**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 di gunakan 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 system informasi yang mengukur aktivitas bisnis, memproses data menjadi laporan, dan memgkomunikasikan 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 menafsikan hasil-hasilnya”

 Berdasarkan definisi akuntansi yang dikemukakan diatas, dapat disimpulkan bahwa akuntansi adalah proses penggolongan, pengiktisaran, 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 sistematik yang secara objektif terkait evaluasi bukti-bukti berkanaan dengan asersi tentang kegiatan dan kejadian ekonomi guna memastikan derajat atau tingkat hubungan antara asersi tersebut dengan criteria 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 sector publik didefinisikan sebagai suatu proses sistematik secara objektif untuk melakukan pengujian keakuratan dan kelengkapan informasi yang disajikan dalam suatu laporan keuangan organisasi sector publik”.

 Audit pada sektor publik berbeda dengan audit pada sektor bisnis/swasta. Audit sektor public 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(*specialaudit)*.(Bastian,2014:16).

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

1. “Audit kepatuhan;
2. Audit keuangan program publik;
3. Audit kinerja sektor public;
4. Audit investigasi.”
5. **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 system, prosedur dan peraturan keuangan yang telah di tetapkan . sifat dari pengujian ini sangat tergantung pada sifat pengendalian. Secara esensial, pengujian ini meliputi pengecekan implementasi prosedur transaksi sebagai bentuk kepatuhan.”

1. **Audit Keuangan Program Publik**

Dalam Bastian (2014:17) disebutkan bahwa:

“Audit keuangan melipiti 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 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 Akuntansi Indonesia (IAI).”

 Audit atas hal yang berkaitan dengan keuangan mencangkup penentuan apakah informasi keuangan telah disajikan sesuai dengan kriteria ditetapkan, entitas yang diaudit telah mematuhi persyaratan kepatuhan terhadap peraturan keuangan tertentu, system 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 unsure 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;

1. 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);
2. Pengendalian atau pengawasan internal atas penyusunan laporan keuangan dan atas pengamanan aktiva, termasuk pengendalian atau pengawasan atas penggunaan sistem berbasis komputer.
3. **Audit Kinerja Sektor Publik**

Dalam Bastian (2014:18) audit kinerja adalah:

“Audit kinerja adalah pemeriksaan secara objektif dan sistematik terhadap berbagai macam bukti, untuk dapat melakuakan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau program/kegiatan pemerintahan 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 mencangkup audit tentang ekonomi, efisien, dan program. Jenis-jenis audit kinerja adalah sebagai berikut:

1. Audit Ekonomi dan Efisiensi

Audit ekonomi dan efisiensi menentukan apakah:

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

Audit Program mencangkup penentuan:

1. Tingkat pencapaian hasil program yang diinginkan atau mangfaat yang telah ditetapkan oleh undang-undang atau badan lain yang berwenang;
2. Efektifitas kegiatan entitas, pelaksanaan program, kegiatan atau fungsi instansi yang bersangkutan;
3. Apakah entitas yang diaudit telah menaati peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan pelaksanaan program/kegiatannya.
4. **Audit Investigasi**

Dalam Bastian (2014:19) bahwa:

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

 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 munggunakan *skeptic professionalism* serta menrapkan asa 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 di bentuk, apabila sumber informasi berasal dari informasi dan pengaduan masyarakat. Laporan hasil audit investigasi menetapkan siapa yang terlibat atau bertanggung jawab , dan ditandatangani oleh kepala lembaga/ satuan audit . Sumber informasi audit investigasi dalam Bastian (2014:20),adalah:

1. Pengembangan temuan audit sebelumnya
2. Adanya pengaduan dari masyarakat
3. 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 terjadinya wapestrasi atau kerugian dari perikatan yang lahir dari undang-undang;
6. Terjadi kerugian Negara/organisasi akibat perbuatan melawan hukum dan tindak pidana lainnya.

 Laporan audit inestigasi bersifat rahasia. Laporan tersebut akan diserahkan kepada kejaksaan. Dalam menyusun laporan, auditor tetap menggunaka asa praduga tidak bersalah . pada umunya ,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 di peroleh, dan kerugian yang di timbulkan.

