

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Teori Etika Keutamaan (*Virtue Ethics Theory*)

Teori etika keutamaan (*Virtue ethics theory*) merupakan konsep yang dikeluarkan oleh *The Greek Philosopher Aristotle's* dalam Soraya (2014) terhadap keyakinannya pada konsep karakter individu yang menyatakan bahwa "...karakter dan integritas individu membentuk konsep yang menjalani hidup Anda sesuai dengan sebuah komitmen untuk pencapaian kesepakatan yang jelas – orang seperti apa yang mau saya jadi dan bagaimana saya menjadi orang itu".

Teori keutamaan 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.

Auditor BPKP sebagai auditor APIP memiliki konsep tertulis yang 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 empat, yaitu: integritas, objektivitas, kerahasiaan, dan kompetensi.

Hubungan antara komitmen seorang auditor terhadap tujuan organisasinya dengan keberhasilan kinerja adalah 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 (Wati *dkk*, 2010).

Seorang akuntan publik yang mempunyai pengalaman yang cukup lama dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan tentunya mempunyai perlakuan yang berbeda dalam masyarakat jika dibandingkan dengan akuntan publik yang baru

terjun dalam profesi ini, artinya semakin berpengalaman seorang auditor dalam melakukan pemeriksaan keuangan maka semakin tinggi tingkat kepercayaan masyarakat terhadap kualitas hasil audit (Khamainy, 2014).

2.2 Kinerja Auditor Pemerintah

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 (Trisnaningsih, 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. Dalam menjalankan fungsi audit internal, BPKP perlu didukung oleh kinerja auditornya, sehingga hasil audit yang mereka laksanakan menjadi berkualitas (Soraya, 2014).

2.2.1 Jenis-jenis Auditor

Auditor dapat dibedakan menjadi 4 (empat) jenis, yaitu (Hery, 2016) :

1. Auditor Pemerintah

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

Auditor Pemerintah adalah auditor yang bertugas melakukan audit atas keuangan negara pada instansi-instansi pemerintah. Di Indonesia, auditor pemerintah dapat dibagi menjadi dua yaitu :

1. Auditor Eksternal Pemerintah yang dilaksanakan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK).
2. Auditor Internal Pemerintah atau yang lebih dikenal sebagai Aparat Pengawasan Fungsional Pemerintah (APFP) yang dilaksanakan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal Departemen/LPND, dan Badan Pengawasan Daerah.

Sesuai dengan PP No. 60 Tahun 2008 tentang sistem pengendalian intern pemerintah, audit intern pemerintah terdiri dari :

1. Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan, yang selanjutnya disingkat BPKP, adalah aparat pengawasan intern pemerintah yang bertanggung jawab langsung kepada Presiden.
2. Inspektorat Jenderal atau nama lain yang secara fungsional melaksanakan pengawasan intern adalah aparat pengawasan intern pemerintah yang bertanggung jawab langsung kepada menteri/pimpinan lembaga.
3. Inspektorat Provinsi adalah aparat pengawasan intern pemerintah yang bertanggung jawab langsung kepada gubernur.
4. Inspektorat Kabupaten/Kota adalah aparat pengawasan intern pemerintah yang bertanggung jawab langsung kepada bupati/walikota.

Sesuai dengan PP No. 60 Tahun 2008 tentang sistem pengendalian intern pemerintah, tugas auditor intern antara lain :

1. Menegakkan tindakan disiplin yang tepat atas penyimpangan terhadap kebijakan dan prosedur, atau pelanggaran terhadap aturan perilaku;
2. Mengidentifikasi dan menetapkan kegiatan yang dibutuhkan untuk menyelesaikan tugas dan fungsi pada masing-masing posisi dalam Instansi Pemerintah;
3. Memberikan kejelasan wewenang dan tanggung jawab dalam Instansi Pemerintah;

4. Memberikan peringatan dini dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko dalam penyelenggaraan tugas dan fungsi Instansi Pemerintah.

Sesuai dengan Standar Audit Intern Pemerintah yang diatur dalam AAIP, peran auditor intern adalah kegiatan audit intern harus dapat mengevaluasi dan memberikan kontribusi pada perbaikan tata kelola sektor publik, manajemen risiko, dan pengendalian intern dengan menggunakan pendekatan sistematis dan disiplin.

1. Tata Kelola Sektor Publik

Kegiatan audit intern harus dapat mengevaluasi dan memberikan rekomendasi yang sesuai untuk meningkatkan proses tata kelola sektor publik.

