

**PENGARUH INDEPENDENSI, MORAL REASONING
DAN SKEPTISME PROFESIONAL TERHADAP
KUALITAS AUDIT**

(TESIS)

**OLEH
WAHDANI SARTIKA**



**PROGRAM PASCASARJANA MAGISTER ILMU AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2017**

**PENGARUH INDEPENDENSI, *MORAL REASONING*
DAN SKEPTISME PROFESIONAL TERHADAP
KUALITAS AUDIT**

**Oleh:
Wahdani Sartika
NPM 1421031039**

**Tesis
Sebagai Salah Satu Syarat untuk Mencapai Gelar
MAGISTER SAINS AKUNTANSI**

**Pada
Program Pascasarjana Magister Ilmu Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Lampung**



**PROGRAM PASCASARJANA MAGISTER ILMU AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS LAMPUNG
BANDAR LAMPUNG
2017**

Abstract

***EFFECT OF INDEPENDENCE, MORAL REASONING
AND PROFESSIONAL SKEPTISM
TO THE AUDIT QUALITY***

**by:
Wahdani Sartika**

This study aims to empirically test factors that affect the quality of audit. The sample of this study is the internal government auditor (BPKP). Data were collected using questionnaires distributed to BPKP auditors of Lampung Province. Of the 77 questionnaires distributed were only 64 questionnaires eligible for processing. The data is then processed using descriptive statistics of validity test and reliability and multiple regression test to test the hypothesis.

The results of this study indicate that moral reasoning is not proven empirically have a positive effect with audit quality. As for other variables such as independence and professional skepticism proved empirically to have a Positive influence with audit quality.

Keywords: Independence, Professional Skepticism, Moral Reasoning, Audit Quality

ABSTRAK

PENGARUH INDEPENDENSI, *MORAL REASONING* DAN SKEPTISME PROFESIONAL TERHADAP KUALITAS AUDIT

**Oleh:
Wahdani Sartika**

Penelitian ini bertujuan untuk menguji secara empiris faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit. Sampel penelitian ini adalah auditor internal pemerintah (BPKP). Data dikumpulkan dengan menggunakan kuesioner yang disebarkan ke auditor BPKP Provinsi Lampung. Dari 77 kuesioner yang disebarkan hanya 64 kuesioner yang layak untuk diproses. Data tersebut kemudian diolah dengan menggunakan statistik deskriptif uji falidity dan reliabilitas dan uji regresi berganda untuk menguji hipotesis.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa reaktivasi moral tidak terbukti secara empiris memiliki efek positif dengan kualitas audit. Sedangkan untuk variabel lain seperti independensi dan skeptisisme profesional terbukti secara empiris memiliki pengaruh Positif terhadap kualitas audit.

Kata kunci: Independensi, *Moral Reasoning*, Skeptisisme Profesional, kualitas audit

Judul Tesis : **PENGARUH INDEPENDENSI, MORAL
REASONING DAN SKEPTISMA PROFESIONAL
TERHADAP KUALITAS AUDIT**

Nama Mahasiswa : **Wahdani Sartika**

No. Pokok Mahasiswa : 1421031039

Program Studi : Magister Ilmu Akuntansi

Fakultas : Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung



MENYETUJUI

1. Komisi Pembimbing

Dr. Agrianti Komalasari, S.E., M.Si., Akt.
NIP 19700801 199512 2 001

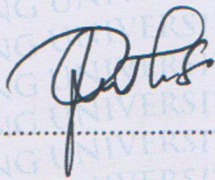
Yuliansyah, S.E., M.S.A., Ph.D., Akt.
NIP 19730723 199903 1 002

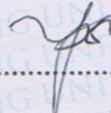
2. Ketua Program Magister Ilmu Akuntansi

Susi Sarumpaet, S.E., M.B.A., Ph.D., Akt.
NIP 19691008 199501 2 001

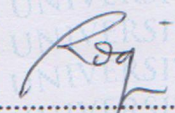
MENGESAHKAN

1. Tim Penguji :

Ketua : Dr. Agrianti Komalasari, S.E., M.Si., Akt. 

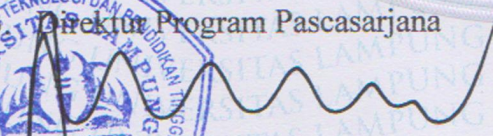
Sekretaris : Yuliansyah, S.E., M.S.A., Ph.D., Akt. 

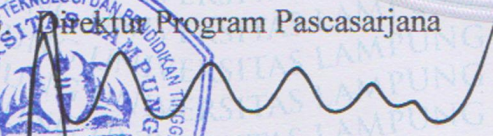
Penguji Utama : Dr. Farichah, S.E., M.Si., Akt. 

Sekretaris : Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si. 

2. Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis


Prof. Dr. H. Satria Bangsawan, S.E., M.Si.
NIP 19610904 198703 1 011


Direktur Program Pascasarjana


Prof. Dr. Sudjarwo, M.S.
NIP 19530528 198103 1 002

4. Tanggal Lulus Ujian : 14 Agustus 2017

LEMBAR PERNYATAAN

Saya menyatakan dengan sebenarnya bahwa:

1. Tesis dengan judul "Pengaruh Independensi, *Moral Reasoning* dan Skeptisme Profesional Terhadap Kualitas Audit" merupakan karya saya sendiri dan semua sumber, baik yang dikutip maupun yang dirujuk telah saya nyatakan dengan benar.
2. Hak intelektual atas karya ilmiah ini diserahkan sepenuhnya kepada Universitas Lampung.

Atas pemyataan ini, apabila dikemudian hari temyata ditemukan ketidak benaran, maka saya bersedia menanggung akibat dan sanksi yang diberikan kepada saya sesuai hukum yang berlaku.

Bandar Lampung, Agustus 2017

Pembuat Pernyataan,



Wahdani Sartika
NPM.1421031039

PERSEMBAHAN

Bismillahirrahmanirrahiim

Dengan penuh rasa syukur kupersembahkan karya kecilku ini kepada:

Suamiku tercinta

Alm. Ibu dan Alm. Bapak tersayang

Mama dan Papah ku

Adikku

Almamaterku

RIWAYAT HIDUP

1. Data Umum

- Nama : WAHDANI SARTIKA
- Tempat Lahir : Batang
- Tanggal Lahir : 03 Mei 1981
- Agama : Islam
- Instansi : Badan Pemberdayaan Masyarakat Kampung
- Alamat : Komplek Pemda Kabupaten Lampung Tengah
- Telepon : 081379757333
- Email : wahdani_sartika@yahoo.com

2. Riwayat Pendidikan :

- SD : SDN Medono 8 Pekalongan. Lulus Tahun 1993
- SLTP : SMPN 2 Metro, Lulus Tahun 1996
- SLTA : SMAN 2 Bandar Lampung, Lulus Tahun 1999
- S-1 : Universitas Islam Indonesia Yogyakarta, Lulus Tahun 2004

SANWACANA

Puji syukur penulis panjatkan atas kehadiran Allah SWT, karena atas berkat, rahmat dan hidayah-Nya, tesis ini dapat diselesaikan.

Tesis dengan judul "Pengaruh Independensi, *Moral Reasoning* dan Skeptisme Profesional Terhadap Kualitas Audit" adalah salah satu syarat untuk memperoleh gelar Magister Ilmu Akuntansi pada Program Magister Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.

Dalam kesempatan ini penulis mengucapkan terimakasih kepada:

