

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Akuntansi

2.1.1.1 Definisi Akuntansi

Akuntansi menghasilkan informasi yang menjelaskan kinerja keuangan entitas dalam suatu periode tertentu dan kondisi keuangan entitas pada tanggal tertentu. Informasi akuntansi tersebut digunakan oleh para pemakai agar dapat membantu dalam membuat prediksi kinerja di masa mendatang. Berdasarkan informasi tersebut berbagai pihak dapat mengambil keputusan terkait dengan. Beberapa ahli mengemukakan definisi akuntansi, diantaranya sebagai berikut:

Menurut Warren dkk (2011:9), mendefinisikan akuntansi adalah sebagai berikut:

“Akuntansi (*accounting*) adalah suatu sistem informasi yang menyediakan laporan untuk para pemangku kepentingan mengenai aktivitas ekonomi dan kondisi perusahaan”.

Charles T. Horngren (2011:03) dalam Gina Gania, menyatakan akuntansi sebagai berikut:

“Akuntansi (*accounting*) merupakan suatu sistem informasi yang mengukur aktivitas bisnis, memproses data menjadi laporan, dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pengambil keputusan yang akan membuat keputusan yang akan mempengaruhi aktivitas bisnis.

American Institute of Certified public Accounting (AICPA)

mendefinisikan akuntansi sebagai berikut:

“Akuntansi adalah seni pencatatan, penggolongan, dan pengikhtisaran dengan cara tertentu dan dalam ukuran moneter, transaksi, dan kejadian-kejadian yang umumnya bersifat keuangan dan termasuk menafsirkan hasil-hasilnya”.

Berdasarkan beberapa definisi akuntansi yang dikemukakan di atas, dapat disimpulkan bahwa akuntansi adalah proses penggolongan, pengikhtisaran, dan pencatatan atas transaksi dan kejadian-kejadian yang bersifat keuangan untuk membuat pertimbangan dalam mengambil keputusan yang tepat bagi para pemakainya. Akuntansi menyediakan informasi yang handal, relevan dan tepat waktu kepada para manajer, investor, serta kreditor sehingga sumber daya dapat dialokasikan ke perusahaan yang paling efisien. Akuntansi juga menyediakan ukuran efisiensi (profitabilitas) dan kesehatan keuangan perusahaan (Kieso 2011:21) dalam Emil Salim.

2.1.2 Audit Sektor Publik

2.1.2.1 Definisi Audit Sektor Publik

Menurut Bastian (2010:357) Audit Sektor Publik adalah sebagai berikut:

“Suatu proses sistematis yang secara objektif terkait evaluasi bukti-bukti berkenaan dengan asersi tentang kegiatan dan kejadian ekonomi guna memastikan derajat atau tingkat hubungan antara asersi tersebut dengan kriteria yang ada, serta mengomunikasikan hasil yang diperoleh kepada pihak-pihak yang berkepentingan.”

2.1.2.2 Jenis-jenis Audit Sektor Publik

Dalam Bastian (2014:4) menyatakan bahwa:

“Audit pada organisasi sektor publik didefinisikan sebagai suatu proses sistematis secara objektif untuk melakukan pengujian keakuratan dan kelengkapan informasi yang disajikan dalam suatu laporan keuangan organisasi sektor publik”.

Audit pada sektor publik berbeda dengan audit pada sektor bisnis/swasta.

Audit sektor publik dilakukan pada organisasi pemerintahan yang bersifat nirlaba seperti sektor pemerintahan daerah (PEMDA), BUMN, BUMD, dan instansi lain yang berkaitan dengan pengelolaan asset kekayaan Negara. Sedangkan, audit sektor bisnis dilakukan pada perusahaan milik swasta yang bersifat mencari laba. Audit sektor publik dan audit bisnis (swasta) sama-sama terdiri dari audit keuangan (*financial audit*), audit kinerja (*performance audit*), dan audit investigasi (*special audit*). (Bastian, 2014:16).

Dalam Bastian Indra (2014:16). Jenis-jenis audit sektor publik terdiri dari:

- a. Audit kepatuhan;
- b. Audit keuangan program publik;
- c. Audit kinerja sektor publik;
- d. Audit investigasi.”

Audit Kepatuhan

Dalam Bastian (2014:16) disebutkan bahwa:

“Audit kepatuhan didesain untuk memastikan bahwa pengendalian internal yang digunakan atau diandalkan oleh auditor dalam praktiknya dapat berjalan dengan baik, dan sesuai sistem, prosedur dan peraturan keuangan yang telah ditetapkan. Sifat dari pengujian ini sangat tergantung pada sifat pengendalian. Secara esensial, pengujian ini meliputi pengecekan implementasi prosedur transaksi sebagai bukti kepatuhan.”

Audit Keuangan Program Publik

Dalam Bastian (2014:17) disebutkan bahwa:

“Audit keuangan meliputi audit atas laporan keuangan dan audit atas hal yang berkaitan dengan keuangan. Audit atas laporan keuangan dari entitas yang diaudit telah menyajikan secara wajar tentang tentang posisi keuangan, hasil operasi atau usaha, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Audit atas laporan keuangan yang disusun berdasarkan standar audit yang dikeluarkan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI).”

Audit atas hal yang berkaitan dengan keuangan mencakup penentuan apakah informasi keuangan telah disajikan sesuai dengan kriteria ditetapkan, entitas yang diaudit telah mematuhi persyaratan kepatuhan terhadap peraturan keuangan tertentu, sistem pengendalian internal tersebut baik terhadap laporan keuangan maupun terhadap pengamanan kekayaannya telah dirancang dan dilaksanakan secara memadai untuk mencapai tujuan pengendalian. Audit atas hal yang berkaitan dengan keuangan dalam Bastian (2014:18) meliputi unsur berikut:

1. Segmen laporan keuangan (seperti laporan pendapatan dan biaya, laporan penerimaan dan pengeluaran kas, laporan aktiva tetap), dokumen permintaan anggaran, perbedaan antara kinerja keuangan dan yang diperkirakan;
2. Pengendalian internal mengenai ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku, seperti ketentuan yang mengatur mengenai penawaran akuntansi, pelaporan bantuan, kontrak pemborongan pekerjaan (termasuk usulan proyek, jumlah yang ditagih, jumlah yang telah jatuh tempo, dan sebagainya);
3. Pengendalian atau pengawasan internal atas penyusunan laporan keuangan dan atas pengamanan aktiva, termasuk pengendalian atau pengawasan atas penggunaan sistem berbasis computer.

Audit Kinerja Sektor Publik

Dalam Bastian (2014:18) audit kinerja adalah:

“Audit kinerja adalah pemeriksaan secara objektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti, untuk dapat melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau program/kegiatan pemerintah diaudit. Dengan audit kinerja, peningkatan tingkat akuntabilitas pemerintah dalam

proses pengambilan keputusan oleh pihak yang bertanggung jawab akan mendorong pengawasan dan kemudian tindakan koreksi.”

Dalam Bastian (2014:18) audit kinerja mencakup audit tentang ekonomi, efisien, dan program. Jenis-jenis audit kinerja adalah sebagai berikut:

1. Audit Ekonomi dan Efisiensi

Audit ekonomi dan efisiensi menentukan apakah:

- a. Entitas telah memperoleh, melindungi dan menggunakan sumber dayanya (seperti karyawan, gedung, uang, dan peralatan kantor) secara hemat dan efisien;
- b. Penyebab timbulnya ketidakhematan dan ketidakefisienan;
- c. Entitas tersebut telah mematuhi peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan kehematan dan efisiensi;

2. Audit Program

Audit program mencakup penentuan:

- a. Tingkat pencapaian hasil program yang diinginkan atau manfaat yang telah ditetapkan oleh undang-undang atau badan lain yang berwenang;
- b. Efektivitas kegiatan entitas, pelaksanaan program, kegiatan atau fungsi instansi yang bersangkutan;
- c. Apakah entitas yang diaudit telah menaati peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan pelaksanaan program/kegiatannya.

Audit Investigasi

Dalam Bastian (2014:19) bahwa:

“Audit investigasi adalah kegiatan pemeriksaan dengan lingkup tertentu, periodenya tidak dibatasi, lebih spesifik pada area-area pertanggungjawaban yang diduga mengandung inefisiensi atau indikasi penyalahgunaan wewenang, dengan hasil audit berupa rekomendasi untuk ditindaklanjuti bergantung pada derajat penyimpangan wewenang yang ditentukan.”

Tujuan audit investigasi adalah mengadakan temuan lebih lanjut atas temuan audit sebelumnya, serta melaksanakan audit untuk membuktikan kebenaran berdasarkan pengaduan atau informasi dari masyarakat. Tanggung jawab pelaksanaan audit investigasi adalah lembaga audit satuan pengawas. Prosedur dan teknik audit investigasi mengacu pada standar auditing, dan

penyesuaian dilakukan sesuai dengan keadaan yang dihadapi. Dalam merencanakan dan melaksanakan audit investigasi, auditor menggunakan *skeptic professionalism* serta menerapkan asas praduga tidak bersalah. Tim yang melaksanakan audit investigasi sebaiknya oleh tim atau minimal salah satu auditor yang telah mengembangkan temuan audit sebelumnya. Tim audit baru dapat dibentuk, apabila sumber informasi berasal dari informasi dan pengaduan masyarakat. Laporan hasil audit investigasi menetapkan siapa yang terlibat atau bertanggungjawab, dan ditandatangani oleh kepala lembaga/satuan audit. Sumber informasi audit investigasi dalam Bastian (2014:20), adalah:

- a. Pengembangan temuan audit sebelumnya
- b. Adanya pengaduan dari masyarakat
- c. Adanya permintaan dari dewan komisaris atau DPR untuk melakukan audit, misalnya karena adanya dengan manajemen/pejabat melakukan penyelewengan.