**2.1.2.3 Fase Audit**

 Menurut Arens, Elder dan Beasley (2003;226-228) ada 4 tahap dalam proses audit, yaitu :

1. Merencanakan dan mendesain pendekatan audit

 Pertimbangan atas pengumpulan bukti audit yang cukup kompeten serta kewajiban untuk mengendalikan biaya audit membuat diperlukannya suatu perencanaan audit. Rencanan audit ini harus menghasilkan suatu pendekatan audit.

1. Melaksanakan uji pengendalian dan uji substantif atas transaksi

 Ketika auditor telah mengurangi taksiran resiko pengendalian dengan mendasarkan diri pada pengidentifikasian pengendalian, ia selanjutnya dapat mengurangi lingkup audit pada sejumlah tempat di mana akurasi informasi dalam laporan keuangan yang terkait langsung dengan berbagai pengendalian tersebut harus didukung oleh pengumpulan berbagai bukti audit. Untuk menyesuaikan semula, maka auditor harus melakukan uji atas efektivitas dari pengendalian tersebut. Prosedur – prosedur yang terkait dengan jenis uji semacam ini umumnya disebut sebagai uji pengendalian (test of control).

 Auditor juga harus melakukan evaluasi atas pencatatan berbagai transaksi yang dilakukan oleh klien dengan memverifikasi nilai moneter dari berbagai transaksi itu. Verifikasi ini dikenal sebagai uji subtantif atas transaksi.

1. Melaksanakan prosedur analitis dan uji rincian saldo

 Prosedur analitis menggunakan perbandingan – perbandingan serta berbagai hubungan untuk menilai apakah saldo akun – akun atau tampilan data – data lainnya tampak wajar. Sedangkan uji rincian saldo merupakan berbagai prosedur spesifik yang ditujukan untuk menguji salah saji moneter pada akun – akun dalam laporan keuangan.

1. Melengkapi proses audit dan menerbitkan laporan audit

 Hal ini merupakan suatu proses yang sangat subyektif yang bersandar sepenuhnya pada pertimbangan profesional auditor. Pada prakteknya, auditor secara terus – menerus akan menggabungkan semua informasi yang diperolehnya sepanjang suatu proses audit. Penggabungan akhir adalah suatu penyajian akhir pada saat akhir penugasan audit. Saat suatu proses audit telah selesai dilakukan, akuntan publik harus menerbitkan sebuah laporan audit untuk melengkapi laporan keuangan yang dipublikasikan klien.

**2.1.2.4 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 Pemriksaan yang dapat diterapkan terhadap jenis pemeriksaan yang di tugaskan 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)” (paragraph 10) dan

“Pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan keuangan harus memiliki keahlian dibilang akuntansi yang berlaku umum yang berkaitan dengan entitas yang dipriksa” (paragraph 11)

 Dalam undang-undang Nomor 15 Tahun 2004 tentang pemriksaan pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara, diatur tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung jawab Keuangan Negara yang dilakukan oleh dan atau atas nama Badan Pemeriksaan Keuangan (Pasal 1 butir (3)), Badan Pemeriksaan 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:

1. **Standar Umum menyatakan:**
2. Pemeriksaan secara koletif harus memiliki kecakapan professional yang memadai untuk melaksanakan tugas pemeriksaan.
3. Dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan pemeriksaan ,organisasi pemeriksa dan pemeriksa, harus bebas dalam sikap mental dan penampilan dari ganguan pribadi , ekstern, dan organisasi yang dapat mempengaruhi independensinya.
4. Dalam pelaksanaan pemeriksaan serta penyusunan laporan hasil pemeriksaan, pemeriksa wajib menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama.
5. Setiap organisasi pemeriksa yang melaksanakan pemeriksaan berdasarkan Standar Pemeriksaan harus memiliki system pengendalian mutu yang memadai, dan system pengendalian mutu tersebut harus direviu oleh pihak lain yang kompenten.