1. Bapak Prof. Dr. H. Satria Bangsawan, S.E, M.Si., selaku dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung;
2. Ibu Susi Sarumpaet, Ph.D., Akt selaku Ketua Program Magister Ilmu Akuntansi Universitas Lampung;
3. Ibu Dr. Agrianti Komalasari, S.E., M.Si., Akt. selaku Dosen Pembimbing Utama yang dengan penuh kesabaran telah memberikan perhatian, semangat, saran, dan waktunya yang luar biasa selama penyusunan tesis;
4. Bapak Yuliansyah, S.E., M.S.A., Ph.D., Akt. selaku Dosen Pembimbing Pendamping yang telah mencurahkan waktunya meberikan dukungan dan saran dalam penyusunan tesis;
5. Ibu Dr. Farichah, S.E., M.Si., Akt. selaku Dosen Penguji yang telah memberikan saran dan masukan selama penyusunan tesis;
6. Ibu Dr. Rindu Rika Gamayuni, S.E., M.Si. selaku pembahas II yang juga telah memberikan saran dan masukan selama penyusunan tesis;
7. Bapak dan Ibu Dosen Magister Ilmu Akuntansi yang selama kuliah telah memberikan ilmu dan berbagi pengalaman yang sangat berharga;
8. Pengelola dan karyawan serta karyawan Mas Ayyin, Mas Andri, mba Leny dkk yang telah ikut membantu kelancaran perkuliahan;
9. Alm. Bapak-ku (H. Raden Dalom Pubian) yang selalu kukenang atas nasihat dan perjuanganmu, Alm. Ibu-ku tercinta (Hj. Siti Asiyah) yang sangat perhatian,

lembut dan tegar, dan selalu menjadi panutan untukku

10. Suamiku tercinta Andhika Satriya Wicaksana yang selalu menemani dan tidak putus asa memberikan semangat dalam penyelesaian studi;
11. Adikku dan anakku zafira yang selalu bisa membuat bahagia;
12. Mama dan Papa mertuaku yang sangat perhatian dan menyayangiku terimakasih untuk doa yang tak pernah putus untukku;
13. Bapak Kepala Badan, Bapak Sekretaris, Bapak Kabid dan Kasi serta rekan sejawat yang telah memberikan suport sehingga penulis dapat menyelesaikan study;
14. Teman-teman Magister Ilmu Akuntansi STAR BPKP Batch I, Pak Acep, Mas Sidiq, Mas Sukani, Pak Zai, Reny, Mega, Yuk Anik, Mba Juwe, Firda, Anifa. Ovi, Teh Lilis, Fadri, Mas Windy, Mba Feria, Nani, Mba Endang, Wowon, Nurul, Desi, Mba Dewi, Heni, Mamay, Mba Ida dan Eva yang selalu kompak dalam segala hal, terimakasih untuk suka duka serta kebersamaannya.

Semoga karya ini bermanfaat bagi seluruh pihak dan semoga Allah SWT

Memberikan rahmat, hidayah dan Ridho-Nya kepada kita semua...Aamiin...

Bandar Lampung, Agustus 2017

Penulis,

Wahdani Sartika

LEMBAR PERNYATAAN

Saya menyatakan dengan sebenarnya bahwa:

1. Tesis dengan judul "Pengaruh Independensi, *Moral Reasoning* dan Skeptisme Profesional Terhadap Kualitas Audit" merupakan karya saya sendiri dan semua sumber, baik yang dikutip maupun yang dirujuk telah saya nyatakan dengan benar.
2. Hak intelektual atas karya ilmiah ini diserahkan sepenuhnya kepada Universitas Lampung.

Atas pernyataan ini, apabila dikemudian hari ternyata ditemukan ketidak benaran, maka saya bersedia menanggung akibat dan sanksi yang diberikan kepada saya sesuai hukum yang berlaku.

Bandar Lampung, Agustus 2017

Pembuat Pernyataan,

Wahdani Sartika
NPM.1421031039

DAFTAR ISI

DAFTAR TABEL	iv
DAFTAR GAMBAR	v
DAFTAR LAMPIRAN	vi

BAB I

PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Rumusan Masalah	2
1.3 Tujuan Penelitian	3
1.4 Kontribusi Penelitian	4

BAB II

KAJIAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS	5
2.1 Landasan Teori	5
2.1.1 Teori Sikap dan Perilaku	6
2.1.1 Teori Atribusi.....	6
2.2 Independensi	8
2.3 Moral Reasoning	10
2.3.1 Multidimensional Ethics Scale (MES)	12
2.4 Skeptisme Profesional	13
2.5 Kualitas Audit	15
2.6 Penelitian Terdahulu	17
2.7 Kerangka Pemikiran	17
2.8 Pengembangan Hipotesis	18
2.8.1 Independensi dan Kualitas Audit	18
2.8.2 Moral Reasoning dan Kualitas Audit	20
2.9.3 Skeptisme Profesional dan Kualitas Audit	20

BAB III

METODOLOGI PENELITIAN	23
3.1 Desain Penelitian	23
3.2 Populasi dan Sampel	23
3.3 Metode Pengumpulan Data	24
3.4 Definisi Operasional Variabel	25
3.4.1 Independensi	25
3.4.2 Moral Reasoning	26
3.4.3 Skeptisme Profesional	27
3.4.4 Kualitas Audit	27
3.5 Teknik Analisis Data	29
3.5.1 Uji Validitas dan Reliabilitas	29
3.5.1.1 Uji Validitas	29
3.5.1.2 Uji Reliabilitas	30
3.5.2 Pengujian Hipotesis	30
3.5.2.1 Uji Koefisien Determinasi	31
3.5.2.2 Uji Statistik t	31
3.5.2.3 Uji Statistik f	32

BAB IV

ANALISIS DAN PEMBAHASAN.....	32
4.1 Analisis Deskriptif.....	32
4.2 Karakteristik Responden	32
4.2.1 Jenis Kelamin.....	32
4.2.2 Umur Responden	33
4.2.3 Pendidikan Responden.....	33
4.2.4 Lama Bekerja.....	34
4.2.5 Jabatan	34
4.3 Hasil Uji Kualitas Data	35
4.3.1 Uji Validitas	35
4.3.2 Uji Reliabilitas	37

4.4 Deskriptif Variabel Penelitian	38
4.5 Hasil Uji Hipotesis	60
4.5.1 Regresi Linear Berganda	60
4.5.2 Hasil Pengujian Hipotesis.....	64

BAB V

KESIMPULAN DAN SARAN	69
5.1 Kesimpulan.....	69
5.2 Keterbatasan Penelitian	69
5.3 Saran Penelitian	70

DAFTAR PUSTAKA

LAMPIRAN

DAFTAR TABEL

Tabel 2.3	Tahap-tahap Perkembangan Moral Kohlberg	12
Tabel 4.2	Klasifikasi Responden berdasarkan Jenis Kelamin	32
Tabel 4.3	Klasifikasi Responden berdasarkan Umur	33
Tabel 4.4	Klasifikasi Responden berdasarkan Pendidikan	34
Tabel 4.5	Klasifikasi Responden berdasarkan Lama Bekerja	34
Tabel 4.6	Klasifikasi Responden berdasarkan Jabatan	35
Tabel 4.7	Hasil Uji Validitas	37
Tabel 4.8	Hasil Uji Reliabilitas	39
Tabel 4.9	Hasil Deskriptif Independensi	40
Tabel 4.10	Hasil Deskriptif <i>Moral Reasoning</i>	44
Tabel 4.11	Hasil Deskriptif Skeptisme Profesional	48
Tabel 4.12	Hasil Deskriptif Kualitas Audit	54
Tabel 4.13	Rangkuman Hasil Regresi Linier Berganda	59

DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.7	Kerangka Pemikiran	17
------------	--------------------	----

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1. Surat Balasan Izin Penelitian

Lampiran 2. Kuesioner

Lampiran 3. Uji Validitas dan Reliabilitas Independensi

Lampiran 4. Uji Validitas dan Reliabilitas *Moral Reasoning*

Lampiran 5. Uji Validitas dan Reliabilitas Skeptisme Profesional

Lampiran 6. Uji Validitas dan Reliabilitas Kualitas Audit

Lampiran 7. Analisis Regresi Linier Berganda

Lampiran 8. Rekap Jawaban Kuesioner

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Pengawasan intern yang dilakukan oleh Aparat Pengawasan Intern Pemerintah (APIP) yang terdapat dalam Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) terdiri dari audit, review, evaluasi, pemantauan dan kegiatan pengawasan lainnya. Pengawasan bersifat membantu agar sasaran yang ditetapkan organisasi dapat tercapai, dan secara dini menghindari terjadinya penyimpangan pelaksanaan, penyalahgunaan wewenang, pemborosan dan kebocoran, Ahmad at al. (2011).

Pengawasan Intern Pemerintah adalah fungsi manajemen yang penting dalam penyelenggaraan pemerintah. Melalui pengawasan intern dapat diketahui bahwa suatu instansi pemerintah telah melaksanakan kegiatan sesuai dengan tugas dan fungsinya secara ekonomis, efisien, dan efektif sesuai dengan rencana kebijakan yang telah ditetapkan dan ketentuan yang berlaku. Pengawasan intern sangat diperlukan dalam penyelenggaraan pemerintah untuk mendorong terwujudnya *good governance* dan pemerintahan yang bersih, selain itu mendukung penyelenggaraan pemerintah yang efektif, efisien, transparan, akuntabel serta bebas dari praktik korupsi, kolusi dan nepotisme. Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) sebagai salah satu pelaksana tugas pengendalian intern pemerintah yang mempunyai tugas melakukan pengawasan terhadap pelaksanaan keuangan dan pembangunan sesuai dengan

peraturan perundang-undangan yang berlaku. BPKP dalam melaksanakan kegiatannya dapat dikelompokkan ke dalam empat kelompok, yaitu audit, konsultasi, asistensi, dan evaluasi, Kisnawati (2012).