2. Manajemen Risiko

Kegiatan audit intern harus dapat mengevaluasi efektivitas dan berkontribusi terhadap perbaikan proses manajemen risiko.

3. Pengendalian Intern Pemerintah

Kegiatan audit intern harus dapat membantu auditi dalam mempertahankan dan memperbaiki pengendalian yang efektif dengan mengevaluasi efektivitas dan efisiensi serta dengan mendorong perbaikan terus-menerus.

Tugas Perwakilan BPKP Provinsi Lampung, yaitu (www.bpkp.go.id) :

1. Melaksanakan pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan Negara dan/atau daerah atas kegiatan yang bersifat lintas sektoral;
2. Melaksanakan kegiatan pengawasan kebendaharaan umum negara;
3. Melaksanakan kegiatan lain berdasarkan penugasan dari Presiden dan atau permintaan Kepala Daerah;
4. Melaksanakan pembinaan penyelenggaraan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) pada wilayah kerjanya; dan
5. Melaksanakan penyelenggaraan dan pelaksanaan fungsi lain di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Dalam melaksanakan tugas tersebut, Perwakilan BPKP menyelenggarakan fungsi sebagai berikut (www.bpkp.go.id) :

1. Pemberian asistensi penyusunan laporan keuangan Pemerintah Daerah dan laporan akuntabilitas kinerja instansi pemerintah;
2. Pemberian asistensi terhadap pengelolaan keuangan negara/daerah, BUMN/BUMD dan kinerja Instansi Pemerintah Pusat/Daerah/BUMN/BUMD;
3. Pengawasan terhadap BUMN, badan-badan lain yang didalamnya terdapat kepentingan pemerintah, dan BUMD atas permintaan pemangku kepentingan, serta kontraktor bagi hasil dan kontrak kerjasama dan pinjaman/bantuan luar negeri yang diterima pemerintah pusat, sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan;
4. Evaluasi terhadap pelaksanaan tata kelola dan laporan akuntabilitas kinerja pada BUMN, badan-badan lain yang didalamnya terdapat kepentingan pemerintah, dan badan usaha milik daerah atas permintaan pemangku kepentingan, sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan;
5. Pelaksanaan audit, reviu, evaluasi, pemantauan, dan kegiatan pengawasan lainnya terhadap perencanaan, pelaksanaan dan pertanggungjawaban akuntabilitas penerimaan negara/daerah dan akuntabilitas pengeluaran keuangan negara/daerah serta pembangunan nasional dan/atau kegiatan lain yang seluruh atau sebagian keuangannya dibiayai oleh anggaran negara/daerah dan/atau subsidi termasuk badan usaha dan badan lainnya yang didalamnya terdapat kepentingan keuangan atau kepentingan lain dari Pemerintah Pusat dan/atau Pemerintah Daerah serta akuntabilitas pembiayaan keuangan negara/daerah;
6. Pengawasan intern terhadap perencanaan dan pelaksanaan pemanfaatan aset negara/daerah;
7. Pemberian konsultasi terkait dengan manajemen risiko, pengendalian intern, dan tata kelola terhadap instansi/badan usaha/badan lainnya dan program kebijakan pemerintah yang strategis;
8. Pengawasan terhadap perencanaan dan pelaksanaan program dan/atau kegiatan yang dapat menghambat kelancaran pembangunan, audit atas

penyesuaian harga, audit klaim, audit investigatif terhadap kasus-kasus penyimpangan yang berindikasi merugikan keuangan negara/daerah, audit perhitungan kerugian keuangan negara/daerah, pemberian keterangan ahli, dan upaya pencegahan korupsi;

9. Pengkoordinasian dan sinergi penyelenggaraan pengawasan intern terhadap akuntabilitas keuangan negara/daerah dan pembangunan nasional bersama-sama dengan aparat pengawasan intern pemerintah lainnya;
10. Pelaksanaan sosialisasi, pembimbingan dan konsultasi penyelenggaraan sistem pengendalian intern kepada instansi pemerintah pusat, pemerintah daerah, dan badan-badan yang didalamnya terdapat kepentingan keuangan atau kepentingan lain dari Pemerintah Pusat dan/atau Pemerintah Daerah;
11. Pelaksanaan kegiatan pengawasan berdasarkan penguasaan Pemerintah Pusat dan/atau Pemerintah Daerah sesuai Peraturan Perundang-undangan;
12. Pembinaan kapabilitas pengawasan intern pemerintah;
13. Pengolahan data dan informasi hasil pengawasan atas penyelenggaraan akuntabilitas keuangan negara Kementerian/Lembaga dan Pemerintah Daerah; dan
14. Pelaksanaan dan Pelayanan administrasi Perwakilan BPKP.