**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 unsure-unsur temuan pemeriksaan.
5. **Standar Pelaporan Pemeriksa 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. Lporan atas pengendalian intern harus mengungkapkan kelemahan dalam pengendalian intern atas pelaporan keuangan yang diangap 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 menyebakan tidak dilaporkannya informasi tersebut.
6. **Standar pelaporan pemeriksaan kinerja menyatakan:**
7. Pemeriksa harus membuat laporan hasil pemeriksaan untuk mengkomunikasikan setiap hasil pemeriksaan.
8. Staf harus di supervisi dengan baik.
9. Bukti yang cukup, kompeten, dan relevan harus diperoleh untuk menjadi dasar yang memadai bagi temuan dan rekomendasi pemeriksa
10. 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 pemeriksa tersebut dapat memastikan bahwa dokumen pemeriksaan tersebut dapat menjadi bukti yang mendukung temuan, simpulan, rekomendasi pemeriksa.

**2.1.3 Independensi auditor**

**2.1.3.1 Pengertian Independensi Auditor**

 Independensi dalam audit berarti cara pandang yang tidak memihak di dalam pelaksanaan pengujian, evaluasi hasil pemeriksaan, dan penyusunan laporan audit.

 Randal J Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens yang dialihbahsakan Amir Abadi Jusuf (2012:74) menyatakan bahwa:

“Independensi dalam audit berarti mengambil sudut pandang yang tidak bias dalam melakukan pengujian audit, evaluasi atas hasil pengujian, dan penerbitan laporan audit.”

 Menurut Siti Kunia Rahayu dan Ely Suharyati (2010:40) Independensi adalah sebagai berikut:

“ Independensi artinya tidak mudah dipengaruh, Karena auditor melaksanakan pekerjaanya untuk kepentingan umum. Auditor tidak di benarkan memihak pada kepentingan siapapun”

 Menurut Mulyadi (2013):26) menyatakan Independensi adalah:

“Independensi berarti sikap mental bebas dari pengaruh , tidak dikendalikan pihak lain, tidak tergantung pada pihak lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang obyektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.”

 Menurut Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M. Tuanakotta (2011:64) menyatakan bahwa independensi yaitu:

 “Independensi mencerminkan sikap tidak memihak serta tidak di bawah pengaruh tekanan atau pihak tertentu dalam mengambil tindakan dan keputusan”

 Berdasarkan pendapat dari para ahli dapat disimpulkan bahwa independensi merupakan suatu sikap yang teguh atas pendirian sendiri, bebas dari pengaruh orang lain,objektif dalam melakukan suatu hal serta cermat dalam mengumpulkan suatu bukti. Independensi menjadi suatu komponen penting dalam pelaksanaan auditing salah satunya agar mendapat kepercayaan dari para klien ataupun masyarakat khususnya bagi para pemakai laporan keuangan serta menjamin kreadibilitas atas laporan yang dikeluarkan.

**2.1.3.2 Klasifikasi Independensi**

 Arents et al (2012:134) mengklasifikasikan independensi dalam dua aspek yaitu:

1. *Independence in mind* (independensi dalam fakta)

Auditor harus mempunyai kejujuran yang tinggi dan keterkaitan yang erat dengan objektifitas. Independensi dalam fakta aka nada apabila kenytaannya auditor mampu mempertahankan sikap yang tidak memihak sepanjang pelaksanaan auditnya.

1. *Independence in appearance* (independensi dalam penampilan)

Pandangan pihak lain terhadap diri auditor sehubungan dengan pelaksanaan audit. Meskipun auditor telah menjalankan auditnya dengan baik secara independen dan objektif, pendapat yang dinyatakan melalui laporan audit tidak akan dipercaya oleh pemakai jasa auditor independen bila tidak mampu mempertahankan independensi dalam penampilan yang sangat penting bagi perkembangan profesi auditor.

