definisi di atas, maka dalam melaksanakan tanggungjawab sebagai seorang auditor, maka mereka harus memiliki sikap integritas sebagai bentuk perilaku profesional. Hal tersebut juga dikemukakan dalam pasal 1 ayat (2) Kode Etik Akuntan Indonesia dalam Lampiran 2 Pusdiklatwas BPKP (2008) mengamanatkan bahwa setiap anggota harus mempertahankan integritas dan objektivitas dalam melaksanakan tugasnya. Terkait dengan teori etika keutamaan, maka sikap integritas dapat dilihat sebagai sikap yang harus dimiliki auditor dan jujur serta terus terang merupakan bagaimana auditor tersebut mewujudkannya.

Beberapa definisi dan teori mengenai integritas terkait dengan tanggungjawab auditor dalam kinerja yang dilakukan, maka dapat dilihat bahwa integritas memiliki pengaruh terhadap kinerja auditor. Hal ini telah dikemukakan dan dibuktikan secara ilmiah dalam penelitian Erina (2012), dimana integritas memiliki pengaruh signifikan terhadap kinerja APIP pada Inspektorat Aceh. Penelitian yang dilakukan oleh Utami (2015) juga membuktikan bahwa integritas memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas pemeriksaan auditor.

Berdasarkan teori-teori dan penelitian di atas, maka dapat disimpulkan bahwa sikap integritas yang dimiliki seorang auditor dapat memengaruhi kinerja dan hasil kinerja yang dilaksanakan, sehingga dapat diperoleh hipotesis berikut :

H1 : Integritas berpengaruh terhadap kinerja auditor internal pemerintah

Objektivitas

Objektivitas merupakan suatu keyakinan, kualitas yang memberikan nilai bagi jasa atau pelayanan. Prinsip objektivitas menetapkan suatu kewajiban bagi auditor untuk tidak memihak, jujur secara intelektual dan bebas dari konflik kepentingan. Prinsip objektivitas merupakan suatu keharusan, artinya bahwa setiap anggota profesi wajib melaksanakan dan mengusahakannya. Prinsip tersebut diharuskan bagi profesi auditor sebagaimana ditegaskan dalam Standar Audit APIP No. 2120 mengenai objektivitas auditor, dinyatakan sebagai berikut : “Auditor harus memiliki sikap yang netral dan tidak bias serta menghindari konflik kepentingan dalam merencanakan, melaksanakan, dan melaporkan pekerjaan yang dilakukannya. Auditor harus objektif dalam melaksanakan audit. Prinsip objektivitas mensyaratkan agar auditor melaksanakan audit dengan jujur dan tidak mengkompromikan kualitas. Pimpinan APIP tidak diperkenankan menempatkan auditor dalam situasi yang membuat auditor tidak mampu mengambil keputusan berdasarkan pertimbangan profesionalnya.”

Beberapa penjelasan mengenai objektivitas terkait pelaksanaan auditor di atas, maka dapat dilihat keterkaitannya dengan teori etika keutamaan yaitu bagaimana objektivitas menjadi sikap yang harus dimiliki oleh auditor, serta sikap jujur dan tidak memihak menjadi jalan untuk mencapainya. Dari hal tersebut, maka dapat dilihat bahwa objektivitas memiliki pengaruh terhadap pelaksanaan tanggungjawab auditor.

Penelitian yang dilakukan oleh Arini (2010) telah membuktikan bahwa objektivitas memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kinerja auditor BPKP Yogyakarta. Hasil yang sama juga dibuktikan dalam penelitian Erina (2012), dimana objektivitas memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kinerja APIP pada Inspektorat Aceh. Berdasarkan teori dan penelitian-penelitian yang dilakukan sebelumnya maka peneliti memiliki kesimpulan bahwa objektivitas memiliki pengaruh signifikan terhadap kinerja auditor, sehingga dapat diperoleh hipotesis berikut :

H2 : Objektivitas berpengaruh terhadap kinerja auditor internal pemerintah

Kerahasiaan

Auditor harus menghargai nilai dan kepemilikan informasi yang diterima dan tidak mengungkapkan informasi tersebut tanpa otorisasi yang memadai, kecuali diharuskan oleh peraturan perundang-undangan. Auditor hanya mengungkapkan informasi yang diperolehnya kepada yang berhak untuk menerimanya sesuai dengan peraturan dan ketentuan yang berlaku, Pusdiklatwas BPKP (2010:27). Kerahasiaan informasi yang diperoleh auditor mengenai klien merupakan prinsip yang harus dijaga sebagaimana diungkapkan dalam PER/04/M.PAN/03/2008, bahwa didalam melakukan pemeriksaan seorang auditor harus menghargai nilai dan kepemilikan informasi yang diterimanya dan tidak dapat mengungkapkan informasi tersebut tanpa otorisasi yang memadai, kecuali diharuskan oleh perundang-undangan.

Terkait dengan teori etika keutamaan, maka sikap menjaga kerahasiaan ini menjadi sikap yang harus dimiliki oleh auditor dan hanya menyampaikan informasi tersebut kepada pihak yang berkepentingan sesuai dengan yang dituju oleh undang-undang merupakan hal yang dilakukan untuk mewujudkannya. Hubungan antara kerahasiaan dengan kinerja auditor telah dikemukakan secara ilmiah dalam beberapa penelitian.