Dalam menyelenggarakan fungsinya, BPKP mempunyai kewenangan sebagai berikut (www.bpkp.go.id) :

1. Penyusunan rencana nasional secara makro di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan;
2. Perumusan kebijakan di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan untuk mendukung pembangunan secara makro;
3. Penetapan sistem informasi di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan;
4. Pembinaan dan pengawasan atas penyelenggaraan otonomi daerah yang meliputi pemberian pedoman, bimbingan, pelatihan, arahan dan supervisi di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan;
5. Penetapan persyaratan akreditasi lembaga pendidikan dan sertifikasi tenaga profesional/ahli serta persyaratan jabatan di bidang pengawasan keuangan dan pembangunan;

6. Kewenangan lain yang melekat dan telah dilaksanakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku, yaitu:
 - a. Memasuki semua kantor, bengkel, gudang, bangunan, tempat-tempat penimbunan dan sebagainya.
 - b. Meneliti semua catatan, data elektronik, dokumen, buku perhitungan, surat-surat bukti, notulen rapat direksi/komisaris/panitia dan sejenisnya, hasil survey laporan-laporan pengelolaan, dan surat-surat lainnya yang diperlukan dalam pengawasan;
 - c. Melakukan pengawasan kas, surat-surat berharga, gudang persediaan, dan lain-lainnya;
 - d. Meminta keterangan tentang tindak lanjut hasil pengawasan baik hasil pengawasan BPKP sendiri, maupun hasil pengawasan lembaga pengawasan lainnya sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

2. Auditor Forensik

Profesi auditor forensik muncul seiring dengan perkembangan cabang khusus disiplin ilmu akuntansi, yaitu akuntansi forensik. Akuntansi forensik adalah suatu disiplin ilmu yang menggunakan keahlian auditing, akuntansi, dan investigasi untuk membantu penyelesaian sengketa keuangan dan pembuktian atas dugaan telah terjadinya tindakan *fraud* (kecurangan).

Dalam praktik, penegak hukum sering meminta bantuan auditor untuk memberikan jasa audit terkait pengungkapan atas suatu kejahatan kerah putih (*white collar crime*) dan memberikan pernyataan pendapat sebagai seorang ahli di pengadilan.

Kejahatan kerah putih adalah suatu tindakan kecurangan yang dilakukan oleh seseorang yang bekerja pada sektor pemerintahan atau pun sektor swasta, yang memiliki posisi dan wewenang yang dapat mempengaruhi suatu kebijakan dan keputusan. Auditor forensik secara khusus dilatih untuk mendeteksi, menyelidiki, dan mencegah kecurangan serta kejahatan kerah putih.

3. Auditor Internal

Auditor internal adalah auditor yang bekerja pada satu manajemen perusahaan sehingga berstatus sebagai karyawan dari perusahaan tersebut. Auditor internal memiliki kepentingan atas efektivitas pengendalian internal di satu perusahaan.

Auditor internal melayani organisasi dengan membantunya mencapai tujuan, memperbaiki efisiensi dan efektivitas jalannya kegiatan operasional perusahaan, serta mengevaluasi manajemen risiko dan pengendalian internal.

Auditor internal bertanggungjawab kepada direktur utama (pimpinan tertinggi), atau bisa juga melapor kepada komite audit yang dibentuk oleh dewan komisaris. Agar dapat melakukan tugasnya secara efektif, auditor internal dituntut untuk bersikap independen terhadap fungsi-fungsi lini dalam organisasi tempat ia bekerja.

4. Auditor Eksternal

Auditor eksternal merupakan orang luar perusahaan (pihak yang independen), yang melakukan pemeriksaan untuk memberikan pendapat (opini) mengenai kewajaran laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen perusahaan klien. Laporan auditor eksternal berisi opini mengenai kewajaran laporan keuangan, selain itu juga berupa *management letter* yang berisi pemberitahuan kepada pihak manajemen klien mengenai kelemahan-kelemahan yang ada dalam sistem pengendalian intern beserta saran perbaikannya. Di samping audit finansial, auditor eksternal juga melakukan audit ketaatan, operasional, dan forensik untuk beberapa entitas.

Jenis-jenis pendapat (opini) akuntan, yaitu (Agoes, 2011) :

1. Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*)

Auditor menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas suatu entitas sesuai dengan SAK/ETAP/IFRS.

2. Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian Dengan Bahasan Penjelasan Yang Ditambahkan Dalam Laporan Audit Bentuk Baku (*Unqualified Opinion With Explanatory Language*)

Pendapat ini diberikan jika terdapat keadaan tertentu yang mengharuskan auditor menambahkan paragraf penjelasan (atau bahasa penjelasan lain) dalam laporan audit, meskipun tidak mempengaruhi pendapat wajar tanpa pengecualian yang dinyatakan oleh auditor.

3. Pendapat Wajar Dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*)

Pendapat wajar dengan pengecualian menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas sesuai dengan SAK/ETAP/IFRS, kecuali untuk dampak hal yang berkaitan dengan yang dikecualikan.

4. Pendapat Tidak Wajar (*Adverse Opinion*)

Suatu pendapat tidak wajar menyatakan bahwa laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas sesuai dengan SAK/ETAP/IFRS. Menurut pertimbangan auditor, laporan keuangan secara keseluruhan tidak disajikan secara wajar sesuai dengan SAK/ETAP/IFRS.

5. Pernyataan Tidak Memberikan Pendapat (*Disclaimer Opinion*)

- Auditor dapat tidak menyatakan suatu pendapat bilamana ia tidak dapat merumuskan atau tidak merumuskan suatu pendapat tentang kewajaran laporan keuangan sesuai dengan SAK/ETAP/IFRS.
- Pernyataan tidak memberikan pendapat harus tidak diberikan karena auditor yakin, atas dasar auditnya, bahwa terdapat penyimpangan material dari SAK/ETAP/IFRS.

Audit eksternal melakukan pemeriksaan dengan berpedoman pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI).

Standar Profesional Akuntan Publik per 1 Januari 2001 terdiri atas 5 (lima) standar, yaitu (Agoes, 2011) :

1. Pernyataan Standar Auditing (PSA) yang dilengkapi dengan Interpretasi Pernyataan Standar Auditing (IPSA)
2. Pernyataan Standar Atestasi (PSAT) yang dilengkapi dengan Interpretasi Pernyataan Standar Atestasi (IPSAT)

3. Pernyataan Standar Jasa Akuntansi dan *Review* (PSAR) yang dilengkapi dengan Interpretasi Pernyataan Standar Jasa Akuntansi dan *Review* (IPSAR)
4. Pernyataan Standar Jasa Konsultasi (PSJK) yang dilengkapi dengan Interpretasi Pernyataan Standar Jasa Konsultasi (IPSJK)
5. Pernyataan Standar Pengendalian Mutu (PSPM) yang dilengkapi dengan Interpretasi Pernyataan Standar Pengendalian Mutu (IPSM).

2.3 Standar Audit Intern Pemerintah

Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia, yang selanjutnya disebut sebagai standar audit adalah kriteria atau ukuran mutu minimal untuk melakukan kegiatan audit intern yang wajib dipedomi oleh auditor intern pemerintah Indonesia. Seluruh APIP Kementerian/Lembaga/Pemerintah Daerah (Provinsi/Kabupaten/Kota di seluruh Indonesia) wajib memberlakukan, dan melaksanakan, Standar Audit Intern Pemerintah Indonesia, Kode Etik Auditor Intern Pemerintah Indonesia, dan Pedoman Telaah Sejawat Auditor Intern Pemerintah Indonesia.

Tujuan standar audit adalah untuk (www.aaipi.or.id) :

1. Menetapkan prinsip-prinsip dasar yang merepresentasikan praktik-praktik audit intern yang seharusnya;
2. Menyediakan kerangka kerja pelaksanaan dan peningkatan kegiatan audit intern yang memiliki nilai tambah;
3. Menetapkan dasar-dasar pengukuran kinerja audit intern;
4. Mempercepat perbaikan kegiatan operasi dan proses organisasi (APIP);
5. Menilai, mengarahkan, dan mendorong auditor untuk mencapai tujuan audit intern;
6. Menjadi pedoman dalam penugasan audit intern; dan
7. Menjadi dasar penilaian keberhasilan penugasan audit intern.