 Aaron cohen & Gabriel Sayag, (2010:299), *“differentiate among threedimensions of independence: programming independence. Investigative independence and reporting independence. They found the last of the three to be crucial in the work of internal auditor inmunicipalities un the US”*

1. *Programming independence includes*
2. *Freedom from managerial interference with the audit program;*
3. *Freedom from any interference for the review of the audit work other than which normally accompanies the audit*
4. *Investigative independence en com passes:*
5. *Free acces to all records, procedures, and personel relevant to the audit;*
6. *Active co-operation from management personel during the audit examination ;*
7. *Freedom from any management attempt to specify activies to be examined or to extablish the acceptability of evidential matter and;*
8. *Freedom from personal interest on the part of the auditor leading to exclusions from or limitation on the audit examination.*
9. *Reporting independence includes*
	1. *Freedom from any feeling of obligation to modify the impact or significance of reported facts;*
	2. *Freedom from preasure to exclude significant matters from internal audit report; avoidance of intentional or unintentional use of ambiguous language in the statement of facts, opinions, and recommendations and in their interpretations and;*
	3. *freedom from any attempt to overrule the auditor’s judgement as to either facts or opinios in the internal audit report.*

 Berdasarkan beberapa tinjauan di atas, maka dapat disimpulkan bahwa unsure-unsur yang mempengaruhi independensi auditor antara lain:

1. kepercayaan masyarakat terhadap integritas, objektivitas dan independensi.
2. Kepercayaan auditor terhadap diri sendiri.
3. Kemampuan auditor untuk meningkatkan kreadibilitas pernyataannya terhadap laporan keuangan yang diperiksa.

 **2.1.4 *moral reasoning***

**2.1.4.1 Definisi *moral reasoning***

Menurut Fox & DeMarco (1990) dalam Gaffikin dan Lindawati(2012) adalah sebagai berikut:

“argument tentang bagiamana orang harus bertindak atau dalam hal memberikan alas an untuk membenarkan atau mengkritik perilaku. Penalaran yang ditawarkan tindakan diyakini salha atau mengapa penilaian yang dianggap benar. Dengan demikian, penalaran moral melibatkan korban alas an untuk melawan keyakinan moral dalam upaya untuk menunjukan bahwa keyakinan yang baik benar atau salah”

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

“argument yang berarti alsan atau serangkaian alas an yang bertujuan untuk mendukung klaim tertentu, yang disebabkan kesimpulan. Oleh karena itu, argument ini terdiri dari akal dan kesimpulan”

 Dari definisi diatas 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 oleh seorang individu dalam mengambil sebuah keputusan etis, atau menggambarkan sebuah proses pembentukan tingkah laku berdasakan penilaian moral individu (*cognition-judgement-action process).*Jadi, proses *Moral Reasoning* yang terjadi pada seorang individu menginternalisasikan standar-standar moral (Adams, Malone & James, 1995 dalam Gaffikin dan Lindawati,2012).

**2.1.4.2 Tingkatan *Moral Reasoning***

 Menurut Kohlberg (1976) dalam Gaffikin dan Lindawati (2012) perkembangan moral terjadi pada tiga 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 self*

*Stage 1 : physical consequences of actions, avoidance of punishmen*

*Stage 2: satisfaction of one ‘s own needs*

* + - 1. *Level conventional morality a conventional person identifiesself in relation to others*

*Stage 3: desire to please other*

*Stage 4: respecting authorithy and preserving the rules of society*

* + - 1. *Level post-conventional morality*

*A post-conventional person differentiates the self from the rules and expextations of others and defines hid or her values in terms of self-chosen principles*

*Stage 5: Morality of contracts, individual right and democratically accepted law*

*stage 6: Universal moral and ethical principles*

Adapun penjelasan mengenai tingkatan *Moral Reasoning* menurut Wisesa (2011) adalha sebagai berikut:

1. Tingkat Pra-Konvensional

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

Tahap 1 Orientasi terhadap kepatuhan dan hukuman .

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

Tahap 2 merepresentasi penalaran yang menilai apa yang baik itu dalam rangka pemenuhan kepentingan pribadi seseorang. Orang mulai dapat memahami bahwa orang lai 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.