Banyak faktor yang dapat mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan oleh seorang auditor salah satunya adalah *moral reasoning*. *Moral reasoning* merupakan proses yang dialami individu dalam menentukan benar atau salah maupun baik atau buruk yang mempengaruhi dalam menghasilkan keputusan etis, Alkam (2013). *Moral reasoning* berpengaruh terhadap kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor dimana jika auditor memiliki *moral reasoning* maka auditor akan memelihara nilai-nilai profesionalnya sehingga dapat memberikan opini audit yang terpercaya. Selain *moral reasoning*, skeptisme profesional dan independensi juga merupakan beberapa faktor yang berpengaruh terhadap kualitas audit. Skeptisme profesional adalah kewajiban auditor untuk menggunakan dan mempertahankan skeptisme profesional, sepanjang periode penugasan terutama kewaspadaan atas kemungkinan terjadinya kecurangan.

Januarti dan Faisal (2010) menemukan skeptisme profesional auditor mempunyai pengaruh positif terhadap kualitas audit, bahwa semakin skeptis seorang auditor maka semakin mengurangi tingkat kesalahan dalam melakukan audit.

1.2. Rumusan Masalah

Sejauh ini belum banyak penelitian empiris yang menguji tentang kualitas audit di sektor publik, khususnya di sektor pemerintahan di Indonesia.

Bagaimanapun kualitas audit organisasi bisnis sangat berbeda dengan organisasi publik, sehingga untuk menambah pemahaman terkait ke suksesan pada audit pemerintahan, maka dirumuskan empat pertanyaan penelitian sebagai berikut:

- 1 Apakah terdapat pengaruh positif antara independensi auditor terhadap kualitas audit?
- 2 Apakah terdapat pengaruh positif antara *moral reasioning* auditor terhadap kualitas audit?
- 3 Apakah terdapat pengaruh positif antara skeptisme profesional auditor terhadap kualitas audit?

1.3. Tujuan Penelitian

Secara Umum Penelitian ini bertujuan untuk menguji secara empiris faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit auditor eksternal pemerintah.

Adapun tujuan penelitian secara khusus adalah untuk menguji secara empiris :

- 1 Apakah terdapat pengaruh positif antara independensi auditor terhadap kualitas audit.
- 2 Apakah terdapat pengaruh positif antara *moral reasioning* auditor terhadap kualitas audit.
- 3 Apakah terdapat pengaruh positif antara skeptisme profesional auditor terhadap kualitas audit.

1.4. Kontribusi Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pengembangan literatur, menambah wacana keilmuan dan sebagai referensi bagi peneliti lain yang tertarik melakukan penelitian mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit. Secara praktek hasil dari riset ini diharapkan dapat memberikan manfaat bagi para akademisi dan praktisi mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas uadit Badan Pengawasan Keuangan Pembangunan (BPKP) dengan harapan hasil penelitian ini dapat berguna untuk perbaikan kualitas audit karena responden dari penelitian ini berasal dari auditor atau pemeriksa (BPKP) yang memang memiliki tugas sebagai auditor internal bagi pemerintah baik Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah.

BAB II

KAJIAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Landasan Teori

2.1.1. Teori Sikap dan Perilaku (*Theory of Attitude and Behavior*)

Teori sikap dan perilaku (*Theory of Attitudes and Behavior*) yang dikembangkan oleh Triandis (1980), menyatakan bahwa perilaku seseorang ditentukan oleh sikap yang terkait dengan apa yang orang-orang ingin lakukan serta terdiri dari keyakinan tentang konsekuensi dari melakukan perilaku, aturan-aturan sosial yang terkait dengan apa yang mereka pikirkan, dan kebiasaan yang terkait dengan apa yang mereka biasa lakukan. Sikap menyangkut komponen kognitif berkaitan dengan keyakinan, sedangkan komponen sikap afektif memiliki konotasi suka atau tidak suka.

Teori sikap dan perilaku ini dapat menjelaskan sikap independen auditor dalam penampilan. Seorang auditor yang memiliki sikap independen akan berperilaku independen dalam penampilannya, artinya seorang auditor dalam menjalankan tugasnya tidak dibenarkan memihak terhadap kepentingan siapapun. Auditor mempunyai kewajiban untuk bersikap jujur baik kepada pihak manajemen maupun pihak-pihak lain seperti pemilik, kreditor, investor.

Studi yang dilakukan oleh Firth (1980) misalnya mengemukakan alasan bahwa, jika auditor tidak terlihat independen maka pengguna laporan keuangan semakin tidak percaya atas laporan keuangan yang dihasilkan auditor dan opini auditor tentang laporan keuangan perusahaan yang diperiksa menjadi

tidak ada nilainya. Sejalan dengan Arens dan Loebbecke (1999) menguraikan independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga dapat diartikan adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta adanya pertimbangan yang obyektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya, menyinggung independensi dalam sikap mental (*Independence in fact*) bertumpukan pada kejujuran, obyektifitas, sedangkan independensi dalam penampilan diartikan sebagai sikap hati-hati seorang akuntan agar tidak diragukan kejujurannya.

2.1.2. Teori Atribusi

Menurut Fritz Heider pencetus teori atribusi, teori atribusi merupakan teori yang menjelaskan tentang perilaku seseorang. Teori atribusi menjelaskan mengenai proses bagaimana kita menentukan penyebab dan motif tentang perilaku seseorang. Teori ini mengacu tentang bagaimana seseorang menjelaskan penyebab perilaku orang lain atau dirinya sendiri yang akan ditentukan apakah dari internal misalnya sifat, karakter, sikap, ataupun eksternal misalnya tekanan situasi atau keadaan tertentu yang akan memberikan pengaruh terhadap perilaku individu Luthans (2005).

Teori atribusi menjelaskan tentang pemahaman akan reaksi seseorang terhadap peristiwa di sekitar mereka, dengan mengetahui alasan-alasan mereka atas kejadian yang dialami. Teori atribusi dijelaskan bahwa terdapat perilaku yang berhubungan dengan sikap dan karakteristik individu, maka dapat dikatakan

bahwa hanya melihat perilakunya akan dapat diketahui sikap atau karakteristik orang tersebut serta dapat juga memprediksi perilaku seseorang dalam menghadapi situasi tertentu.

Dalam hidupnya, seseorang akan membentuk ide tentang orang lain dan situasi disekitarnya yang menyebabkan perilaku seseorang dalam persepsi sosial yang disebut dengan *dispositional attributions* dan *situational attributions* Luthans, (2005). *Dispositional attributions* atau penyebab internal yang mengacu pada aspek perilaku individual yang ada dalam diri seseorang seperti kepribadian, persepsi diri, kemampuan, motivasi. Sedangkan *situational attributions* atau penyebab eksternal yang mengacu pada lingkungan sekitar yang dapat mempengaruhi perilaku, seperti kondisi sosial, nilai-nilai sosial, dan pandangan masyarakat. Dengan kata lain, setiap tindakan atau ide yang akan dilakukan oleh seseorang akan dipengaruhi oleh faktor internal dan faktor eksternal individu tersebut.

Psikolog terkenal, Harold Kelley dalam Luthans (2005) menekankan bahwa teori atribusi berhubungan dengan proses kognitif dimana individu menginterpretasikan perilaku berhubungan dengan bagian tertentu dari lingkungan yang relevan. Ahli teori atribusi mengamsusikan bahwa manusia itu rasional dan didorong untuk mengidentifikasi dan memahami struktur penyebab dari lingkungan mereka. Inilah yang menjadi ciri teori atribusi.

Fritz Heider juga menyatakan bahwa kekuatan internal (atribut personal seperti kemampuan, usaha dan kelelahan) dan kekuatan eksternal (atribut lingkungan seperti aturan dan cuaca) itu bersama-sama menentukan perilaku

manusia. Dia menekankan bahwa merasakan secara tidak langsung adalah determinan paling penting untuk perilaku. Atribusi internal maupun eksternal telah dinyatakan dapat mempengaruhi terhadap evaluasi kinerja individu, misalnya dalam menentukan bagaimana cara atasan memperlakukan bawahannya, dan mempengaruhi sikap dan kepuasan individu terhadap kerja. Orang akan berbeda perilakunya jika mereka lebih merasakan atribut internalnya daripada atribut eksternalnya.

Dalam penelitian ini, peneliti menggunakan teori atribusi karena peneliti akan melakukan studi empiris untuk mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi auditor terhadap kualitas hasil audit, khususnya pada karakteristik personal auditor itu sendiri. Pada dasarnya karakteristik personal seorang auditor merupakan salah satu penentu terhadap kualitas hasil audit yang akan dilakukan karena merupakan suatu faktor internal yang mendorong seseorang untuk melakukan suatu aktivitas.