Dalam Bastian (2014:20) Hasil audit investigasi, pada umumnya dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Apa yang dilaporkan masyarakat tidak terbukti;
2. Apa yang diadukan terbukti, misalnya terjadi penyimpangan dari suatu aturan atau ketentuan yang berlaku, namun tidak merugikan Negara atau perusahaan;
3. Terjadi kerugian organisasi akibat perbuatan melanggar hukum yang dilakukan oleh pegawai;
4. Terjadi kekurangan kas atau persediaan barang milik Negara/organisasi, dan bendaharawan tidak dapat membuktikan bahwa kekurangan tersebut diakibatkan bukan karena kesalahan atau kelalaian bendaharawan;
5. Terjadi kerugian Negara/organisasi akibat terjadi wanprestasi atau kerugian dari peraturan yang lahir dari undang-undang;
6. Terjadi kerugian negara/organisasi akibat perbuatan melawan hukum dan tindak pidana lainnya.

Laporan audit investigasi bersifat rahasia. Laporan tersebut akan diserahkan kepada kejaksaan. Dalam menyusun laporan, auditor tetap

menggunakan asas praduga tidak bersalah. Pada umumnya, audit investigasi berisi: dasar audit, temuan audit, tindak lanjut dan saran. Sedangkan, laporan audit yang akan diserahkan kepada kejaksaan berisi temuan audit: modus operasi, sebab terjadinya penyimpangan, bukti yang diperoleh, dan kerugian yang ditimbulkan.

2.1.2.3 Standar Auditing

Dalam lampiran 2 Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) disebutkan bahwa:

“Pemeriksa yang ditugasi untuk melaksanakan pemeriksaan menurut Standar Pemeriksaan harus secara kolektif memiliki pengetahuan tentang Standar Pemeriksaan yang dapat diterapkan terhadap jenis pemeriksaan yang ditugaskan serta memiliki latar belakang pendidikan, keahlian dan pengalaman untuk menerapkan pengetahuan tersebut dalam pemeriksaan yang dilaksanakan. Pengetahuan umum tentang lingkungan entitas, program, dan kegiatan yang diperiksa (obyek pemeriksaan)” (paragraf 10) dan

“Pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan keuangan harus memiliki keahlian dibidang akuntansi yang berlaku umum yang berkaitan dengan entitas yang diperiksa” (paragraf 11).”

Dalam undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara, diatur tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggungjawab Keuangan Negara yang dilakukan oleh dan atau atas nama Badan Pemeriksaan Keuangan (pasal 1 butir (3)). Badan Pemeriksa Keuangan yang menyatakan dalam melaksanakan tugasnya Badan Pemeriksa Keuangan berwenang/berkewajiban menetapkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara setelah berkonsultasi dengan Pemerintah Pusat/Pemerintah Daerah yang wajib digunakan dalam pemeriksaan pengelolaan dan tanggung

jawab Keuangan Negara, adalah sebagai berikut:

Standar Umum menyatakan:

1. Pemeriksa secara kolektif harus memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaan.
2. 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.
3. Dalam pelaksanaan pemeriksaan serta penyusunan laporan hasil pemeriksaan, pemeriksa wajib menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama.
4. Setiap organisasi pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan berdasarkan Standar Pemeriksaan harus memiliki sistem pengendalian mutu yang memadai, dan sistem pengendalian mutu tersebut harus direviu oleh pihak lain yang kompeten.

Standar Pelaksanaan Audit Menyatakan:

Untuk pemeriksaan keuangan, Standar Pemeriksaan menetapkan standar pemeriksaan tambahan, berikut ini:

1. Pemeriksa harus mengkomunikasikan informasi yang berkaitan dengan sifat, saat, lingkup pengujian, pelaporan yang direncanakan, dan tingkat keyakinan kepada manajemen entitas yang diperiksa dan atau pihak yang meminta pemeriksaan.
2. Pertimbangan hasil terhadap hasil pemeriksaan sebelumnya, Pemeriksaan harus mempertimbangkan hasil pemeriksaan sebelumnya serta tindak lanjut atas rekomendasi yang signifikan dan berkaitan dengan tujuan pemeriksaan yang sedang berjalan.
3. Pemeriksa harus merencanakan pemeriksaan untuk memberikan keyakinan yang memadai guna mendeteksi salah saji material yang disebabkan oleh ketidakpatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berpengaruh langsung dan material terhadap penyajian laporan keuangan.
4. Pemeriksa harus merencanakan dan melaksanakan prosedur pemeriksaan untuk mengembangkan unsur-unsur temuan pemeriksaan.

Standar Pelaporan Pemeriksaan Keuangan menyatakan:

Untuk pemeriksaan keuangan, Standar pelaporan menetapkan standar tambahan, berikut ini:

1. Laporan pemeriksaan harus menyatakan bahwa pemeriksaan dilakukan sesuai dengan standar pemeriksaan
2. Laporan hasil pemeriksaan atas laporan keuangan harus mengungkapkan bahwa pemeriksa telah melakukan pengujian atas kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan yang berpengaruh keuangan
3. Laporan atas pengendalian intern harus mengungkapkan kelemahan dalam pengendalian intern atas pelaporan keuangan yang dianggap sebagai “kondisi yang dapat dilaporkan”
4. Laporan pemeriksaan yang memuat adanya kelemahan dalam pengendalian intern, kecurangan, penyimpangan dari ketentuan peraturan perundang-undangan, dan ketidakpatuhan, harus dilengkapi tanggapan dari pimpinan atau pejabat yang bertanggung jawab pada entitas yang diperiksa, mengenai temuan dan rekomendasi serta tindakan koreksi yang direncanakan.
5. Informasi rahasia yang dilarang oleh ketentuan peraturan perundang-undangan untuk diungkapkan dalam laporan hasil pemeriksaan. Namun laporan hasil pemeriksaan harus mengungkapkan sifat informasi yang tidak dilaporkan tersebut dan ketentuan peraturan perundang-undangan yang menyebabkan tidak dilaporkannya informasi tersebut.

Standar pelaporan pemeriksaan kinerja menyatakan:

1. Pemeriksa harus membuat laporan hasil pemeriksaan untuk mengkomunikasikan setiap hasil pemeriksaan.
2. Staf harus di supervisi dengan baik.
3. Bukti yang cukup, kompeten, dan relevan harus diperoleh untuk menjadi dasar yang memadai bagi temuan dan rekomendasi pemeriksa.
4. Pemeriksa harus mempersiapkan dan memelihara dokumen pemeriksaan dalam bentuk kertas kerja pemeriksaan. Dokumen pemeriksaan yang berkaitan dengan perencanaan, pelaksanaan, dan pelaporan pemeriksaan harus berisi informasi yang cukup untuk memungkinkan pemeriksa yang berpengalaman tetapi tidak mempunyai hubungan dengan pemeriksaan tersebut dapat memastikan bahwa dokumen pemeriksaan tersebut dapat menjadi bukti yang mendukung temuan, simpulan, rekomendasi pemeriksa.

2.1.3 Moral Reasoning

2.1.3.1 Definisi Moral Reasoning

Menurut Fox & DeMarco (1990) dalam Gaffikin dan Lindawati (2012)

adalah sebagai berikut:

“Argumen tentang bagaimana orang harus bertindak atau dalam hal memberikan alasan untuk membenarkan atau mengkritik perilaku. Penalaran yang ditawarkan tindakan diyakini salah atau mengapa penilaian yang dianggap benar. Dengan demikian, penalaran moral melibatkan korban alasan untuk atau melawan keyakinan moral dalam upaya untuk menunjukkan bahwa keyakinan yang baik benar atau salah”

Sedangkan menurut Thompson (1998) dalam Gaffikin dan Lindawati (2012) *Moral reasoning* didefinisikan sebagai berikut:

“Argumen yang berarti alasan atau serangkaian alasan yang bertujuan untuk mendukung klaim tertentu, yang disebut kesimpulan. Oleh karena itu, argumen ini terdiri dari akal dan kesimpulan

Dari definisi di atas Gaffikin dan Lindawati (2012) menyimpulkan *Moral Reasoning* menyangkut tiga hal utama meliputi: pertama, pemikiran mengenai apa yang seharusnya dilakukan orang dan mengapa mereka melakukan itu, kedua membentuk ide-ide untuk menggambarkan dan mengevaluasi tindakan; ketiga menilai sebuah tindakan tertentu dengan menggunakan aturan umum. Definisi lain *Moral Reasoning* adalah sebuah penjelasan yang tujuannya adalah untuk menjelaskan proses yang dialami seorang individu dalam mengambil sebuah keputusan etis, atau menggambarkan sebuah proses pembentukan tingkah laku berdasarkan penilaian moral individu (*cognition-judgment-action process*). Jadi, proses *moral reasoning* yang terjadi pada seorang individu juga dapat dipahami dengan menguji bagaimana seorang individu menginternalisasi standar-standar moral (Adams, Malone & James, 1995 dalam Gaffikin dan Lindawati, 2012).