Erina (2012) menyimpulkan dalam penelitiannya bahwa kerahasiaan memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kinerja auditor. Berdasarkan teori dan hasil penelitian di atas, maka dapat disimpulkan bahwa kerahasiaan memiliki pengaruh terhadap kinerja auditor, sehingga diperoleh hipotesis berikut :

H3 : Kerahasiaan berpengaruh terhadap kinerja auditor internal pemerintah

Kompetensi

Kompetensi merupakan sikap yang diharuskan untuk seorang auditor, dimana dalam melakukan proses audit harus memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai seorang auditor. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalitasnya dengan cermat dan seksama. Atas dasar demikian, dapat disimpulkan bahwa dalam menjalankan tugas auditnya, auditor wajib memiliki kemahiran dalam hal akademik dan teknis untuk mempertanggungjawabkan profesionalisme mereka.

Tidak hanya keahlian dalam lingkup kegiatan audit (kompetensi teknis, standar audit, kebijakan, prosedur dan praktik-praktik audit) dan akuntansi (catatatan akuntansi, laporan keuangan) yang wajib dimiliki oleh seorang auditor, namun juga keahlian yang memadai tentang lingkungan pemerintahan sesuai dengan tugas pokok dan fungsi unit yang dilayani oleh APIP.

Beberapa penjelasan mengenai kompetensi di atas, terlihat jelas bagaimana seorang auditor harus memiliki kompetensi teknis dan pengetahuan akan audit yang mereka lakukan. Teori etika keutamaan dapat dilihat dari kompetensi yang merupakan sikap yang harus dimiliki auditor, serta berbagai

pelatihan dan penguasaan materi serta teknis dalam kegiatan audit yang akan mereka laksanakan menjadi upaya untuk mencapai kompetensi tersebut.

Hubungan yang signifikan antara kompetensi terhadap kinerja auditor dikemukakan dalam penelitian Arini (2010) yang membuktikan secara ilmiah bahwa kompetensi memiliki pengaruh signifikan terhadap kinerja auditor internal BPKP Yogyakarta. Penelitian selanjutnya yang dilakukan oleh Erina (2012) juga menyimpulkan bahwa kompetensi berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor setelah uji parsial yang telah dilakukannya. Dari beberapa penelitian dan teori yang dikemukakan di atas, maka dapat disimpulkan bahwa kompetensi memiliki pengaruh terhadap kinerja auditor, sehingga dapat diperoleh hipotesis berikut :

H4 : Kompetensi berpengaruh terhadap kinerja auditor internal pemerintah

Akuntabel

Akuntabel adalah dorongan psikologi yang bisa mempengaruhi seseorang untuk mempetanggungjawabkan tindakannya dan akibat yang ditimbulkannya kepada lingkungan dimana tempat seseorang tersebut melakukan aktivitasnya.

Terkait dengan kinerja auditor, akuntabilitas adalah kewajiban seorang auditor untuk memberikan pertanggung jawaban atau menjawab dan menerangkan kinerja dan tindakan seseorang/badan hukum/pimpinan suatu organisasi kepada pihak yang memiliki hak atau berkewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban. Dalam penelitian Ariani,dkk (2015) menyimpulkan bahwa akuntabilitas secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil kerja auditor internal. Belum adanya penelitian sebelumnya yang membahas mengenai pengaruh akuntabel terhadap kinerja auditor. Oleh karena itu penulis membuat hipotesis bahwa akuntabel berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor, sehingga dapat diperoleh hipotesis berikut :

H5 : Akuntabel berpengaruh terhadap kinerja auditor internal pemerintah

Perilaku Profesional

Pengertian umum, seseorang dikatakan profesionalisme jika memenuhi tiga kriteria, yaitu mempunyai keahlian untuk melaksanakan tugas dengan bidangnya, melaksanakan suatu tugas atau profesi dengan menetapkan standar baku dibidang profesi yang bersangkutan dan menjalankan tugas profesinya dengan mematuhi etika profesi yang ditetapkan. Profesionalisme juga di definisikan sebagai suatu kemampuan yang dilandasi pengetahuan dan dedikasi dalam melaksanakan tugas sesuai etika profesional yang ada. Jadi dapat dikatakan bahwa profesionalisme itu adalah sikap tanggung jawab dari seorang auditor dalam menyelesaikan pekerjaan auditnya sesuai etika professional yang ada agar tercapainya kinerja.

Dinata (2013) menyimpulkan dalam penelitiannya bahwa profesionalisme berpengaruh positif terhadap kinerja auditor, yang dimana semakin tinggi tingkat keprofesionalisme auditor maka kinerja yang dihasilkan akan semakin memuaska. Berdasarkan teori tersebut dan adanya penelitian sebelumnya yang membahas mengenai pengaruh perilaku profesional terhadap kinerja auditor. Penulis membuat hipotesis bahwa perilaku profesional berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor, sehingga dapat diperoleh hipotesis berikut :

H6 : Perilaku profesional berpengaruh terhadap kinerja auditor internal pemerintah