2.2. Independensi

Independensi adalah suatu sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain Mulyadi (2013). Independensi juga berarti bahwa auditor harus jujur dalam mempertimbangkan fakta sesuai dengan kenyataannya. Artinya bahwa apabila auditor menemukan adanya kecurangan dalam laporan keuangan yang di audit maka auditor harus berani mengungkapkannya bebas dari tekanan pihak manapun yang berkepentingan terhadap laporan keuangan. Ada dua sikap independensi yang harus dimiliki oleh auditor yaitu:

a. *Independence in fact*

Akuntan publik/auditor harus jujur dalam mempertimbangkan fakta yang ada dan dapat bersikap tidak memihak dalam memberikan pendapat. Sikap independen ini adalah sikap mental yang ada dalam diri pribadi akuntan publik sehingga masyarakat pengguna sulit mengukur apakah akuntan tersebut jujur atau tidak.

b. *Independence in appearance*

Masyarakat mendapatkan kesan bahwa auditor bisa memperlihatkan tindakan-tindakan yang independen. Oleh karena itu auditor harus selalu menjaga tindakan dan perbuatannya agar tidak mempengaruhi kepercayaan masyarakat.

Kepercayaan masyarakat atas independensi sikap auditor independen sangat penting. Karena kepercayaan masyarakat akan menurun jika terdapat bukti bahwa independensi sikap auditor berkurang. Oleh karena itu untuk menjadi orang yang independen, auditor harus bebas dari setiap kewajiban terhadap *auditeenya* dan tidak mempunyai suatu kepentingan dengan *auditeenya*.

Mautz dan Sharaf (1961) dalam Mulyadi (2013) juga mendefinisikan independensi sebagai "keadaan bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain" dan auditor yang independen haruslah auditor yang tidak terpengaruh dan tidak dipengaruhi oleh berbagai kekuatan yang berasal dari luar diri auditor dalam mempertimbangkan fakta yang dijumpainya dalam pemeriksaan. Dimana terdapat tiga dimensi dalam

independensi yaitu (1) *Programing Independence*, (2) *Investigative Independence*, (3) *Reporting Independence*

Salah satu penelitian yang menguji keterkaitan independensi dengan kualitas audit antara lain menyatakan bahwa independensi dan kompetensi audit memiliki efek yang sangat kuat pada profesionalisme audit dan ciptaan nilai audit, yang mana profesionalisme audit memiliki efek yang sangat kuat pada kualitas audit dan ciptaan nilai audit, Lowensohn (2007).

2.3. Moral Reasoning

Secara etimologis, kata moral sama dengan kata etika karena kedua kata tersebut sama-sama mempunyai arti yaitu kebiasaan atau adat. Dengan kata lain, moral adalah nilai-nilai dan norma-norma yang menjadi pegangan bagi seseorang atau suatu kelompok dalam mengatur tingkah lakunya, sedangkan yang membedakan hanya bahasa asalnya saja yaitu etika dari bahasa Yunani dan moral dari bahasa Latin, Febrianty (2011).

Dalam teori perkembangan moral kognitif, Kohlberg (2006), pertimbangan moral/alasan moral dapat dinilai dengan menggunakan tiga kerangka level yang terdiri dari:

- 1) *Pre-conventional level*, dalam tahap ini individu membuat keputusan untuk menghindari risiko atau kepentingan pribadi (fokus pada orientasi jangka pendek). Individu pada level moral ini akan memandang kepentingan pribadinya sebagai hal yang utama dalam melakukan suatu tindakan. Selain

itu, individu akan melakukan suatu tindakan karena takut terhadap hukum/peraturan yang ada.

- 2) *Conventional level*, dalam tahap ini individu menjadi lebih fokus pada dampak dari tindakan yang mereka lakukan. Dalam situasi dilema etika, fokus individu bergeser dari fokus jangka pendek dan berorientasi kepentingan pribadi menjadi berorientasi pada pertimbangan akan kebutuhan untuk mengikuti aturan umum untuk menciptakan perilaku yang baik. Individu akan mendasarkan tindakannya pada persetujuan teman-teman atau keluarganya dan juga pada norma-norma yang ada di masyarakat. Individu akan memandang dirinya sebagai bagian integral dari kelompok referensi. Mereka cenderung melakukan *fraud* demi menjaga nama baik kelompoknya.
- 3) *The post conventional level*, dalam level ini individu fokus pada prinsip etika secara luas sebagai panduan perilaku mereka. Selain itu, individu mendasari tindakannya dengan memperhatikan kepentingan orang lain dan berdasarkan tindakannya pada hukum-hukum universal.

Tabel 2.3 Tahap-tahap Perkembangan Moral Kohlberg

Tingkat (level)	Sub Level	Ciri Menonjol
Tingkat I (<i>Preconventional</i>) Usia < 10 tahun	1 Orientasi pada hukuman	Mematuhi peraturan untuk menghindari hukuman.
	2 Orientasi pada hadiah	Menyesuaikan diri untuk memperoleh hadiah/pujian.
Tingkat II (<i>Conventional</i>) Usia 10-13 tahun	3 Orientasi anak baik	Menyesuaikan diri untuk menghindari celaan orang lain.
	4 Orientasi otoritas	Mematuhi hukuman dan peraturan sosial untuk menghindari kecaman dari otoritas dan perasaan bersalah karena tidak melakukan kewajiban.
Tingkat III (<i>Postconventional</i>) Usia > 13 tahun	5 Orientasi kontrak sosial	Tindakan yang dilaksanakan atas dasar prinsip yang disepakati bersama masyarakat demi kehormatan diri.
	6 Orientasi prinsip etika	Tindakan yang didasarkan atas prinsip etika yang diyakini diri sendiri untuk menghindari penghukuman diri.

Sumber: Sukrisno dan Ardana (2009)

2.3. 1. *Multidimensional Ethics Scale (MES)*

Berdasarkan beberapa penelitian terdahulu, penalaran moral dapat diukur dengan menggunakan *Multidimensional Ethics Scale (MES)*. MES secara spesifik mengidentifikasi rasionalisasi dibalik alasan moral dan mengapa responden percaya bahwa suatu tindakan adalah etis.

Multidimensional Ethics Scale (MES) merupakan salah satu instrumen yang digunakan untuk mengukur *moral reasoning*. MES menggunakan dilema-dilema yang secara langsung dapat berkaitan dengan profesi atau pengalaman responden, Cohen *at al.* (2001) sehingga diharapkan dapat meningkatkan validitas tampak (*Face Validity*). MES mencoba mengidentifikasi beberapa kemungkinan kriteria pokok yang akan digunakan untuk mengevaluasi moralitas dari sebuah tindakan tanpa menggunakan teori yang spesifik dengan kriteria pada tahap perkembangan moral yang tepat, Cohen *at al.* (2001). Hal ini diharapkan akan memperlihatkan dengan jelas hubungan langsung antara *moral reasoning* dengan variabel-variabel lain dalam penelitian.

MES digunakan untuk mengukur kesadaran etis, orientasi etika, dan niat/intensi untuk mengambil tindakan yang dipertanyakan, Cohen *at al.* (2001). MES menawarkan keuntungan yakni :

- 1 Dapat mengidentifikasi mode tertentu penalaran moral, dan
- 2 Hal ini dapat diatur dalam situasi profesi spesifik.

Fitur-fitur ini memungkinkan temuan yang akan digunakan untuk mengidentifikasi, kesalahan spesifik profesional yang relevan dalam penalaran moral yang dapat diperbaiki dalam program pelatihan.

2.4. Skeptisme Profesional

Skeptisme profesional adalah keraguan atas kebenaran akan suatu asersi, Nelson (2009). Skeptisisme profesional harus dimiliki auditor dalam melaksanakan tugas audit yaitu dengan mengumpulkan bukti yang cukup untuk

mendukung atau membuktikan asersi manajemen. Sikap skeptis dari auditor ini diharapkan dapat mencerminkan kemahiran profesional dari seorang auditor. Auditor dengan sikap skeptisisme profesionalnya diharapkan dapat melaksanakan tugasnya sesuai standar yang telah ditetapkan, menjunjung tinggi kaidah dan norma agar kualitas audit dan citra profesi auditor tetap terjaga. Kemahiran profesional auditor akan sangat mempengaruhi pemberian opini oleh auditor, sehingga secara tidak langsung skeptisisme profesional auditor ini akan mempengaruhi pemberian opini yang tepat sehingga menghasilkan kualitas audit yang baik.

Skeptisma profesional merupakan kecenderungan individu untuk memberikan kesimpulan sampai bukti audit cukup untuk memberikan dukungan maupun penjelasan, Hurtt *at al.* (2013). Berdasarkan Hurtt *at al.* (2013) sikap skeptis dibagi menjadi enam dimensi yaitu: *questioning mind, suspension of judgement, search for knowledge, interpersonal understanding, self confidence,* dan *self determination*.