Standar Audit berfungsi sebagai ukuran mutu minimal bagi para auditor dan pimpinan APIP dalam (www.aaipi.or.id) :

1. Pelaksanaan tugas dan fungsi yang dapat merepresentasikan praktik-praktik audit intern yang seharusnya, menyediakan kerangka kerja pelaksanaan dan

- peningkatan kegiatan audit intern yang memiliki nilai tambah, serta menetapkan dasar-dasar pengukuran kinerja audit intern;
2. Pelaksanaan koordinasi audit intern oleh pimpinan APIP;
 3. Pelaksanaan perencanaan audit intern oleh pimpinan APIP; dan
 4. Penilaian efektivitas tindak lanjut hasil audit intern dan konsistensi penyajian laporan hasil audit intern.

2.4 Kode Etik APIP (Aparat Pengawasan Intern Pemerintah)

Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) adalah instansi pemerintah yang dibentuk dengan tugas melaksanakan pengawasan intern di lingkungan pemerintah pusat dan/atau pemerintah daerah, yang terdiri dari Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), Inspektorat Jenderal/Inspektorat/Unit Pengawasan Intern pada Kementerian/Kementerian Negara, Inspektorat Utama/Inspektorat Lembaga Pemerintah Non Kementerian, Inspektorat/Unit Pengawasan Intern pada Kesekretariatan Lembaga Tinggi Negara dan Lembaga Negara, Inspektorat Provinsi/Kabupaten/Kota, dan Unit Pengawasan Intern pada Badan Hukum Pemerintah lainnya sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Sesuai dengan PP No. 60 Tahun 2008 pasal 52, salah satu tujuan dibentuknya kode etik APIP adalah untuk menjaga perilaku pejabat yang mempunyai tugas melaksanakan pengawasan dan yang telah memenuhi syarat kompetensi keahlian sebagai auditor. Pejabat tersebut wajib menaati kode etik APIP yang disusun oleh organisasi profesi auditor dengan mengacu pada pedoman yang ditetapkan pemerintah.

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. Peran APIP yang efektif dapat terwujud jika didukung dengan Auditor yang profesional dan kompeten dengan hasil audit intern yang semakin berkualitas. Dalam rangka mewujudkan hasil audit intern yang berkualitas diperlukan suatu ukuran mutu yang sesuai dengan mandat penugasan masing-masing APIP.

2.4.1 Landasan Hukum

Kode etik APIP yang ditetapkan oleh Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/04/M.PAN/03/2008 tanggal 31 Maret 2008 dilandasi oleh ketentuan hukum sebagai berikut (Pusdiklatwas BPKP, 2008) :

1. Undang-Undang RI Nomor 28 Tahun 1999 Tentang Penyelenggaraan Negara Yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme;
2. Undang-Undang RI Nomor 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara;
3. Undang-Undang RI Nomor 1 Tahun 2004 Tentang Perbendaharaan Negara;
4. Undang-Undang RI Nomor 15 Tahun 2004 Tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara;
5. Peraturan Presiden RI Nomor 60 Tahun 2008 Tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah;
6. Peraturan Presiden RI Nomor 7 Tahun 2005 Tentang Rencana Pembangunan Jangka Menengah;
7. Instruksi Presiden Nomor 5 Tahun 2004 Tentang Percepatan Pemberantasan Korupsi;
8. Peraturan Menteri Negara Pendayagunaan Aparatur Negara Nomor: PER/03.1/M.PAN/03/2007 Tentang Kebijakan Pengawasan Nasional Aparat Pengawasan Intern Pemerintah Tahun 2007-2009.

2.4.2 Prinsip-prinsip perilaku

Isi dari kode etik APIP memuat dua komponen, yaitu (Pusdiklatwas BPKP, 2008):

1. Prinsip-prinsip perilaku auditor yang merupakan pokok-pokok yang melandasi perilaku auditor; dan
2. Aturan perilaku yang menjelaskan lebih lanjut prinsip-prinsip auditor.

Tuntutan sikap dan perilaku auditor dalam melaksanakan tugas pengawasan dilandasi oleh beberapa prinsip perilaku, yaitu (Pusdiklatwas BPKP, 2008) :

1. Integritas
Auditor dituntut untuk memiliki kepribadian yang dilandasi oleh sikap jujur, berani, bijaksana, dan bertanggungjawab untuk membangun kepercayaan guna memberikan dasar bagi pengambilan keputusan yang handal. Auditor

dinilai bertanggungjawab apabila dalam penyampaian hasil pengawasannya seluruh bukti yang mendukung temuan audit didasarkan pada bukti yang cukup, kompeten, dan relevan.

2. Objektivitas

Auditor harus menjunjung tinggi ketidak-berpihakan professional dalam mengumpulkan, mengevaluasi, dan memroses data atau informasi audit. Auditor APIP membuat penilaian seimbang atas semua situasi yang relevan dan tidak dipengaruhi oleh kepentingan sendiri atau orang lain dalam mengambil keputusan.