2.1.3.2 Tingkatan *Moral Reasoning*

Menurut Kohlberg (1976) dalam Gaffikin dan Lindawati (2012)

perkembangan moral terjadi pada tiga tingkat dengan tiap tingkat memiliki dua tahap yang berbeda, sebagai berikut:

1. *Level pre-conventional morality*
To a pre-conventional person, rules and social expectations are something external to the self
Stage 1: physical consequences of actions, avoidance of punishment
Stage 2: Satisfaction of one's own needs
2. *Level conventional morality a conventional person identifies self in relation to others*
Stage 3: desire to please others
Stage 4: respecting authority and preserving the rules of society
3. *Level post-conventional morality*
a post-conventional person differentiates the self from the rules and expectations of others and defines his or her values in terms of self-chosen principles
Stage 5: Morality of contracts, individual rights and democratically accepted law
Stage 6: universal moral and ethical principles

Adapun penjelasan mengenai tingkatan *Moral reasoning* menurut Wisesa (2011) adalah sebagai berikut:

1. Tingkat Pra-konvensional

Meliputi tahap 1 dan 2, seorang individu memahami pengertian benar dan salah berdasarkan konsekuensi yang diterimanya, misalnya hukuman, hadiah, atau pemenuhan kebutuhan pribadi.

Tahap 1 Orientasi terhadap kepatuhan dan hukuman.

Pada tahap pertama, seseorang mengasosiasikan penilaian baik dan buruk dengan konsekuensi fisik dari suatu tindakan. Ketika seseorang menerima hukuman atas tindakannya, maka ia akan memahami bahwa tindakannya itu salah. Dibandingkan dengan modus penalaran tahap pertama.

Tahap 2 Merepresentasikan penalaran yang menilai apa yang baik itu dalam rangka pemenuhan kepentingan pribadi seseorang. Orang mulai dapat memahami bahwa orang lain memiliki kebutuhan individualnya sendiri dan bahwa organisasi sosial dibangun atas dasar pertukaran seimbang antara kepentingan satu orang dengan kepentingan orang lain. Baik penalaran pada tahap pertama dan kedua ini bersifat

egosentri

2. Tingkat konvensional, yaitu tahap 3 dan tahap 4, individu memahami benar atau tidak secara moral sebagai kesesuaian keputusan yang diambil dengan harapan orang lain atas dirinya, baik dalam konteks relasi interpersonal (tahap 3) dan pelaksanaan peran individu di dalam sistem sosial yang lebih luas dan abstrak (tahap 4)

Tahap 3: Otorisasi anak baik

keputusan yang baik adalah keputusan yang mengakomodasi harapan orang lain, melakukan apa yang "baik" di mata orang lain, apa yang disetujui orang lain, berperilaku sesuai dengan permintaan seseorang, atau bersikap loyal dan dapat dipercaya kepada kelompok dekat. Perspektif sosial individu pada tahap ini menunjukkan kesadaran akan harapan dan kesepakatan mutual, perasaan atau cara pandang orang lain, dan bahwa kepentingan kelompok sosial lebih besar daripada kepentingan diri sendiri.

Tahap 4: Orientasi otorisasi

apa yang benar adalah melaksanakan kewajiban yang ada di dalam kehidupan bermasyarakat dengan tujuan mempertahankan kelompok sosial sebagai satu kesatuan. Mereka yang ada di tahap keempat ini memahami bahwa tanpa ada standar hukum yang sama, kehidupan manusia akan kacau balau, dimana ia sudah dapat menempatkan dirinya sebagai bagian dari masyarakat yang lebih luas. Hukum dipandang sebagai jaminan atas interaksi interpersonal, kenyamanan, dan hak-hak personal

3. Tingkat Pasca konvensional

yaitu tahap 5 dan 6, individu bergerak ke pemahaman moral yang lebih dalam lagi dan lebih universal.

Tahap 5: Orientasi kontrak sosial

Seseorang menyadari bahwa ada aturan relatif dan ada hak dan nilai yang non-relatif (absolut). Aturan relatif ada dalam konteks kelompok masyarakat tertentu dan harus dijunjung karena merupakan dasar kontrak sosial. Di sisi lain, hak dan nilai non-relatif, seperti misalnya hak untuk hidup dan hak atas kebebasan, harus dijunjung terlepas dari opini publik atau kehendak mayoritas.

Tahap 6: Orientasi Prinsip etika

Seseorang mulai beralih ke prinsip moral universal yang diikuti bukan karena disetujui secara komunal di dalam kontrak sosial, tetapi karena berasal dari kesamaan hak asasi manusia dan rasa hormat terhadap kemanusiaan martabat individu. Faktor kritis dalam menentukan apa yang secara etis benar adalah prinsip moral yang universal, konsisten, komprehensif, dan logis yang ada di dalam hati nurani yang bukan berdasar pada rasa takut dan rasa bersalah hormat terhadap martabat manusia sebagai pribadi.

Menurut Cohen, Pandt dan Sharp (1996) dalam Mustika, dkk. (2013)

Mengungkapkan bahwa *moral reasoning* sebagai kesadaran moral yang menjadi faktor utama yang mempengaruhi perilaku moral dalam pengambilan keputusan etis. Untuk mendapatkan keputusan etis dapat dilakukan dengan cara menalarakan sebuah masalah berdasarkan sebuah pengalaman. Cohen, Pant dan Sharp (1996) dalam Faisal (2007) menggunakan *Multidimensial Ethics Scale* (MES) untuk mengukur *variabel moral ethical reasoning*. Mereka menjelaskan bahwa MES dapat digunakan untuk mengukur perkembangan moral (*moral development*) karena MES menyediakan ukuran langsung atas orientasi etikal responden pada sejumlah konstruk moral. MES secara spesifik mengidentifikasi rasionalisasi dibalik alasan moral dan mengapa responden percaya bahwa suatu tindakan adalah etik. Dalam penelitian Januarti dan Faisal (2010) Lima konstruk moral terefleksi dalam MES adalah *justice, deontology, relativism, utilitarianism* dan *egoism*. Adapun uraian mengenai lima konstruk moral terefleksi dalam MES adalah sebagai berikut:

1. *Justice* merupakan sebuah perilaku yang menunjukkan adil atau tidaknya sebuah tindakan, wajar atau tidak wajar dan secara moral benar atau tidak benar.

Menurut John Rawls dalam bukunya “*A Theory of Justice*” dalam Uzair Fauzan (2011:7)

“Banyak hal dikatakan adil atau tidak adil, tidak hanya hukum, institusi, dan sistem sosial, bahkan juga tindakan-tindakan tertentu, termasuk keputusan, penilaian, dan tuduhan. Kita juga menyebut sikap-sikap serta kecenderungan orang adil atau tidak adil”.

Dua prinsip keadilan yang dikemukakan menurut John Rawls:

1. Setiap orang mempunyai hak yang sama atas kebebasan dasar yang paling luas, seluas kebebasan yang sama bagi semua orang.
2. Ketimpangan sosial dan ekonomi mesti diatur sedemikian rupa sehingga:
 - Dapat diharapkan memberi keuntungan semua orang,
 - Semua posisi dan jabatan terbuka bagi semua orang

Kesimpulannya justice adalah perilaku yang menunjukkan adil atau tidaknya sebuah tindakan, wajar atau tidaknya, secara moral benar atau tidak benar, hal tersebut berlaku di dalam hukum, institusi dan sistem sosial dan berlaku untuk pengambilan keputusan, penilaian, dan tuduhan

2. *Relativism* adalah model penalaran (*Reasoning*) pragmatis yang beranggapan bahwa etika dan nilai-nilai tidak berifat umum (Universal) namun terikat pada budaya. Filosofi ini mendasarkan pertimbangan-pertimbangan pada diterimanya suatu tindakan pada norma-norma kultural atau sosial. Oleh karena itu etika dilatarbelakangi oleh budaya dimana masing-masing budaya memiliki aturan yang berbeda-beda. Relativisme mengukur suatu Sikap seseorang yang mengarah ke prinsip moral dan aturan secara universal

James Rachels dalam bukunya “*Filsafat Moral*” dalam A. Sudiaraja (2013:86)

“Relativisme kultural adalah teori tentang hakekat moralitas. Dasar relativisme kultural adalah argumentasi mengenai perbedaan kultural. Pokok utama yang ditekankan dalam relativisme kultural adalah kita tidak

dapat mengatakan bahwa kebiasaan masyarakat lain lebih rendah derajat moralnya dari adat kebiasaan masyarakat kita. Konsekuensi dari relativisme kultural adalah kita tidak boleh mengkritik kebudayaan yang berisi tindakan-tindakan yang kurang mulia, ada dua pelajaran yang dapat diambil dari teori relativisme

- a. Pertama, relativisme kultural mengajarkan bahwa tidak ada alasan objektif yang dapat membuktikan kebudayaan masyarakat yang satu lebih baik dari yang lainnya.
- b. Kedua, relativisme kultural membuka pikiran kita bahwa praktek dan sikap yang selama ini kita anggap baik ternyata hanya merupakan hasil kultur yang berlaku dalam kebudayaan kita saja. Dalam konstruk ini dicerminkan tindakan seseorang itu secara kultur dapat diterima atau tidak.

Jadi kesimpulannya, model penalaran pragmatis yang beranggapan bahwa etika dan nilai-nilai tidak bersifat umum namun terikat budaya. Bisa digambarkan dengan diterimanya suatu tindakan pada norma-norma kultur, yang artinya bahwa kita tidak bisa mengatakan bahwa kebiasaan masyarakat lain lebih rendah derajat moralnya daripada masyarakat kita.

3. *Egoism* merupakan perilaku dari seorang individu untuk lebih mempercayai argumentnya sendiri dibandingkan pendapat atau argument dari orang lain.