Skeptisme profesional seorang auditor dibutuhkan untuk mengambil keputusan-keputusan tentang seberapa banyak serta tipe bukti audit seperti apa yang harus dikumpulkan, Arens (2008). Sementara, frase-frase dalam proses auditing dalam Arens (2008) yaitu yang pertama, terdapat informasi dan kriteria yang telah ditetapkan. Kedua, pengumpulan serta pengevaluasian bukti. Ketiga, ditangani oleh auditor yang kompeten dan independen. Terakhir, baru lah mempersiapkan laporan audit.

Auditor yang kurang memiliki sikap skeptisisme professional akan menyebabkan penurunan kualitas audit. Pentingnya melakukan pengujian pengaruh faktor skeptisisme professional auditor terhadap kualitas audit antara lain karena semakin skeptis seorang auditor maka akan semakin mengurangi tingkat kesalahan dalam melakukan audit Nelson (2009).

2.5. Kualitas Audit

Menurut Jones dan Bates (1990) terdapat empat faktor yang melatarbelakangi pentingnya audit dalam sektor publik, yaitu: pertumbuhan volume dan kompleksitas transaksi ekonomi, pemisahan sumber dana, rendahnya independensi pihak manajemen, dan pengaruh keputusan organisasi sektor publik terhadap masyarakat .

De Angelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai kemampuan auditor dalam mendeteksi kesalahan misalnya pada laporan keuangan dan melaporkannya kepada pengguna laporan keuangan. Probabilitas auditor untuk menemukan kesalahan bergantung pada kapabilitas teknis auditor yang sangat terkait dengan dimensi kompetensi misalnya kompetensi dalam melaksanakan prosedur audit. Sedangkan probabilitas auditor untuk melaporkan kesalahan tersebut adalah bergantung pada dimensi independensinya.

Terdapat 12 faktor penentu kualitas audit dan juga digunakan, Behn *et al.* (1997) dalam Carolita dan Raharjo (2012) untuk menghubungkan kualitas audit dengan kepuasan klien/auditee, yaitu :

1. Pengalaman tim audit dan KAP dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan klien.

2. Keahlian/pemahaman terhadap industri klien.
3. Responsif atas kebutuhan klien.
4. Kompetensi anggota-anggota tim audit terhadap prinsip-prinsip akuntansi dan norma-norma pemeriksaan.
5. Sikap independensi dalam segala hal dari individu-individu tim audit dan KAP.
6. Anggota tim audit sebagai suatu kelompok yang bersifat hati-hati.
7. KAP memiliki komitmen yang kuat terhadap kualitas.
8. Keterlibatan pimpinan KAP dalam pelaksanaan audit.
9. Pelaksanaan audit lapangan
10. Keterlibatan komite audit sebelum, pada saat, dan sesudah audit.
11. Standar-standar etika yang tinggi dari anggota anggota tim audit.
12. Menjaga sikap skeptis

2.6. Penelitian Terdahulu

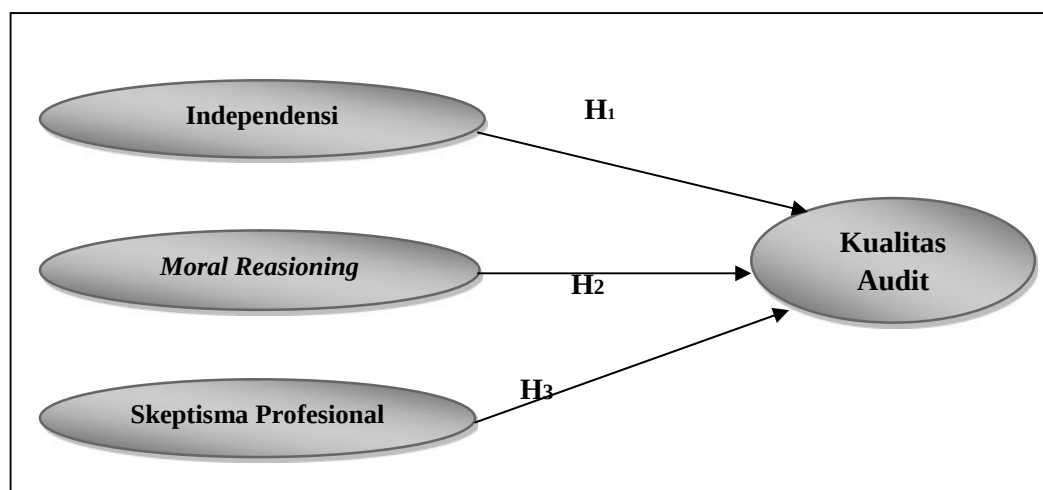
Swari & Ramantha, (2013) menguji beberapa variabel yang diduga memiliki pengaruh terhadap kualitas audit. Beberapa variabel yang diteliti adalah sikap skeptisme, pengalaman audit, kompetensi, dan independensi. Dan penelitian ini menyimpulkan bahwa variabel independensi auditor berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit.

Penelitian-penelitian mengenai kualitas audit disektor publik dengan menitik beratkan pada auditor pemerintah dapat dikatakan belum terlalu banyak. Juniarti dan faisal (2010) meneliti tentang hubungan antara *moral reasioning* dan

skeptisma profesional auditor pemerintah terhadap kualitas audit. Hasil penelitian ini menyebutkan bahwa skeptisma profesional berpengaruh positif terhadap kualitas audit sementara variabel *moral reasoning* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Oleh karena itu penelitian ini mencoba untuk mengidentifikasi faktor-faktor apa saja yang mempengaruhi kualitas audit khususnya auditor pemerintah.

2.7. Kerangka Pemikiran

Bagian ini akan menjelaskan secara umum mengenai kerangka pemikiran dalam penelitian. Berdasarkan tujuan penelitian yang telah disampaikan yaitu untuk mengetahui apakah ada pengaruh antara variabel independensi, moral reasoning dan skeptisma profesional terhadap kualitas audit, maka dibuat kerangka pemikiran penelitian sebagai berikut :



Gambar 2.7 Kerangka Model Penelitian

2.8. Pengembangan Hipotesis

2.8.1. Independensi dan Kualitas Audit

Independensi auditor merupakan salah satu karakter sangat penting untuk profesi auditor di dalam melaksanakan pemeriksaan laporan keuangan terhadap auditeenya. auditor dalam melaksanakan pemeriksaan, memperoleh kepercayaan dari *audetee* dan para pemakai laporan keuangan untuk membuktikan kewajaran laporan keuangan yang disusun dan di sajikan oleh *auditee*.

Fan at al. (2013) mengembangkan penelitian sebelumnya. Penelitian Fan kali ini bertujuan untuk melihat sikap akuntan publik bersertifikat di China berkenaan dengan independensi, kode etik profesional mereka dan pengaruhnya terhadap penilaian etis sebagai auditor, dan dibandingkan dengan akuntan publik Australia dengan memperbaiki instrumen pengukuran yang dipakai pada penelitian sebelumnya. Hasilnya menunjukkan bahwa secara keseluruhan sikap akuntan publik Cina dan Australia menunjukkan adanya hubungan yang signifikan dan positif antara independensi terhadap keputusan etis.

Fearnley, S at al. (2005) dalam penelitiannya yang berjudul *Auditor independence and audit risk: a reconceptualisation*, dapat disimpulkan bahwa audit yang independen terhadap laporan keuangan perusahaan merupakan komponen utama tercapainya hasil audit yang dapat diandalkan. Tidak independennya seorang auditor akan menghasilkan hasil audit yang kurang dapat dipercaya.

Dari pengujian eksperimental yang dilakukan Christopher Koch, at.all (2007) membuktikan bahwa independensi dari seorang auditor masih dapat

diandalkan walaupun terdapat tekanan-tekanan dari klien yang ditakutkan akan menghasilkan opini audit yang bias. Namun kekhawatiran tersebut tidak terbukti karena independensi auditor dipengaruhi juga oleh skeptisme profesional seorang auditor yang mampu menangkal dampak negatif dari tekanan psikologis yang dihadapi seorang auditor.

Secara umum, independensi audit membantu seorang auditor menjadi objek ketika mengevaluasi bukti-bukti audit dan bebas dari pertidak setujuan kepentingan dalam melaksanakan tugas dan kewajiban sebagai seorang profesional, Mulyadi (2013). Tentu hal ini berkaitan dengan tingkat kepercayaan klien terhadap auditor dan kualitas audit yang dihasilkan. Hal ini menyiratkan bahwa independensi auditor berhubungan positif dengan kualitas audit, Alim *at al* (2007). Oleh karena itu, peneliti mengajukan hipotesis:

H 1: Independensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

2.8.2. *Moral Reasoning* dan Kualitas Audit

Banyaknya skandal-skandal besar dalam dunia profesi akuntan, khususnya yang berkaitan dengan hubungan auditor dengan klien memicu banyaknya penelitian yang bertujuan untuk menguji apakah *moral reasoning* memiliki keterkaitan dengan kualitas audit seorang auditor.