3. Kerahasiaan

Auditor harus menghargai nilai dan kepemilikan informasi yang diterimanya 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.

4. Kompetensi

Dalam melaksanakan tugasnya auditor dituntut untuk memiliki pengetahuan, keahlian, pengalaman, dan keterampilan yang diperlukan untuk melaksanakan tugas. Tuntutan ini bukan saja dilakukan berdasarkan penugasan keikutsertaan dalam seminar, lokakarya atau pelatihan dari instansinya saja, melainkan juga dilakukan secara mandiri oleh auditor yang bersangkutan.

2.5 Pengalaman Kerja

Pengalaman merupakan akumulasi gabungan dari semua yang diperoleh dengan berinteraksi secara berulang-ulang dengan sesama benda alam, keadaan, gagasan, dan penginderaan (Mabruri dan Winarna, 2010).

Seorang akuntan publik yang mempunyai pengalaman yang cukup lama dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan tentunya mempunyai perlakuan yang berbeda dalam masyarakat jika dibandingkan dengan akuntan publik yang baru terjun dalam profesi ini, artinya semakin berpengalaman seorang auditor dalam melakukan pemeriksaan keuangan maka seakin tinggi tingkat kepercayaan masyarakat terhadap kualitas hasil audit (Khamainy, 2014).

Namun, pengalaman kerja dan kompetensi yang melekat pada diri auditor bukan jaminan bahwa auditor dapat meningkatkan kualitas hasil pemeriksaannya. Kerjasama dengan obyek pemeriksaan yang terlalu lama dan berulang bisa menimbulkan kerawanan atas independensi yang dimiliki auditor. Belum lagi berbagai fasilitas yang disediakan obyek pemeriksaan selama penugasan dapat mempengaruhi obyektifitas auditor, serta bukan tidak mungkin auditor menjadi tidak jujur dalam mengungkapkan fakta yang menunjukkan rendahnya integritas auditor, (Alim *dkk.*, 2007).

Pengalaman merupakan cara pembelajaran yang baik bagi auditor internal untuk menjadikan auditor kaya akan teknik audit. Semakin tinggi pengalaman auditor, maka semakin mampu dan mahir auditor mengusai tugasnya sendiri maupun aktivitas yang diauditnya. Pengalaman juga membentuk auditor mampu menghadapi dan menyelesaikan hambatan maupun persoalan dalam pelaksanaan tugasnya, serta mampu mengendalikan kecenderungan emosional terhadap pihak yang diperiksa. Selain pengetahuan dan keahlian, pengalaman auditor memberi kontribusi yang relevan dalam meningkatkan kompetensi auditor (Ayuningtyas, 2012).

2.6 Penelitian Terdahulu

Berikut beberapa penelitian terdahulu yang pernah dilakukan oleh peneliti sebelumnya :

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

No.	Nama	Judul	Metode Penelitian	Hasil Penelitian
1.	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, obyektivitas, integritas, dan kompetensi secara simultan mempengaruhi kualitas hasil pemeriksaan.
2.	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, obyektivitas, kerahasiaan, dan kompetensi secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kinerja auditor internal.
3.	Wati, dkk (2010)	Pengaruh Independensi, Gaya Kepemimpinan, Komitmen Organisasi, Dan Pemahaman <i>Good Governance</i> Terhadap Kinerja Auditor Pemerintah (Studi Pada Auditor BPKP Bengkulu).	Metode Hipotesis	Hasil penelitian menunjukkan bahwa independensi, gaya kepemimpinan, komitmen organisasi, dan pemahaman <i>Good Governance</i> memiliki pengaruh positif terhadap kinerja auditor pemerintah.
4.	Sari (2011)	Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Obyektivitas, Integritas, Kompetensi dan Etika Terhadap Kualitas Audit (Studi Pada KAP Semarang)	Metode Koleratif Deskriptif	Hasil Penelitian mengindikasikan bahwa pengalaman kerja, independensi, obyektivitas, integritas, kompetensi, dan etika memiliki pengaruh positif dan signifikan dalam kualitas audit.
5.	Rosnidah, dkk (2011)	Analisis Dampak Motivasi Dan Profesionalisme Terhadap Kualitas Audit Aparat	Metode Eksploratif	Hasil penelitian megunjukkan bahwa motivasi dan kualitas audit memiliki dampak yang tidak signifikan,