Menurut James Rachels dalam A. Sudiaraja (2013:87) egoism dapat didefinisikan sebagai berikut:

“Menurut teori egoisme psikologis, setiap tindakan manusia dimotifasikan oleh kepentingan diri, dua argument umum yang sering diajukan untuk egoisme psikologis. Argument ini mencoba menetapkan bahwa semua tindakan secara menyeluruh, bukan hanya sekelompok tindakan tertentu, dimotifasikan oleh kepentingan diri (Self interest)“. Dua argument tersebut yaitu:

- a. Argument bahwa apa yang kita lakukan adalah apa yang paling kita inginkan
- b. Argument bahwa yang kita lakukan adalah apa yang membuat kita merasa enak.

Sedangkan Egoisme etis adalah sebuah moralitas yang menuntut kita untuk dapat menyeimbangkan kepentingan kita dengan kepentingan yang lain.

Egoisme etis menyatakan bahwa kita tidak memiliki kewajiban moral selain menjalankan perbuatan yang paling baik untuk diri sendiri”. (Hal 91)

Jadi kesimpulannya, perilaku seseorang yang lebih percaya pada argument sendiri dibanding argument atau pendapat oranglain dan egoisme etis adalah sebuah moralitas yang menuntut kita untuk dapat menyeimbangkan kepentingan diri sendiri dengan kepentingan yang lain.

4. *Utilitarianism* menyatakan arti penting moralitas yang menuntun seseorang dapat ditentukan hanya berdasarkan konsekuensi perilakunya. Maksudnya tindakan disebut etis apabila memberi hasil berupa keuntungan (kebaikan atau manfaat) terbesar bagi sebagian besar orang sehingga dengan demikian pandangan ini sangat berorientasi pada hasil. Pandangan utilitarian yang menekankan aspek hasil suatu keputusan, Universalisme justru menekankan suatu tindakan. hal yang mendasari pandangan ini adalah prinsip E.kant mengenai imperative kategoris yang meliputi dua bagian, pada intinya persoalan-persoalan universalisme sehubungan dengan apa yang di maksud Kant adalah suatu kewajiban. Menurutnya, hanya ketika kita bertindak berdasarkan kewajiban kita, maka tindakan kita dapat disebut bersifat etis. Jika tidak, dalam arti bertindak semata-mata karena dorongan perasaan atau kepentingan pribadi. Maka tindakan kita tidak memiliki tindakan moral sama sekali. (M.Djakfar, 2012:43-44)

Jadi kesimpulannya, moralitas yang menuntun seseorang dapat ditentukan hanya berdasarkan konsekuensi perilakunya. Maksudnya tindakan tersebut etis apabila memberikan sejumlah keuntungan.

5. *Deontology* adalah cara penalaran dengan menggunakan logika untuk mengidentifikasi tugas atau tanggung jawab yang akan dilakukan, yang diisyaratkan adanya saling membutuhkan antara satu dengan yang lain. Dalam pandangan deontologi, perbuatan moral semata-mata tidak didasarkan lagi pada hasil suatu perbuatan dan tidak menyoroti tujuan yang dipilih dari perbuatan itu, melainkan dari wajib atau tidaknya perbuatan dan keputusan moral tersebut. Bagi manusia prinsip-prinsip obyektif bukan merupakan keniscayaan sehingga manusia dengan sendirinya selalu mau memenuhi kewajibannya melainkan perintah (Imperatif). Imperatif itu oleh Kant dibedakan menjadi 2 macam yaitu:
- a. Imperatif hipotesis adalah perintah bersyarat. Dengan imperatif hipotesis, prinsip-prinsip obyektif dipersyaratkan dengan tujuan-tujuan tertentu yang mau dicapai. Artinya prinsip-prinsip itu akan dituruti, jika dengannya ia dapat mencapai tujuan yang diinginkannya
 - b. Imperatif kategoris adalah perintah yang menunjukkan suatu tindakan yang secara obyektif mutlak perlu pada dirinya sendiri terlepas dari kaitannya dengan tujuan lebih lanjut. (Asikin Zainal, 2013:123)

Jadi kesimpulannya, deontology adalah perintah bersyarat dengan prinsip-prinsip obyektif dipersyaratkan dengan tujuan-tujuan tertentu dan perintah yang menunjukkan suatu tindakan secara obyektif mutlak perlu ada pada dirinya.

2.1.4 Skeptisisme Profesional Auditor

2.1.4.1 Definisi Skeptisisme Profesional Auditor

Alvin. A Arens (2011:462) dalam Herman Wibowo mendefinisikan skeptisisme profesional yaitu sebagai berikut :

“Skeptisisme profesional adalah suatu sikap auditor yang tidak mengasumsikan manajemen tidak jujur tetapi juga tidak mengasumsikan kejujuran absolut.”

Islahuzzaman (2012:429), mendefinisikan skeptisisme profesional sebagai berikut :

“Skeptisisme profesional adalah tingkah laku yang melihat sikap yang

selalu mempertanyakan dan penentuan kritis atas bukti audit. Auditor tidak boleh mengasumsikan bahwa manajemen jujur atau tidak jujur.”

Standar umum SPKN BPK-RI (2007:30) Menyebutkan skeptisisme profesional auditor adalah sebagai berikut:

“Sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti pemeriksaan. Pemeriksa menggunakan pengetahuan, keahlian dan pengalaman yang dituntut oleh profesinya untuk melaksanakan pengumpulan bukti dan evaluasi obyektif mengenai kecukupan, kompetensi dan relevansi bukti.”

Profesional skeptisisme juga juga dinyatakan dari America Institute of Certified Public Accountant (AICPA) yang merupakan suatu organisasi akuntan publik di Amerika, AICPA mendefinisikan skeptisisme sebagai berikut:

“An attitude that includes a questioning mind and a critical assessment of audit evidence. The auditor should conduct the engagement with a mindset that recognizes the possibility that a material misstatement due to fraud could be present, regardless of any past experience with the entity and regardless of the auditor's belief about management's honesty and integrity.” (AICPA 2002 AU 316:13)

International Federation of Accountants (IFAC) mendefinisikan *professional skepticism* dalam konteks *evidence assessment* atau penilaian atas bukti audit, menurut IFAC pengertian Skeptisisme profesional audit adalah sebagai berikut:

“Necessary to the critical assessment of audit evidence. This includes questioning contradictory audit evidence and the reliability of documents and responses to inquiries and other information obtained from management and those charged with governanc” (ISA 2009 200:15)

Lebih spesifik sikap skeptisisme profesional berarti bahwa auditor membuat penilaian kritis, dengan sebuah mempertanyakan pikiran, dari keabsahan bukti yang diperoleh dan waspada terhadap bukti bahwa bertentangan atau

membawa mempertanyakan keandalan dokumen dan tanggapan terhadap pertanyaan dan Informasi lainnya yang diperoleh dari manajemen dan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola. (Quadackers, 2009) Skeptisisme merupakan manifestasi dari obyektifitas. Skeptisisme tidak berarti bersikap sinis, terlalu banyak mengkritik, atau melakukan penghinaan. Auditor yang memiliki sikap skeptisisme yang memadai akan berhubungan dengan pertanyaan berikut :

1. Apa yang perlu saya ketahui?
2. Bagaimana cara saya agar dapat mendapatkan informasi dengan baik?
3. Apakah informasi yang saya peroleh masuk akal?

Skeptisisme profesional auditor akan mengarahkannya untuk menanyakan setiap isyarat yang menunjukkan kemungkinan terjadinya kecurangan. (Lauwers, 2005 dalam Noviyanti, 2008).

2.1.4.2 Karakteristik Skeptisisme Profesional Auditor

Dalam penelitiannya, Hurt et.all (2007) dalam Quadackers (2009) mengembangkan teori dari IFAC dan beberapa penelitian sebelumnya untuk dapat merumuskan karakteristik skeptisisme profesional auditor dan membaginya menjadi tiga kelompok karakteristik yaitu 1) *Examination of Evidance*, 2) *Understanding Evidence*, 3). *Acting on The Evidence*. Scala Hurtt dalam Quadackers (2009) merinci ketiga hal tersebut menjadi enam poin, yaitu:

1. *Examination of evidence*
The characteristics related to the examination of evidence consist of a questioning mind, suspension of judgment and 'search for knowledge
 - a. *Question Mind*
The mind is the question shown by the requirement for a reason, evidence, justification or evidence.