Penelitian yang dilakukan Cohen *at al.* (1996) untuk melihat *moral reasoning* dalam praktek audit sebagai standar dan pedoman untuk praktek audit profesional. Kesimpulan dari penelitian ini menunjukkan bahwa *moral reasoning* merupakan pengaruh yang penting dalam praktek audit profesional.

Gaffikin dan Lindawati, (2012) menemukan bahwa *moral reasoning* berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, hasil tersebut menunjukkan semakin tinggi pertimbangan *moral reasoning* akan mendorong meningkatnya kualitas audit. Berbeda dengan Juniarti dan Faisal (2010) yang menyatakan bahwa *moral reasioning* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Oleh karena itu peneliti ingin menguji kembali keterkaitan *moral reasioning* dengan kualitas audit dengan mengajukan hipotesis:

H 2: *Moral reasioning* auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

2.8.3. Skeptisme Profesional dan Kualitas Audit

Tinjauan model dan literatur skeptisme profesional dalam audit oleh Mark. W Nelson (2009) menyebutkan bahwa skeptisme profesional auditor dengan pengetahuan yang lebih tinggi akan menjadikan auditor memiliki sikap skeptisme profesional yang lebih baik. Tindakan auditor mempengaruhi kualitas audit dan membentuk opini atau pemikiran auditor. Dimana kunci keberhasilan audit meliputi perencanaan audit dan penanganan audit sesuai dengan rencana audit yang telah ditetapkan.

Penelitian Enofe at al. (2015) menunjukan hasil regresi yang dilakukan sebagai metode alat analisis data bahwa adanya hubungan positif dan signifikan antara etika akuntansi dengan skeptisme profesional auditor. Selain itu masa kerja auditor dan biaya audit memiliki hubungan yang negatif dengan skeptisme profesional auditor. Sedangkan pengalaman audit ditemukan memberikan pengaruh positif terhadap skeptisme profesional auditor. Studi ini

menyimpulkan bahwa etika akuntansi akan memainkan peran yang sangat penting untuk memperbaiki skeptisme profesional seorang auditor.

Westermann at al. (2014) dalam penelitiannya menyatakan Skeptisme profesional adalah komponen penting dari pola pikir auditor. Hasil risetnya menunjukkan bahwa skeptisme profesional adalah syarat yang diperlukan namun tidak memadai untuk menjadi auditor yang efektif. Data yang diperoleh menunjukkan bahwa sumber akuntabilitas yang dapat ditelusuri ke individu lebih kuat mempromosikan skeptisisme auditor. Sebaliknya, tekanan anggaran dan dokumentasi yang berlebihan melemahkan skeptisme profesional auditor.

Sikap skeptis dapat diartikan sebagai keraguan atas kebenaran tentang sesuatu. Sikap skeptis yang tinggi mencerminkan sikap kehati-hatian ketelitian dalam mengkaji resiko atas keputusan yang diambil. Hal ini didukung oleh penelitian-penelitian yang menemukan hubungan positif antara skeptisma profesional auditor dengan kualitas audit Januarti dan faisal (2010). Oleh karena itu peneliti ingin menguji kembali skeptisma auditor dalam kaitannya dengan kualitas audit, dan mengajukan hipotesis:

H 3: Skeptisme profesional auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1 Desain Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif, dan merupakan tipe penelitian penjelasan, karena penelitian ini bertujuan untuk menjelaskan hubungan kausal antara variabel independen dengan variabel dependen melalui pengujian hipotesis, Sugiyono (2009).

Variabel-variabel dalam penelitian ini adalah terdiri dari variabel independen dan variabel dependen. Variabel independen dalam penelitian ini yaitu: X1 Independensi, X2 *moral reasoning*, dan X3 skeptisma profesional. Sementara variabel dependen (Y) dalam penelitian ini adalah kualitas audit. Penelitian ini menggunakan metode survei dengan sarana kuisioner. Metode survei adalah metode pengumpulan data primer yang diperoleh dari sumber tangan pertama oleh peneliti, Sekaran (2010).

3.2. Populasi dan Sampel

Populasi adalah wilayah generalisasi yang terdiri atas objek/subjek yang mempunyai kualitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulannya, Sugiyono (2012). Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh Pejabat Fungsional Pemeriksa BPKP Perwakilan Provinsi Lampung.

Sampel adalah bagian dari jumlah dan karakteristik yang dimiliki oleh populasi, Sugiyono (2012). Sampel diambil dengan menggunakan Teknik penentuan sampel menggunakan metode *purposive sampling*, Pengambilan sampel ini dilakukan berdasarkan pertimbangan yang sesuai dengan maksud penelitian yang berarti sebelum sampel diambil, ditentukan terlebih dahulu batasan-batasan sampel yang seperti apa yang akan diambil. Dalam hal ini sampel yang diambil adalah Pejabat Fungsional Pemeriksa BPK RI Perwakilan Provinsi Lampung. Kreteria responden yang digunakan dalam penelitian ini adalah :

1. Pejabatan fungsional pemerintah memiliki tingkat pendidikan formal minimal Sarjana Muda atau Strata Satu (S1).
2. Pegawai yang sudah mengikuti pelatihan/bimbingan Jabatan fungsional dan bersertifikasi.
3. Wajib mengikuti pelatihan/bimbingan teknis dibidang seperti auditing, akuntansi sektor publik, dan keuangan daerah.
4. Memiliki Keahlian khusus yang dapat mendukung proses audit dan dapat berkomunikasi dengan baik.

3.3 Metode Pengumpulan Data

Dalam penelitian ini, pengumpulan data dilakukan dengan survey melalui kuisisioner yang diberikan kepada responden. Survey merupakan metode pengumpulan data primer dengan memberikan pertanyaan-pertanyaan kepada responden secara tertulis Sugiyono (2012).

Data penelitian diperoleh dari penyebaran daftar pertanyaan kepada individu para auditor pemerintah di Badan Pengawasan Keuangan Pembangunan

Perwakilan Bandar Lampung. dalam metode survei, informasi dikumpulkan dari responden dengan menggunakan kuisisioner model tertutup. Kuisisioner tertutup adalah kuisisioner yang alternatif jawabannya sudah disediakan, sehingga responden diminta untuk membuat pilihan diantara rangkaian alternatif yang diberikan oleh peneliti.

3.4 Definisi Operasional Variabel

3.4.1. Independensi

Independensi auditor merupakan dasar utama kepercayaan masyarakat pada profesi akuntan publik dan merupakan salah satu faktor yang sangat penting untuk menilai mutu jasa audit. Dalam pernyataan standar umum kedua dalam SPKN tahun 2007 disampaikan bahwa: “Dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan, organisasi pemeriksa dan pemeriksa harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya”. Dengan pernyataan standar umum kedua ini, organisasi pemeriksa dan pemeriksanya bertanggungjawab untuk dapat mempertahankan independensinya sedemikian rupa, sehingga pendapat, simpulan, pertimbangan atas rekomendasi dari hasil pemeriksaan yang dilaksanakan tidak memihak dan dipandang tidak memihak oleh pihak manapun. Variabel independensi auditor dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Muatz dan sharaf (1961) yang terdiri atas 7 item pernyataan.

3.4.2. Moral Reasoning

Dalam penelitian ini indikator penalaran moral diukur dengan *multidimensional ethics scale* (MES) yang dikembangkan oleh Reidenberch dan Robin (1990) dan digunakan Cohen at al. (2001) untuk mengukur *ethical awareness* dan orientasi etis auditor di Kanada. MES dapat digunakan untuk mengukur perkembangan moral karena MES menyediakan ukuran langsung atas orientasi etikal responden.

MES merupakan alat ukur yang lebih tepat dipakai dalam penelitian ini, dikarenakan dilema etis yang digunakan lebih singkat dengan harapan lebih mudah dipahami oleh responden. MES juga secara spesifik mengidentifikasi rasionalisasi dibalik alasan moral dan mengapa responden percaya bahwa suatu tindakan dapat dikatakan tindakan yang etis. Lima konstruk yang digunakan dalam penelitian ini adalah *justice*, *deontology*, *relativism*, *utilitarianism*, dan *egoism* yang dijabarkan sebagai berikut:

- a. *Justice* atau *moral equity*. Konstruk ini menyatakan bahwa melakukan sesuatu yang benar ditentukan oleh adanya prinsip keadilan moral. Dalam konstruk ini dicerminkan tindakan seseorang itu adil atau tidak adil, wajar atau tidak wajar, dan secara moral benar atau tidak benar.
- b. *Relativism*. Konstruk ini merupakan model penalaran pragmatis yang beranggapan bahwa etika dan nilai-nilai bersifat umum namun terikat pada budaya. Dalam konstruk ini dicerminkan tindakan seseorang itu secara kultural dapat diterima/tidak dapat diterima dan secara tradisional dapat diterima atau tidak.