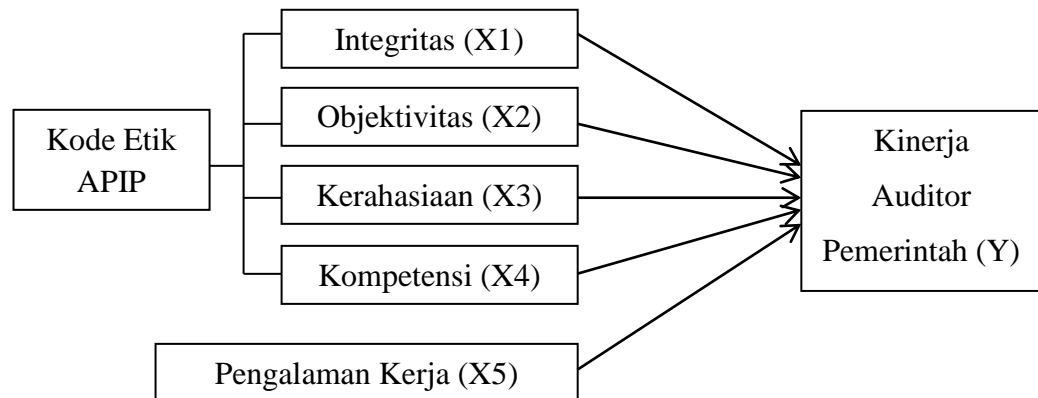
		Inspektorat Dalam Pengawasan Keuangan (Studi Empiris Pada Pemerintah Kabupaten Cirebon)		profesionalisme dalam kualitas audit adalah secara signifikan positif.
6.	Erina, dkk (2012)	Pengaruh Integritas, Objektivitas, Kerahasiaan dan Kompetensi Terhadap Kinerja Aparat Pengawasan Internal Pemerintah (APIP) Studi Pada Inspektorat Aceh	Metode Sensus	Penelitian secara simultan menunjukkan bahwa variabel integritas, objektivitas, kerahasiaan dan kompetensi, secara bersama-sama berpengaruh terhadap kinerja APIP pada Inspektorat Aceh.
7.	Putra (2012)	Kompetensi, Tekanan Waktu, Pengalaman Kerja, Etika Dan Independensi Terhadap Kualitas Audit (Studi Pada Kantor Akuntan Publik Di Daerah Istimewa Yogyakarta (DIY)).	Metode Sensus (Populasi)	Hasil penelitian menunjukkan bahwa kompetensi, tekanan waktu, pengalaman kerja, etika auditor dan independensi keseluruhannya memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit.
8.	Sarjono (2013)	Analisis Pengaruh Independensi, Integritas, Kompetensi, Objektivitas dan Pengalaman Satuan Pengawasan Intern Kerja Terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan dengan Good Corporate Governance Sebagai Variabel Moderating di Instansi Umum Bulog	Metode Sensus	Hasil penelitian menunjukkan pada persamaan pertama, secara simultan independensi, integritas, kompetensi, objektivitas, dan pengalaman kerja secara bersama-sama berpengaruh dan signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan. Secara parsial, objektivitas dan GCG berpengaruh dan signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan Satuan Pengawasan Intern Perum Bulog Kantor Pusat dan Divre-Divre Area Sumatera Bagian Utara.
9.	Fauziah, dkk (2013)	Pengaruh Independensi, Objektivitas,	Metode Kuantitatif	Independensi dan integritas berpengaruh signifikan terhadap

		Pengalaman Kerja, Pengetahuan, Integritas, Akuntabilitas, Dan Skeptisme Profesional Pemeriksa Terhadap Kualitas Pemeriksaan (Studi Pada BPK Jawa Timur)		kualitas pemeriksaan, sedangkan objektivitas, pengalaman kerja, pengetahuan, akuntabilitas, dan skeptisme profesional tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas hasil pemeriksaan.
10.	Soraya (2014)	Pengaruh Penerapan Kode Etik APIP Terhadap Kinerja Auditor Pemerintah Badan Pengawasan Keuangan Dan Pembangunan (BPKP) Makassar Sulawesi Selatan	Metode Hipotesis	Secara simultan, keseluruhan variabel independen yaitu : kode etik APIP (integritas, objektivitas, kerahasiaan, dan kompetensi) secara signifikan mempengaruhi kinerja auditor pemerintah BPKP. Secara parsial, integritas dan kompetensi memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kinerja auditor pemerintah BPKP, sedangkan objektivitas dan kerahasiaan tidak memiliki pengaruh terhadap kinerja auditor pemerintah BPKP.