- b. *Suspension of judgment*
Characteristics that skeptics slow to form judgments, requiring deliberation and additional supporting information to achieve the assessment.
- c. *Search for knowledge*
look for knowledge is equated with curiosity.
- 2. *Understanding the evidence*
consists of the provider 'international understanding' of motivation and integrity proof-provider
- 3. *Act on evidence*
consisting confidence and self determination
 - a. *Confident means professional courage to act on the evidence that has been obtained.*
 - b. *Self-determination is the individual conclusions regarding the adequacy material evidence*

Adapun penjelasan lebih lanjut mengenai karakteristik skeptisisme sebagai berikut:

- 1. *Examination of evidence*
 - a. *Question Mind* (pikiran selalu bertanya) diartikan sebagai kebutuhan untuk menarik kesimpulan, bukti, justifikasi, atau membuktikan. SPKN (2007:30) lampiran II menyatakan sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti pemeriksaan. Karakteristik skeptic ini di bentuk dari beberapa indikator:
 - a) Menolak suatu pernyataan atau statement tanpa pembuktian yang jelas;
 - b) Mengajukan banyak pertanyaan untuk pembuktian akan suatu hal.
 - b. *Suspension of judgment*
Karakteristik yang menunjukkan bahwa skeptis lambat untuk membentuk penilaian, orang yang skeptis tetap akan mengambil suatu keputusan namun tidak segera karena mereka membutuhkan informasi pendukung tambahan untuk mencapai penilaian tersebut
 - a) Seseorang butuh waktu yang lebih lama
 - b) Membutuhkan informasi pendukung untuk mencapai penilaian
 - c) Tidak akan membuat keputusan jika semua informasi belum lengkap
 - c. *Search for knowledge* adalah
Karakter skeptis seseorang didasari oleh rasa ingin tahu (curiosity) yang tinggi. SPKN (2007:30) lampiran II menyebutkan pemeriksa menggunakan pengetahuan, keahlian dan pengalaman yang dituntut oleh profesinya untuk melaksanakan pengumpulan bukti dan evaluasi karakteristik ini didasari karena keinginan untuk menambah pengetahuan

- a) Berusaha untuk mencari tahu
 - b) Sesuatu yang menyenangkan apabila menemukan informasi baru
2. Memahami penyedia informasi (*Understanding evidence*)
- a. Interpersonal understanding diartikan sebagai karakter skeptis seseorang yang dibentuk dari pemahaman tujuan, motivasi, dan integritas dari penyedia informasi. Karakteristik skeptis ini dibentuk dari beberapa indikator:
 - a) Berusaha untuk memahami perilaku orang lain
 - b) Berusaha untuk memahami alasan mengapa seseorang berperilaku
3. Mengambil tindakan atau bukti (*acting on the evidence*) karakteristik yang berhubungan dengan pengambilan tindakan atas bukti (*acting on the evidence*) adalah *self confidence* dan *self determination*.
- a. *Self confidence* adalah sikap seseorang untuk percaya diri secara profesional untuk bertindak atas bukti yang sudah dikumpulkan. Karakteristik ini terdiri dari indikator:
 - a) Percaya akan kapasitas dan kemampuan diri sendiri
 - b) Mampu berinteraksi dengan orang lain
 - b. *Self determination* adalah sikap seseorang untuk menyimpulkan secara objektif atas bukti yang sudah dikumpulkan. Karakteristik skeptis ini di butuhkan oleh auditor untuk mendukung pengambilan keputusan, yakni menentukan kecukupan bukti-bukti audit yang sudah diperoleh.

2.1.4.3 Definisi Skeptisisme

Islahuzzaman (2012:429) mendefinisikan skeptisisme sebagai berikut :

“Skeptisisme adalah bersikap ragu-ragu terhadap pernyataan-pernyataan yang belum cukup kuat dasar-dasar pembuktiannya. Tidak begitu percaya saja, tapi perlu pembuktian.”

Skeptisisme atau mempertanyakan, ketidakpercayaan, berasal dari bahasa Yunani *skeptomai*. Dalam penggunaan umumnya adalah untuk melihat sekitar, untuk mempertimbangkan. Jika dilihat dari perbedaan ejaan kata merujuk kepada:

1. Suatu sikap keraguan atau disposisi untuk keraguan baik secara umum atau menuju objek tertentu
2. Doktrin yang benar ilmu pengetahuan atau terdapat di wilayah tertentu

belum pasti

3. Metode ditangguhkan pertimbangan atau keraguan sistematis.

Dalam penelitian Quadackers, Groot, dan Wight mengutip pengertian skeptisisme menurut ahli filosofi Kurtz (2009:11) sebagai berikut :

“Sketikos means to consider or examine, skepsis means inquiry and doubt, skeptics means seeking clarifications and definition, demanding reason, evidence, or proof”.

Dari pengertian di atas dapat diambil kesimpulan skeptisisme merupakan sikap seseorang untuk mempertimbangkan, menilai dari suatu kejadian untuk mencari nilai kebenaran dari kejadian tersebut, berusaha untuk mencari bukti, klarifikasi dan penyesuaian, dengan berbagai perspektif dan argumen.

2.1.4.4 Faktor yang Mempengaruhi Skeptisisme Profesional

Kee dan Knox (1970) dalam penelitian Kushasyandita (2012) dengan model *“Professional Scepticism Auditor”* menyatakan bahwa skeptisisme profesional auditor dipengaruhi oleh beberapa faktor :

1. Faktor Kecondongan Etika

The American Heritage Directory menyatakan etika sebagai suatu aturan atau standar yang menentukan tingkah laku para anggota dari suatu profesi. Sesuai dengan prinsip Etika Profesi dalam kode etik IAI yang mencakup aspek kepercayaan, kecermatan, kejujuran, dan keandalan menjadi bukti bahwa skeptisisme profesional sebagai auditor sangatlah penting untuk memenuhi prinsip-prinsip (1) tanggung jawab profesional, (2) kepentingan publik, (3) integritas, (4) objektivitas, (5) kompetensi dan kehati-hatian profesional, (6)

kerahasiaan, (7) perilaku profesional, (8) standar teknis. Sebagai seorang auditor, tuntutan kepercayaan masyarakat atas mutu audit yang diberikan sangat tinggi, oleh karena itu etika merupakan hal penting yang harus dimiliki oleh auditor dalam melakukan tugasnya. Etika yang tinggi akan tercermin pada sikap, tindakan dan perilaku oleh auditor itu sendiri.

2. Faktor Situasi

Faktor-faktor situasi berpengaruh secara positif terhadap skeptisisme profesional auditor. Faktor situasi seperti situasi audit yang memiliki risiko tinggi (*irregular situation*) mempengaruhi auditor untuk meningkatkan sikap skeptisisme profesionalnya. Situasi audit yang dihadapi auditor bisa bermacam-macam.

3. Pengalaman

Pengalaman audit adalah pengalaman auditor dalam melakukan pemeriksaan baik dalam segi lamanya waktu, maupun banyaknya penugasan yang pernah dilakukan. Menurut Butt (1988), auditor yang berpengalaman akan membuat *judgement* yang relatif lebih baik dalam tugas-tugasnya. Auditor dengan jam terbang lebih banyak pasti sudah lebih berpengalaman bila dibandingkan dengan auditor yang kurang berpengalaman. Libby dan Frederick (1990) menemukan bahwa semakin banyak pengalaman auditor semakin dapat menghasilkan berbagai macam dugaan dalam menjelaskan temuan audit. Seseorang yang lebih pengalaman dalam suatu bidang substantive memiliki lebih banyak hal yang tersimpan dalam ingatannya dan dapat mengembangkan suatu pemahaman yang baik mengenai peristiwa-peristiwa (Jeffrey, 1996). Oleh karena itu auditor yang lebih tinggi pengalamannya

akan lebih tinggi skeptisisme profesionalnya dibandingkan dengan auditor yang berpengalaman.

2.1.5 Kualitas Audit

2.1.5.1 Definisi Kualitas Audit

De Angelo (1981) dalam Nasrullah (2007) mendefinisikan *Audit Quality* (kualitas audit) sebagai berikut:

“Probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya. Probabilitas penemuan suatu pelanggaran tergantung pada kemampuan teknikal auditor dan independensi auditor tersebut”.

Defines audit quality as “compliance with professional standards and contractual terms” for the audit under consideration.

Definisi lain mengenai kualitas audit menurut Bastian (2010:110) dalam bukunya “Akuntansi Sektor Publik” adalah sebagai berikut:

Kualitas audit dapat diartikan sebagai sebuah sistematisasi dan pemeriksaan independen untuk menentukan apakah kualitas kegiatan serta hasil terkait telah sesuai dengan rumusan perencanaan, dan apakah perencanaan telah dilaksanakan secara efektif serta sesuai untuk mencapai tujuannya.

Menurut Sekar Mayangsari dan Puspa Wandanarum (2013:13) menyatakan bahwa kualitas audit adalah

“Suatu ukuran pelaksanaan tindakan yang merupakan pedoman umum bagi auditor dalam melaksanakan audit yang mengandung suatu ukuran baku atas mutu jasa auditing”.

Beberapa definisi tentang kualitas audit sebagai berikut: 1). *Probability*

that an auditor will not issue an unqualified report for statements containing material errors (Lee et al., 1993 dalam Baotham, 2009) dan 2) *Measure of the audit's ability to reduce noise and bias and improve meticulous in accounting data* (Wallace, 1980 dalam Baotham 2009).

2.1.5.2 Komponen Audit Yang Berkualitas

Audit yang berkualitas adalah audit yang dapat ditindaklanjuti oleh *auditee*. Kualitas ini harus dibangun sejak awal pelaksanaan audit hingga pelaporan dan pemberian rekomendasi, yang meliputi kualitas proses, apakah audit dilakukan dengan cermat, sesuai prosedur, sambil terus mempertahankan sikap skeptis.

Dalam audit pemerintahan, auditor dituntut untuk memiliki dan meningkatkan kemampuan atau keahlian bukan hanya metode dan teknik audit, akan tetapi segala hal yang menyangkut pemerintahan seperti organisasi, fungsi, program, dan kegiatan pemerintah.