- c. *Egoism*. Konstruk ini menyatakan bahwa individu selalu berusaha untuk memaksimalkan kesejahteraan individu dan memandang sebuah tindakan adalah etis jika memberikan keuntungan pada diri sendiri. Dalam konstruk ini dicerminkan tindakan seseorang menunjukkan promosi (tidak) dari si pelaku dan menunjukkan personal yang memuaskan atau tidak memuaskan si pelaku.
- d. *Utilitarianism*. Konstruk ini menyatakan bahwa penalaran moral salah satu dari filosofi konsekuensi. Moralitas dari suatu tindakan merupakan sebuah fungsi dari manfaat yang diperoleh dan biaya yang terjadi. Konsekuensinya adalah bagaimana memaksimalkan manfaat dan meminimalkan biayanya. Dalam konstruk ini dicerminkan tindakan tertentu dari seseorang apakah menghasilkan manfaat yang besar atau kecil dan tindakan tersebut meminimalkan kerugian atau memaksimalkan keuntungan.
- e. *Deontology* atau *contractual*. Konstruk ini merupakan cara penalaran dengan menggunakan logika untuk mengidentifikasi tugas atau tanggung jawab yang akan dilakukan. Aturan yang berlaku terkait profesi auditor merupakan salah satu contoh pedoman untuk melaksanakan tugas. Dalam konstruk ini dicerminkan tindakan seseorang tersebut melanggar atau tidak melanggar kontrak tertulis dan melanggar atau tidak melanggar janji yang terucap.

Adapun penelitian ini menggunakan instrumen MES dengan dilema etis yang juga digunakan dalam penelitian Cohen dkk (2001).

3.4.3. Skeptisme Profesional

Di dalam SPAP (2001) menyatakan skeptisme profesional auditor sebagai suatu sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit. Variabel skeptisme profesional auditor diukur dengan menggunakan *instrumen the hurtt profesional skepticism scale* yang dimodifikasi untuk lingkungan audit pemerintah. Instrumen ini terdiri dari 12 item pernyataan yang diukur dengan skala likert. Skor 1 sampai dengan 5, semakin tinggi nilai skornya menunjukkan semakin skeptis seorang auditor.

3.4.4. Kualitas Audit

De Angelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien. Definisi kualitas audit menurut De Angelo lebih fokus pada diri seorang auditor. Di sektor publik, *Government Accountability Office (GAO)* mendefinisikan kualitas audit sebagai ketaatan terhadap standar profesi dan ikatan kontrak selama melaksanakan audit.

Dalam penelitian ini, kualitas audit difokuskan pada diri seorang auditor. Oleh karena itu alat untuk mengukur kualitas audit juga harus berfokus pada auditor. Karena tidak adanya indikator pengukuran yang pasti untuk mengukur kualitas audit auditor pemerintah, maka penelitian ini berupaya untuk membangun suatu instrumen pengukuran kualitas audit auditor pemerintah dengan mengacu pada 12 faktor penentu kualitas audit yang digunakan, Behn *et al* (1997) dalam Carolita dan Raharjo (2012). Dari instrumen tersebut, dapat ditarik

instrumen pengukuran kualitas audit ini terdiri atas 12 item pertanyaan yang diukur dengan skala likert.

3.5 .Teknik Analisis Data

Metode statistik dengan program SPSS digunakan untuk menguji hipotesis dan variabel berdasarkan data yang diperoleh. Data yang diperoleh dari responden diolah menggunakan analisis regresi untuk melihat seberapa besar perubahan variabel dependen akibat perubahan variabel independen.

3.5.1 Uji Validitas dan Uji Reliabilitas

3.5.1. 1 Uji Validitas

Validitas adalah suatu ukuran yang menunjukkan tingkat keabsahan dan kevaliditas suatu alat ukur atau instrument penelitian. Validitas menunjukkan seberapa baik suatu instrumen yang dibuat mengukur konsep tertentu yang ingin diukur Sekaran (2010). Alat pengukur yang absah akan mempunyai validitas yang tinggi, begitu pula sebaliknya.

Uji validitas yang dilakukan bertujuan untuk mengetahui apakah alat ukur yang ada dapat mengukur konsep yang seharusnya diukur. Penelitian ini menggunakan korelasi bivariat untuk uji validitas mengungkapkan bahwa dengan menggunakan korelasi bivariat maka suatu item pernyataan dikatakan valid jika r -hitung lebih besar dibandingkan r -tabel (p value lebih kecil jika dibandingkan dengan r -tabel)

3.5.1. 2 Uji Reliabilitas

Reliabilitas menunjukkan akurasi, ketepatan, dan konsistensi dari pengukurannya, sehingga suatu pengukur dikatakan reliabel dapat diandalkan jika dapat dipercaya Ghazali (2013). Pengukuran dikatakan konsisten jika beberapa pengukuran terhadap subjek yang sama diperoleh hasil yang tidak berbeda. Pengukuran reliabilitas dalam penelitian ini lebih mengedepankan *internal consistency* atau *item homogeneity* suatu kuisioner. Pengukuran ini sering digunakan untuk memperkirakan *intra-scale reliability* dalam hal *varians item* dan *covariance* yang berasal dari pengukuran, yang diharapkan akan mengukur sesuatu yang sama. Pada penelitian ini pengukuran *item homogeneity* suatu kuisioner dengan merujuk pada nilai *item-total correlation* dan *cronbach alpha*.

Sekaran (2010) menuliskan kriteria menulis kan kriteria reliabilitas yaitu koefisien $< 0,60$ dianggap kurang baik, $0,60-0,79$ dapat diterima dan $0,8-1,0$ adalah baik. Jadi pedoman yang digunakan adalah nilai koefisien *Cronbach's alpha* $> 0,6$ agar variabel tersebut dikatakan reliabel Ghazali, (2013). Alat ukur dikatakan reliabel jika menunjukkan hasil yang konsisten sehingga instrumen tersebut dapat digunakan dengan aman karena dapat bekerja dengan baik pada waktu dan kondisi yang berbeda.

3.5.2 Pengujian Hipotesis

Hipotesis-hipotesis dalam penelitian ini ditujukan untuk menguji pengaruh religiusitas, independensi, skeptisma profesional dan *moral reasoning* terhadap kualitas audit auditor pemerintah.

Pengujian hipotesis ini menggunakan alat uji regresi berganda.

Adapun persamaan regresinya:

$$KA = \alpha + \beta_1 I + \beta_2 MR + \beta_3 SP + e$$

Keterangan:

KA	: Kualitas Audit
α	: <i>intercept</i>
$\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4$	: Koefisien Regresi
I	: Independensi
MR	: <i>Moral Reasoning</i>
SP	: Skeptisma Profesional
e	: <i>error</i>

3.5.2.1. Uji Koefisien Determinasi (R^2)

Koefisien determinasi (R^2) mengukur seberapa besar kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependen. Nilai R^2 adalah di antara nol dan satu. Nilai R^2 yang kecil menunjukkan kemampuan variabel-variabel independen dalam menjelaskan variasi variabel dependen amat terbatas. Jika nilai R^2 mendekati satu maka variabel –variabel independen memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variasi variabel dependen. Nilai *adjusted* R^2 untuk menilai model regresi, nilai *adjusted* R^2 dapat naik atau turun apabila satu variabel independen ditambah dalam model. Semakin besar nilai *adjusted* R^2 , semakin besar variabel independen dapat menjelaskan variabel dependennya (Ghozali, 2013).

3.5.2.2. Uji Statistik t (t-test)

Uji statistik t pada dasarnya untuk mengetahui pengaruh satu variabel independen secara individual dalam menerangkan variabel dependen

secara signifikan Ghozali (2013). Uji t dalam penelitian ini menggunakan tingkat signifikansi 5%. Kriteria pengambilan kesimpulan adalah hipotesis penelitian diterima apabila $p\text{-value} < 0.05$, yang berarti bahwa setiap variabel independen berpengaruh terhadap variabel dependen. Namun sebaliknya, hipotesis penelitian ditolak jika $p\text{-value} > 0.05$, yang berarti bahwa masing-masing variabel independen tidak berpengaruh terhadap variabel dependen.