2.7 Kerangka Pemikiran

Kerangka pikir dalam penelitian ini dapat digambarkan dalam skema berikut :

Gambar 2.1
Kerangka Pemikiran



2.8 Bangunan Hipotesis

2.8.1 Pengaruh Integritas Terhadap Kinerja Auditor Pemerintah BPKP

Integritas mengharuskan seorang anggota untuk antara lain, 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, 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.

Menurut peneliti Erina (2012) integritas memiliki pengaruh signifikan terhadap kinerja APIP pada Inspektorat Aceh. Menurut peneliti Faizah *et al* (2013)

integritas memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas pemeriksaan auditor. Menurut peneliti Soraya (2014) integritas memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kinerja auditor APIP. Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dihipotesiskan yaitu :

Ha1 : Integritas berpengaruh terhadap kinerja auditor pemerintah BPKP.

2.8.2 Pengaruh Objektivitas Terhadap Kinerja Auditor Pemerintah BPKP

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”.

Dalam 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. Menurut peneliti Arini (2010) objektivitas memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kinerja auditor BPKP Yogyakarta. Sedangkan menurut peneliti Soraya (2014) objektivitas tidak memiliki pengaruh terhadap kinerja auditor APIP. Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dihipotesiskan yaitu:

Ha2 : Objektivitas berpengaruh terhadap kinerja auditor pemerintah BPKP.

2.8.3 Pengaruh Kerahasiaan Terhadap Kinerja Auditor Pemerintah BPKP

Auditor dituntut agar secara hati-hati menggunakan dan menjaga segala informasi yang diperoleh dalam audit dan tidak akan menggunakan informasi yang diperoleh untuk kepentingan pribadi/golongan di luar kepentingan organisasi atau dengan cara yang bertentangan dengan peraturan perundang-undangan (Pusdiklatwas BPKP, 2008).

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. Menurut peneliti Erina *dkk* (2012) kerahasiaan berpengaruh terhadap kinerja auditor internal pada Inspektorat Aceh. Sedangkan peneliti Soraya (2014) menunjukkan hasil yang berbeda yaitu kerahasiaan tidak berpengaruh terhadap kinerja auditor APIP. Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dihipotesiskan yaitu:

Ha3 : Kerahasiaan berpengaruh terhadap kinerja auditor pemerintah BPKP.

2.8.4 Pengaruh Kompetensi Terhadap Kinerja Auditor Pemerintah BPKP

Dalam menjalankan tugas auditnya, auditor wajib memiliki kemahiran dalam hal akademik dan teknis untuk mempertanggungjawabkan profesionalisme mereka. Kompetensi sangat berpengaruh terhadap kinerja Aparat Pengawasan Internal Pemerintah, dimana kompetensi yang dibutuhkan dalam melakukan audit adalah pengetahuan dan kemampuan (Erina *dkk*, 2012).

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.

Menurut peneliti Arini (2010) hubungan yang signifikan antara kompetensi terhadap kinerja auditor dengan membuktikan secara ilmiah bahwa kompetensi memiliki pengaruh signifikan terhadap kinerja auditor internal BPKP Yogyakarta. Menurut peneliti Soraya (2014) kompetensi memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kinerja auditor APIP. Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dihipotesiskan yaitu :

Ha4 : Kompetensi berpengaruh terhadap kinerja auditor pemerintah BPKP.

2.8.5 Pengaruh Pengalaman Kerja Terhadap Kinerja Auditor Pemerintah BPKP

Semakin lama masa kerja dan pengalaman yang dimiliki auditor maka akan semakin baik dan meningkat pula kualitas audit yang dihasilkan (Alim *dkk*, 2007). Berdasarkan hasil survei peneliti Arini (2010) lebih dari separuh responden telah bekerja di BPKP Perwakilan Provinsi Yogyakarta selama lebih dari 10 tahun. Dengan demikian, auditor internal telah memiliki pengalaman kerja yang memadai. Pengalaman ini berpengaruh terhadap kinerja auditor internal. Menurut peneliti Sukriah (2009) pengalaman kerja berpengaruh secara positif terhadap kualitas hasil pemeriksaan.

Hal ini menunjukkan bahwa semakin banyak pengalaman kerja seorang auditor maka semakin meningkat kinerja auditor. Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dihipotesiskan yaitu :

Ha5 : Pengalaman kerja berpengaruh terhadap kinerja auditor pemerintah BPKP.