Dalam lampiran 2 Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) disebutkan bahwa:

“Pemeriksa yang ditugasi untuk melaksanakan pemeriksaan menurut Standar pemeriksaan harus secara kolektif memiliki pengetahuan tentang Standar Pemeriksaan yang dapat diterapkan terhadap jenis pemeriksaan yang ditugaskan serta memiliki latar belakang pendidikan, keahlian, dan pengalaman untuk menerapkan pengetahuan tersebut dalam pemeriksaan yang dilaksanakan. Pengetahuan umum tentang lingkungan entitas, program, dan kegiatan yang diperiksa (obyek pemeriksaan)” (paragraf 10).” dan

“Pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan keuangan harus memiliki keahlian di bidang akuntansi dan auditing, serta memahami prinsip akuntansi yang berlaku umum yang berkaitan dengan entitas yang diperiksa.” (paragraf 11)

Cara yang efektif untuk menjamin suatu kegiatan audit dilakukan secara wajar, lengkap, dan objektif adalah dengan kegiatan audit tersebut mendapatkan revidu, dan tanggapan dari pejabat yang bertanggungjawab pada entitas yang diperiksa, tanggapan atau pendapat tidak hanya mencakup kelemahan dalam pengendalian intern, kecurangan, penyimpangan terhadap peraturan perundang-undangan, atau tidak ketidakpatuhan yang dilaporkan oleh pemeriksa, tetapi juga tindakan perbaikan yang direncanakan.

2.1.5.3 Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Audit

Probabilitas seorang auditor atau pemeriksa menemukan penyelewengan, umumnya diasumsikan oleh peneliti adalah positif dan tetap dengan anggapan bahwa semua auditor mempunyai kemampuan teknis dan independen, dan ini merupakan kunci dari permasalahan kualitas audit.

Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Deis dan Giroux (1992) dalam Nasrullah Djamil (2007) faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit sebagai berikut:

1. *Tenure* adalah lamanya waktu auditor tersebut telah melakukan pemeriksaan terhadap suatu unit/unit usaha/perusahaan atau instansi. Peneliti berasumsi bahwa semakin lama dia telah melakukan audit maka kualitas akan semakin rendah
2. Jumlah klien. Peneliti berasumsi bahwa semakin banyak jumlah klien maka kualitas audit akan semakin baik. Karena auditor dengan jumlah klien yang banyak akan berusaha menjaga reputasinya
3. Ukuran dan kekayaan atau kesehatan keuangan klien juga berkorelasi dengan kualitas audit. Dan korelasinya menunjukkan hubungan yang negatif, dengan asumsi bahwa semakin sehat uang klien, maka ada kecenderungan klien tersebut untuk menekan auditor untuk tidak mengikuti standar.
4. Kualitas audit akan meningkat jika auditor tersebut mengetahui bahwa hasil pekerjaannya akan di review oleh pihak ketiga

2.1.5.4 Langkah-langkah Untuk Meningkatkan Kualitas Audit

Kualitas audit dinilai melalui sejumlah unit standardisasi dari bukti audit yang diperoleh oleh auditor eksternal, dan kegagalan audit dinyatakan juga sebagai kegagalan auditor independen untuk mendeteksi suatu kesalahan material. Menurut Aldhizer et al (1995) dalam Nasrullah Djamil (2007) beberapa karakteristik yang berkaitan dengan kualitas audit adalah

1. *Knowlegde of the industry*
 - a. *Average hours of biennial government auditing continuing professional education earned by the audit team*
 - b. *Average percentage of time the partner spent on federal financial assistance audits in the current year.*
 - c. *Average percentage of time spent on federal financial assistance audits by the audit team in the current year (partner, manager and in-charge auditor).*
2. *Familiarity with industry authoritative literature.*
3. *Audit hours and audit fees*
 - a. *Manager time as a percentage of total audit hours*
 - b. *Hours spent by the audit team on the audit*
 - c. *Total audit fees*
4. *Whether the in-charge auditor was a CPA*
5. *General audit knowledge and experience*
 - a. *Hours of accounting and auditing CPE by the in-charge auditor*
 - b. *Percentage of total time spent doing audits by the audit team*
 - c. *Whether the audit firm derived at least 10% of its business from audits not related to federal financial assistance*
 - d. *Average hours of accounting and auditing CPE earned by the audit team*
6. *Firm quality control commitment*
 - a. *Whether the audit report and work papers received a second partner review*
 - b. *Whether the firm received on unqualified or qualified peer or quality review*
 - c. *Whether the audit firm had a peer or quality review in the last three years*
 - d. *Whether responsibility for monitoring CPE for staff auditors (below the in-charge level) was independent of the audit team and centralized.*
7. *The time needed to complete the audit (firm beginning of fieldwork to the audit report date).*

Dari Atribut atau karakteristik di atas maka langkah-langkah yang dapat dilakukan untuk meningkatkan kualitas audit adalah:

1. Perlunya melanjutkan pendidikan profesionalnya bagi suatu tim audit, sehingga mempunyai keahlian dan pelatihan yang memadai untuk melaksanakan audit.
2. Dalam hubungannya dengan penugasan audit selalu mempertahankan independensi dalam sikap mental, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Sehingga ia tidak dibenarkan memihak pada kepentingan siapa pun.
3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan, auditor tersebut menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama, maksudnya petugas audit agar mendalami standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan dengan semestinya. Penerapan kecermatan dan keseksamaan diwujudkan dengan melakukan review secara kritis pada setiap tingkat supervisi terhadap pelaksanaan audit dan terhadap pertimbangan yang digunakan.
4. Melakukan perencanaan pekerjaan audit dengan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten maka dilakukan supervisi dengan semestinya. Kemudian dilakukan pengendalian dan pencatatan untuk semua pekerjaan audit yang dilaksanakan di lapangan.
5. Melakukan pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern klien untuk dapat membuat perencanaan audit, menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.

6. Memperoleh bukti audit yang cukup dan kompeten melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan, konfirmasi sebagai dasar yang memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan auditan.
7. Membuat laporan audit yang menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum atau tidak. Dan pengungkapan yang informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, jika tidak maka harus dinyatakan dalam laporan audit.

2.1.5.5 Standar Kualitas Audit

Menurut Panduan Manajemen Pemeriksaan (BPK-RI, 2008) standar kualitas audit terdiri dari kualitas strategis, kualitas teknis, dan kualitas proses.

1. Kualitas Strategis

Kualitas strategis berarti bahwa hasil pemeriksaan harus memberikan informasi kepada pengguna laporan secara tepat waktu. Hasil pemeriksaan harus mengungkapkan secara jelas hal-hal penting yang terkait dengan penyempurnaan sistem pengendalian intern dari entitas yang diperiksa, serta saran yang jelas dan kongkrit tentang bagaimana tindak lanjut untuk memperbaiki kekurangan/ penyimpangan yang diungkapkan dalam temuan pemeriksaan.

Agar suatu informasi bermanfaat secara maksimal, maka laporan hasil pemeriksaan harus tepat waktu. Laporan yang dibuat dengan hati-hati tetapi terlambat disampaikan, nilainya menjadi kurang bagi pengguna

laporan hasil pemeriksaan. Oleh karena itu, pemeriksa harus merencanakan penerbitan laporan tersebut secara semestinya dan melakukan pemeriksaan dengan dasar pemikiran tersebut.

Selama pemeriksaan berlangsung, pemeriksa harus mempertimbangkan adanya laporan hasil pemeriksaan sementara untuk hal yang signifikan kepada pejabat entitas yang diperiksa terkait. Laporan hasil pemeriksaan sementara tersebut bukan merupakan pengganti laporan hasil pemeriksaan akhir, tetapi mengingatkan kepada pejabat terkait terhadap hal yang membutuhkan perhatian segera dan memungkinkan pejabat tersebut untuk memperbaikinya sebelum laporan hasil pemeriksaan akhir selesai.

2. Kualitas Teknis

Kualitas teknis berarti berkaitan dengan penyajian temuan, simpulan dan opini atau saran pemeriksaan yaitu bahwa penyajiannya harus jelas, konsisten, aksesibel, dan obyektif.

a. Penyajian yang jelas

Mudah dimengerti pembaca, tidak terlalu luas, sehingga tidak mengaburkan pokok permasalahannya dan tidak boleh terlalu sempit yang dapat menimbulkan pertanyaan lebih lanjut. Termasuk kecermatan dalam penulisan, perhitungan, kelengkapan unsur-unsur, temuan, rasionalitas, dan dukungan temuan pemeriksaan dengan KKP yang kompeten, relevan, dan dapat dipercaya kebenarannya.

Laporan harus mudah dibaca dan dipahami. Laporan harus ditulis

dengan bahasa yang jelas dan sesederhana mungkin. Penggunaan bahasa yang lugas dan tidak teknis sangat penting untuk menyederhanakan penyajian. Jika digunakan istilah teknis, singkatan, dan akronim yang tidak begitu dikenal, maka hal itu harus didefinisikan dengan jelas. Akronim agar digunakan sejarang mungkin.