Kriteria pengambilan keputusan pada uji-t adalah sebagai berikut:

1. H_0 diterima dan H_a ditolak jika $\text{Sig } t > 0,005$
2. H_0 ditolak dan H_a diterima jika $\text{Sig } t < 0,005$

3.5.2.3. Uji Statistik F (F-test)

Uji statistik F dilakukan untuk mengetahui apakah model regresi linear berganda layak digunakan dalam penelitian ini atau tidak. Uji F dalam penelitian ini menggunakan tingkat signifikansi 5%. Ketentuan yang digunakan dalam uji ini adalah sebagai berikut:

1. Jika probability signifikan lebih besar dari tingkat signifikansi ($\text{Sig} > 0,05$), maka model regresi dalam penelitian ini tidak layak untuk digunakan dalam penelitian.
2. Jika probability signifikan lebih kecil dari tingkat signifikansi ($\text{Sig} < 0,05$), maka model regresi dalam penelitian ini layak untuk digunakan dalam penelitian.

BAB V

KESIMPULAN DAN SARAN

5.1. Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan maka dapat diambil kesimpulan sebagai berikut :

1. Independensi berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini berarti semakin tinggi independensi maka kualitas audit juga semakin meningkat.
2. *Moral reasioning* tidak berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hal ini berarti tinggi rendahnya *moral reasioning* tidak mempengaruhi kualitas audit.
3. Skeptisme profesional berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini berarti semakin tinggi *skeptisme profesional* maka kualitas audit semakin meningkat.

5.2. Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini terbatas pada pejabat fungsional pemeriksa BPKP Perwakilan Provinsi Lampung. Sehingga dimungkinkan adanya perbedaan hasil, pembahasan ataupun kesimpulan untuk objek penelitian yang berbeda. Pengukuran kualitas audit akan lebih baik jika menambahkan objek penelitian lain misal auditor lain, atau klien.

5.3 Saran Penelitian

Penelitian ini memiliki beberapa saran untuk penelitian selanjutnya, yaitu :

1. Untuk meningkatkan kualitas audit diperlukan adanya peningkatan pendidikan baik formal maupun non formal dan menambah pengalaman para auditor yakni dengan pemberian pelatihan-pelatihan serta diberikan kesempatan kepada para auditor untuk mengikuti kursus-kursus atau peningkatan pendidikan profesi.
2. Penelitian selanjutnya hendaknya diperluas, tidak hanya dari lingkup auditor saja tetapi dapat pula dari pimpinan dan dapat mempertimbangkan untuk menambah faktor lain yang dapat mempengaruhi kualitas audit.

DAFTAR PUSTAKA

- Ancok, D., & Suroso, F. (2001). *Psikologi Islami*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Afria, Lisda. 2009. *Pengaruh Kemampuan Intelektual, Kecerdasan Emosional Dan Kecerdasan Spiritual Terhadap Perilaku Etis Auditor Serta Dampaknya Pada Kinerja*. Jurnal. Fakultas Ekonomi dan Ilmu Sosial Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah. Jakarta.
- Ahmad, Afridian Wirahadi. et al. (2011). “*Pengaruh Kompetensi dan Independensi Pemeriksa terhadap Kualitas Hasil Pemeriksaan dalam Pengawasan Keuangan Daerah: Studi pada Inspektorat Kabupaten Pasaman*”. Jurnal Akuntansi dan Manajemen. 6, (2), 63-73.
- Alim, M. N., Trisni Hapsari, dan Liliek Purwanti. 2007. *Pengaruh Kompetensi dan Independensi terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai Variabel Moderasi*. SNA X Makasar.
- Alkam, Rahayu. 2013. *Pengaruh Moral Reasoning Terhadap Kualitas Audit*. Jurnal Universitas Hasanuddin Makassar.
- Arens, & Alvin, A. (2008). *Auditing dan Jasa Assurance Jilid I*. Jakarta: Erlangga.
- Carolita & Rahardjo. 2012. *Pengaruh Pengalaman Kerja, Independensi, Obyektivitas, Integritas, Kompetensi, dan Komitmen Organisasi terhadap Kualitas Audit*. Universitas Diponegoro Journal of Accounting, Volume 1, Nomor 2, pp 1-11.
- Chohen, R., Pant, J., & Sharp. (2001). An Examination Of The Differences In Ethical Decision-Making Between Canadian Business Students And Accounting Professionals. *Journal of Business Ethics* .
- De Angelo, L. (1981). Auditor Size and Audit Quality . *Journal of accounting and Economic* , 183-199.
- De Angelo, L. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Jornal of Accounting and Economics* , 183-199.
- Deis, D., & Giroux, G. (1992). *Determinan of Audit Quality In The Public Sector*. The Accounting Review, 462-479.

- Elias, & Rafik. (2008). Auditing Students's Professional Commitment and Anticipatory Socialization and their relationship to whistleblowing . *Managerial Auditing Journal* Vol 23, No. 3 , 283-294.
- Febrianty. (2011). *Perkembangan Model Moral Kognitif dan Relevansinya dalam Riset-Riset Akuntansi*. Jurnal Ekonomi dan Informasi Akuntansi , Vol. I No. 1.
- Gaffikin & Lindawati. 2012. *The Moral Reasoning of Public Accountants in the Development of a Code of Ethics: the Case of Indonesia*. Australasian Accounting Business and Finance, (Online), Vol.6, No.10, (<http://ro.uow.edu.au/aabfj/vol6/iss1/10>, diakses 11 September 2016).
- Ghozali. (2013). *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 21* . Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Glock, C., & Stark, R. (1965). *Religion And Society In Tension*. Chicago: Rand Menally & Company.
- Glover, R. (1997). *Relationships in Moral Reasoning and Religion Among Members of Conservative, Moderate, and Liberal Religious Groups*. The Journal of Social Psychology, 247-254.
- Hartono, J. (2008). *Metodologi Penelitian Bisnis* . Yogyakarta: Andy Offset.
- Hurt, R. (2013). *Research on Auditor Profesional Scepticism: Literature Synthesis and Opportunistic on future Research*. A Journal of Practice and Theory , 45-97.
- Januarti, I. dan Faisal. 2010. *Pengaruh Moral Reasoning dan Skeptisisme Profesional Auditor Pemerintah terhadap Kualitas Audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah*. Simposium Nasional Akuntansi XIII. Purwokerto.
- Jones, & Bates. (1990). *Public Sector Auditing*. Chapman & Hall.
- Kohlberg, L. (2006). *The Cognitive-Development Approach to Moral Education*". *Issues in adolescent psychology*. New Jersey: Printice Hall, Inc.
- Kisnawati, Baiq. 2012. *Pengaruh Kompetisi, Independensi, dan Etika terhadap Kualitas Auditor: Studi Empiris pada Auditor Pemerintah di Inspektorat Kabupaten dan Kota Se-Pulau Lombok*. Jurnal Bisnis dan Kewirausahaan. Vol. 8 No. 3 November 2012 Hal 159-169

- Lowensohn, A, S., E, L., Johnson, J, R., Elder, et al. (2007). Auditor specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market. *Journal of Accounting and Public Policy* 26 , 705-732.
- Mautz, R., & Sharaf, H. (1961). *The Philosophy of Auditing*. Sarasota, Florida: American Accounting Association.
- Mulyadi. 2013. “ *Auditing*”. Edisi Keenam. Buku 1. Jakarta: Salemba Empat.
- Nelson, M. (2009). A Model and Literature Review of Profesional Scepticism In Auditing. *Journal Of Practice And Theory* .
- Sekaran. (2010). *Research Method For Business Metodologi Penelitian Bisnis*. Jakarta: Salemba Empat.
- Sugiyono. (2009). *Metode Penelitian Bisnis (Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D)*. Bandung: Alfabeta.
- Sukrisno, A., & I.C, A. (2009). *Etika Bisnis dan Profesi Tantangan Membangun Manusia Seutuhnya*. Jakarta: Salemba Empat.
- Swari, & Ramantha. (2013). Pengaruh Independensi Dan Tiga Kecerdasan Terhadap Pertimbangan Pemberian Opini Auditor. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 4.3 (2013) , 489-508.
- Triana, Happy. 2010. *Pengaruh Tekanan Klien dan Tekanan Peran Terhadap Independensi Auditor Dengan Kecerdasan Spiritual Sebagai Variabel Moderating*. Jurnal. UIN Syarif Hidayatullah. Jakarta.
- Triandis, H. (1980). *Values, Attitudes and Interpersonal Behavior*. Licoln. NE: University of Nebraska Press.
- Walker, A., James, W., & Jason, D. (2012). *The Effects of Religiosity on Ethical Juggement*. *Journal of Business Ethics* , 437-452.