Apabila diperlukan pemeriksa dapat membuat ringkasan laporan untuk menyampaikan informasi yang penting sehingga diperhatikan oleh pengguna laporan hasil pemeriksaan. Ringkasan tersebut membuat jawaban terhadap tujuan pemeriksaan, temuan-temuan yang paling signifikan, dan rekomendasi

Pengorganisasian laporan secara logis, keakuratan dan ketepatan dalam menyajikan fakta, merupakan hal yang penting untuk memberi kejelasan dan pemahaman bagi pengguna laporan hasil pemeriksaan. Penggunaan judul, sub judul, dan kalimat topik (utama) akan membuat laporan lebih mudah dibaca dan dipahami. Alat bantu visual (seperti gambar, bagan, grafik, dan peta) dapat digunakan untuk menjelaskan dan memberikan resume terhadap suatu masalah yang rumit.

b. Penyajian yang konsisten

Menyajikan simpulan pemeriksaan tetap sama untuk masalah yang sama dalam pemeriksaan periode sebelumnya. Termasuk unsur-unsur temuan, harus relevan, dan tidak bertentangan satu sama lain.

c. Penyajian yang aseptis

Pesan yang ingin disampaikan oleh auditor kepada entitas yang diperiksa harus jelas, dan dapat dimengerti, harus sesuai tujuan

pemeriksaan, saran yang diajukan, dan perbaikan apa yang perlu dilakukan.

d. Penyajian yang objektif

Tidak terpengaruh oleh kepentingan pribadi auditor atau oranglain dalam melaksanakan standar audit, dan tepat waktu. Obyektivitas berarti penyajian seluruh laporan harus seimbang dalam isi dan nada. Kredibilitas suatu laporan ditentukan oleh penyajian bukti yang tidak memihak, sehingga pengguna laporan hasil pemeriksaan dapat diyakinkan oleh fakta yang disajikan.

Laporan hasil pemeriksaan harus adil dan tidak menyesatkan. Ini berarti pemeriksa harus menyajikan hasil pemeriksaan secara netral dan menghindari kecenderungan melebih-lebihkan kekurangan yang ada. Dalam menjelaskan kekurangan suatu kinerja, pemeriksa harus menyajikan penjelasan pejabat yang bertanggung jawab, termasuk pertimbangan atas kesulitan yang dihadapi entita yang diperiksa.

Nada laporan harus mendorong pengambil keputusan untuk bertindak atas dasar temuan dan rekomendasi pemeriksa. Meskipun temuan pemeriksa harus disajikan dengan jelas dan terbuka, pemeriksa harus ingat bahwa salah satu tujuannya adalah untuk meyakinkan, dan cara terbaik untuk itu adalah dengan menghindari bahasa laporan yang menimbulkan adanya sikap membela diri dan menentang dari entitas yang diperiksa. Meskipun kritik terhadap kinerja yang telah lalu seringkali dibutuhkan, laporan hasil pemeriksaan harus menekankan

perbaikan yang diperlukan.

3. Kualitas Proses

Sedangkan kualitas proses mengacu pada proses kegiatan pemeriksaan, sejak pemeriksaan, pelaksanaan, pelaporan, sampai dengan tindak lanjut pemeriksaan. Proses kegiatan pemeriksaan harus mendalam, efisien, efektif, dan dapat di review oleh pihak lain serta mendapatkan jaminan kualitas secara formal.

a. Proses kegiatan pemeriksaan yang mendalam

Meliputi kelengkapan informasi yang diberikan kepada entitas yang diperiksa, komentar yang harus dimasukkan ke dalam LPH, dan kesepakatan waktu penyampaian LPH kepada pengguna.

b. Proses kegiatan pemeriksaan yang efisien

Pemeriksaan dilakukan oleh auditor yang mampu dengan suasana kerja yang baik, hemat biaya, dan saran yang dimuat dalam LPH akan memberikan dampak perbaikan yang diinginkan

c. Proses kegiatan pemeriksaan yang efektif

Pelaksanaan pemeriksaan mencapai tujuan dengan tepat waktu.

d. Proses kegiatan pemeriksaan yang dapat direview oleh pihak lain.

Proses pemeriksaan dapat direkonstruksi, dan temuan pemeriksaan dapat diuji kebenarannya oleh pihak lain. Hal ini dapat dilakukan, antara lain dengan cara menguji dokumentasi tertulis dari proses kegiatan pemeriksaan oleh masing-masing Anggota Tim Pemeriksa, keputusan-keputusan auditor, kesepakatan dengan Pimpinan Entitas

yang diperiksa dan pelaksana tugas harian.

e. Jaminan kualitas secara formal

Dilakukan berjenjang dari Ketua Tim Pemeriksa, Penanggungjawab, Konsultan Hukum sampai dengan anggota. Jaminan kualitas dinyatakan dengan tanda tangan dari pejabat yang berwenang pada masalah yang bersangkutan.

Dalam penelitian ini dimensi kualitas audit adalah kualitas strategis, kualitas teknis, kualitas proses berdasarkan Panduan Manajemen Pemeriksaan (BPK-RI 2008).

2.2 Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian yang telah dilakukan yang berkaitan dengan moral reasoning dan skeptisisme profesional auditor terhadap kualitas audit laporan keuangan pemerintah daerah, yaitu sebagai berikut:

Tabel 2.1
Penelitian Terdahulu

| No | Nama Peneliti | Variabel yang diteliti | Kesimpulan |
|----|---|--|--|
| 1. | Ade Wisteri Sawitri Nandari dan Made Yenni Latrini (2015) | Skeptisisme, Independensi, Penerapan Kode Etik, Akuntabilitas dan Kualitas Audit | Sikap Skeptis tidak berpengaruh secara signifikan terhadap Kualitas Audit. Yang artinya bahwa sikap skeptis seorang auditor tidak memiliki pengaruh yang besar terhadap kualitas audit |
| 2. | Sulastri Mustika, Dandes Rifa, Herawati (2013) | <i>Moral Reasoning</i> , Skeptisisme Profesional Auditor dan Kualitas Audit | - <i>Moral Reasoning</i> tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit laporan keuangan pemerintah daerah di Kota Padang. |

| No | Nama Peneliti | Variabel yang diteliti | Kesimpulan |
|----|--|--|---|
| | | | <ul style="list-style-type: none"> - Skeptisisme profesional auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit laporan keuangan pemerintah daerah di Kota Padang |
| 3. | Faisal (2007) | Tekanan Pengaruh Sosial, Moral Reasoning Terhadap Keputusan Auditor | Auditor dengan level perkembangan moral yang lebih tinggi akan menyetujui saldo yang lebih rendah untuk rekening aktiva yang dipertanyakan dibanding auditor dengan level perkembangan moral yang lebih rendah” ditolak |
| 4. | Eveline Roirianti Naibaho. Hardi, Rheny Afriana Hanif (2014) | Independensi, Kompetensi, Moral Reasoning, Skeptisisme Profesional Auditor Pemerintah dan Kualitas Audit | <i>Moral Reasoning</i> auditor pemerintah terbukti berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit laporan keuangan pemerintah daerah dan skeptisisme profesional auditor pemerintah terbukti tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit laporan keuangan pemerintah daerah. |
| 5. | Gaffikin, Michael and Lindawati, ASL. (2003) | <i>Moral Reasoning</i> dalam Pengembangan Kode Etik | <ul style="list-style-type: none"> - <i>Moral development is an important component in influencing the moral reasoning of the individual public accountants</i> - <i>The degree of professionalism of public accountants is determined by the degree of the development of their moral reasoning</i> - <i>Moral reasoning of individuals influences both</i> |

| No | Nama Peneliti | Variabel yang diteliti | Kesimpulan |
|----|---------------|------------------------|---|
| | | | <i>Indonesian public accountants and company financial managers in building and improving the effectiveness of the implementation of codes of conduct</i> |

2.3 Kerangka Pemikiran

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) adalah salah satu lembaga Negara yang bertugas untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara yang disebutkan juga dalam Undang-undang Dasar Republik Indonesia tahun 1945. BPK sebagai salah satu lembaga tinggi Negara yang bebas dan mandiri serta berperan penting dan strategis dalam menilai kinerja keuangan yang dilakukan oleh Pemerintah pusat, Pemerintah Daerah, Badan Usaha Milik Daerah, Badan Layanan Umum dan Lembaga Negara lainnya yang mengelola keuangan Negara berdasarkan Undang-undang tentang pemeriksaan, pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara. Proses penilaian ini dilakukan dengan cara memeriksa laporan pertanggungjawaban pemerintah daerah yang berupa Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Untuk meningkatkan kualitas audit, BPK telah menerbitkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) sesuai dengan Peraturan Badan Pemeriksaan Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2007. (Mustika, dkk. 2013).

Kualitas audit menurut De Angelo (1981) yang dikutip oleh Nasrullah (2007) menyebutkan bahwa kualitas audit adalah Probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam

sistem akuntansi kliennya. Probabilitas penemuan suatu pelanggaran tergantung pada kemampuan teknis auditor dan independensi auditor tersebut. Salah satu faktor yang mendorong berkurangnya kualitas audit adalah dikesampingkannya alasan moral (*moral reasoning*) dan terjadinya skeptisisme di dalam melakukan audit. (Januarti,2010 dalam Mustika,2013).

Metzger (2002) dalam Januarti dan Faisal (2010) memberikan alasan pentingnya mempertimbangkan *moral reasoning* auditor pemerintah: Pertama, auditor pemerintah adalah pihak yang dipercaya rakyat untuk mengawasi penggunaan dan pertanggungjawaban uang rakyat. Kedua, auditor pemerintah banyak menghadapi konflik peran sebagai representasi lembaga pemerintah, disatu sisi mereka harus tetap mempertahankan independensinya namun disisi lain mereka harus membuat keputusan politik. Menurut Fox & DeMarco (1990) yang dikutip oleh Gaffikin dan Lindawati (2012) bahwa Moral reasoning adalah bagaimana orang harus bertindak atau dalam hal memberikan alasan untuk membenarkan atau mengkritik perilaku. Penalaran yang ditawarkan diyakini salah atau mengapa penilaian dianggap benar.

Selain itu Skeptisisme Profesional juga sangat penting untuk tercapainya kualitas audit, dalam lampiran II SPKN BPK-RI (2007:30) disebutkan Kemahiran profesional menuntut pemeriksa dalam melaksanakan skeptisisme profesional, yaitu sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti pemeriksaan. Pemeriksa menggunakan pengetahuan, keahlian dan pengalaman yang dituntut oleh profesinya untuk melaksanakan pengumpulan bukti dan evaluasi, obyektif mengenai kecukupan, kompetensi dan relevansi bukti. Karena bukti dikumpulkan

dan dievaluasi selama pemeriksaan, skeptisisme profesional harus digunakan selama pemeriksaan

Seorang auditor yang skeptis tidak akan menerima begitu saja penjelasan dari auditee, tetapi akan mengajukan pertanyaan untuk memperoleh alasan, bukti, dan konfirmasi mengenai obyek yang dipermasalahkan. (Noviyanti, 2008)

2.3.1 Pengaruh *Moral Reasoning* Terhadap Kualitas Audit Keuangan Pemerintah Daerah

Salah satu cara yang dapat digunakan oleh auditor untuk memelihara nilai-nilai profesionalisme sebagai suatu standar etika atau kode etik adalah dengan mengandalkan pemahaman atas *Moral Reasoning* (Gaffikin dan Lindawati, 2012). *Moral Reasoning* merupakan bagaimana orang harus bertindak atau dalam hal memberikan alasan untuk membenarkan atau mengkritik perilaku. Penalaran yang ditawarkan diyakini salah atau mengapa penilaian dianggap benar. Fox & DeMarco (1990) yang dikutip oleh Gaffikin dan Lindawati (2012)

Metzger (2002) dalam Faisal dan Januarti (2010) memberikan alasan pentingnya mempertimbangkan *Moral Reasoning* auditor pemerintah: Pertama, auditor pemerintah adalah pihak yang dipercaya rakyat untuk mengawasi penggunaan dan pertanggungjawaban uang rakyat. Kedua, auditor pemerintah banyak menghadapi konflik peran sebagai representasi lembaga pemerintah, disatu sisi mereka harus tetap mempertahankan independensinya namun disisi lain mereka harus membuat keputusan politik.

Hal ini dapat dilihat dari penelitian Gaffikin dan Lindawati (2012) dapat

disimpulkan bahwa peran *Moral reasoning* sangat penting dan membawa pengaruh pada pencapaian kesadaran etis dalam diri auditor sehingga dapat dikatakan pula bahwa *moral reasoning* mempengaruhi kualitas audit.

Dengan demikian, *Moral Reasoning* auditor pemerintah merupakan salah satu faktor yang penting untuk menghasilkan audit laporan keuangan pemerintah daerah yang berkualitas. Melalui *moral reasoning*, auditor pemerintah diharapkan dapat memenuhi tanggung jawab profesionalnya sesuai dengan standar moral. Jika auditor melakukan audit sesuai dengan standar moral maka kualitas audit yang dihasilkan akan meningkat (Eveline, dkk. 2014).

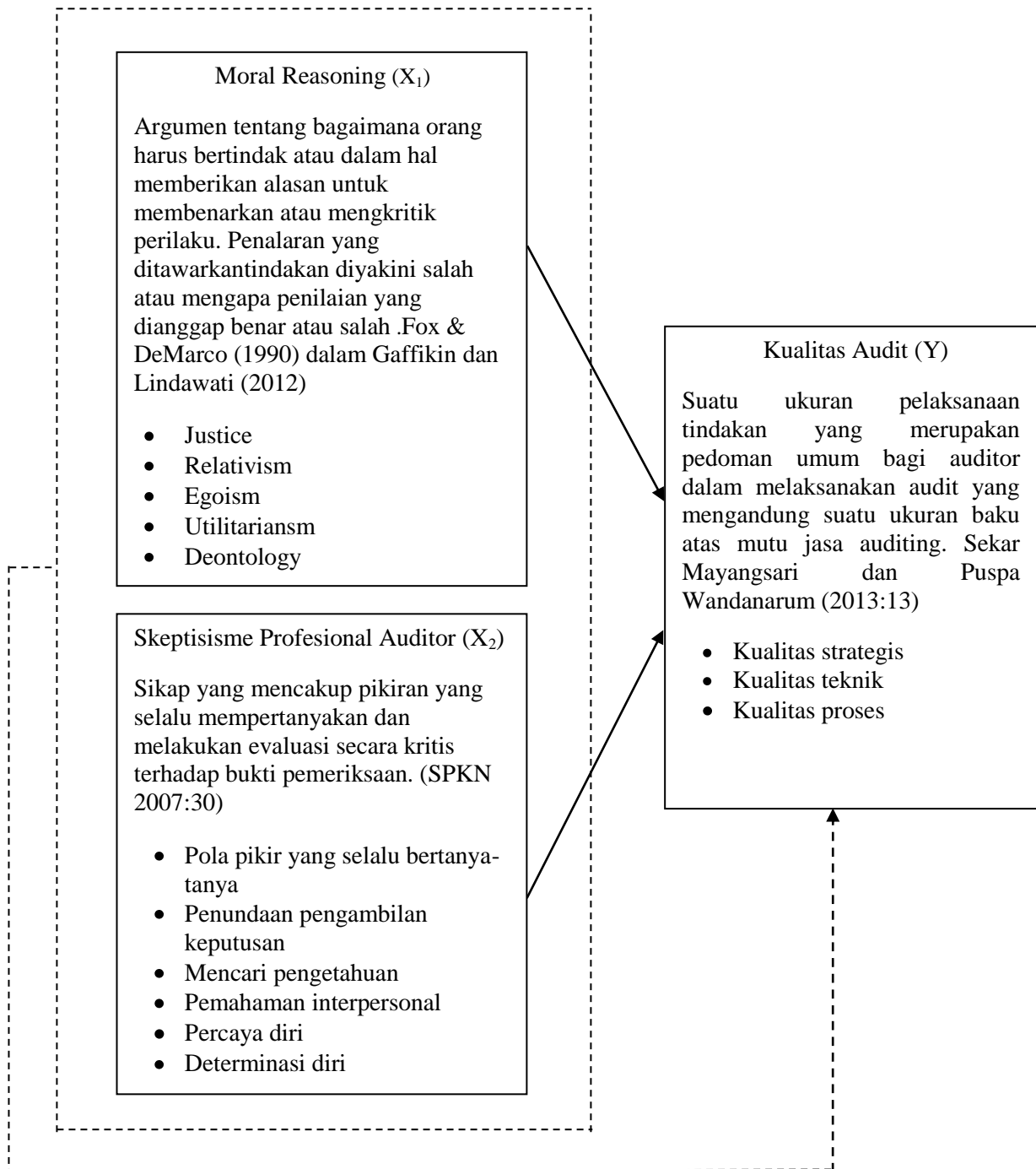
2.3.2 Pengaruh Skeptisisme Profesional Auditor Terhadap Kualitas Audit Keuangan Pemerintah Daerah

Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN:31) menyebutkan Pemeriksa tidak boleh menganggap bahwa manajemen entitas yang diperiksa tidak jujur, tetapi juga tidak boleh menganggap bahwa kejujuran manajemen tersebut tidak diragukan lagi. Dalam menggunakan skeptisisme profesional, pemeriksa tidak boleh puas dengan bukti yang kurang meyakinkan walaupun menurut anggapannya manajemen entitas yang diperiksa adalah jujur. Skeptisisme auditor tersirat di dalam literature dengan adanya keharusan auditor untuk mengevaluasi kemungkinan terjadinya kecurangan atau penyalahgunaan wewenang yang material yang terjadi di dalam perusahaan klien (Arrens dan loebbecke, 2011). Tanpa menerapkan skeptisisme profesional, auditor akan menemukan salah saji yang disebabkan oleh kecurangan, karena kecurangan

biasanya disembunyikan oleh pelakunya (Noviyanti, 2008)

Dalam penelitian Lowenshon (2005) menyatakan skeptisisme profesional auditor mempunyai pengaruh positif terhadap kualitas audit juga dapat mempengaruhi auditor pemerintah. Hasil penelitian Januarti dan Faisal (2010) menunjukkan bahwa skeptisisme profesional secara parsial berpengaruh terhadap kualitas audit. Auditor harus senantiasa menggunakan skeptisisme profesional agar auditor dapat menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama. Cohen, dkk (2013) menyebutkan pentingnya tinggi skeptisisme profesional dan mengarah pada pertanyaan tentang faktor-faktor apa yang dapat mempengaruhi kemampuan auditor untuk waspada selama proses audit.

Berdasarkan penjelasan diatas penulis menyimpulkan bahwa skeptisisme profesional merupakan faktor penting untuk meningkatkan kualitas audit, auditor yang memiliki sikap skeptis diharapkan akan mengumpulkan bukti audit yang kompeten sehingga mampu menemukan pelanggaran-pelanggaran yang ada pada laporan keuangan auditeenya. Semakin skeptis seorang auditor semakin baik pula kualitas auditnya.



Gambar 2.1
Paradigma Penelitian

Keterangan :

—————> = Pengaruh Parsial

-----> = Pengaruh Simultan

2.4 Hipotesis Penelitian

Berdasarkan uraian kerangka pemikiran di atas, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

- H₁ Terdapat Pengaruh positif *Moral Reasoning* terhadap Kualitas Audit
- H₂ Terdapat Pengaruh Skeptisisme Profesional Auditor terhadap Kualitas Audit
- H₃ Terdapat Pengaruh *Moral Reasoning* dan Skeptisisme Profesional Auditor terhadap Kualitas Audit Keuangan Pemerintah Daerah