1. Tingkat konvensional, yaitu tahap 3 dan tahap 4, individu memahami benar atau tidak secara moral sebagai kesesuain keputusan yang diambil dengan harapan orangb lain atas dirinya, baik dalam konteks relasi interpersonal (tahap 3) dan pelaksanaan peran indeividu 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 sikap loyal dan dapat dipercaya kepada kelompok dekat. Perspektif sosial individu pada tahap ini menunjukan kesadaran akan harapan dan kesepakatan mutual, perasaan atau cara pandang orang lain, dan bahwa kepentingan kelompok sosial lebih besar dari pada 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 sama, kehidupan manusia akan kacau balau, dimana ia sudah dapat menempatkan dirinya sebagai bagian dari masyarakat yang lebih luas. Hukum dipandang sebagai jaminan atas interpersonal, kenyaman, dan hak-hak personal

1. Tingkat Pasca Konvesional

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

Tahap 5: Orientasi Kontak sosial

Seseorang menyadari bahwa ada aturan relative dan ada hak dan nilai yang non-relatif (absolute). Aturan relative 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 public 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, konsistensi, komprehensif, dan logis yang ada di dalam hati nurani yang bukan berdasar pada rasa tajut dan rasa bersalah hormat terhadap martabat manusia sebagai pribadi.

Menurut Coben, Pandt dan Sharp (1996) dalam Mustika, dkk. (2013) mengungkapkan bahwa *Moral Reasoning* sebagai kesadran moral yang menjadi factor utama yang mempengaruhi prilaku moral dalam pengambilan keputusan etis. Untuk mendapatkan keputusan etis dapat dilakukan dengan cara menalarkan sebuah masalah berdasarkan sebuah pengalaman ,Chen, Pant dan Sharp (1996) dalam Faisal (2007) menggunakan *Multidimensial Ethics Scale* (MES) untuk mengukur *Variabel moral ethical moral 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 alas an 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 kontruk moral terefleksi dalam MES adalah sebagai berikut:

1. Justice merupakan sebuah perilaku yang menunjukan 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 di kemukakan menurut John Rawls:

1. Setiap orang mempunyai hak yang sama atas kebebasan dasr yang paling luas, seluas kebebasan yang sama bagi semua orang.
2. Ketimpangan sosial dan ekonomi mesti diatur sedemikan rupa sehingga:
* Dapat diharapkan member keuntungan semua orang
* Semua posisi dan jabatan terbuka baik semua orang

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

1. *Relativism* adalah model penalaran *(Reasoning*) pragmatis yang beranggapan bahwa etika dan nilai-nilai tidak bersifat umum (Universal) namun terikat pada budaya. Filosofi ini mendasarkan pertimbangan-pertimbangan pada diterimanya suatu tindakan pada norma-norma cultural 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 cultural adalah teori tentang hakekat moralitas. Dasar relativisme cultural adalah argumentasi mengenai perbedaan cultural. Pokok utama yang ditekankan dalam relativisme cultural 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

1. Pertama, relativisme kultural mengajarkan bahwa tidak ada alasan objektif yang dapat membuktikan kebudayaan masyarakat yang satu lebih baik dari yang lainnya.
2. Kedua, relativisme kultural membuka pikiran kita bahwa praktek dan sikap yang selama ini kita anggap baik ternyata hanya merupakan hasil kultural yang berlaku dalam kebudayaan kita saja. Dalam kontruk 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 rebih rendah derajat moralnya dari pada masyarakat kita.

1. *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 di definisikan sebagai berikut:

“Menurut teori egoism psikologis, setiap tindakan manusia di motifasikan oleh kepentingan diri, dua argument umum yang sering diajukan untuk egoism 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:

1. Argument bahwa apa yang kita lakukan adalah apa yang paling kita inginkan
2. 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 disbanding argument atau pendapat oranglain dan egoism etis adalah sebuah moralitas yang menuntut kita untuk dapat menyeimbangkan kepentingan sendiri dengan kepentingan yang lain.

1. *Utilitarianism* menyatakan arti penting moralitas yang menuntun seseorang dapat ditentukan hanya berdasarkan konsekuensinya perilakunya. Maksudnya tindakan disebut etis apabila member 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, Univeralisme 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 apa yang dimaksud 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.

1. *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 satu 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 dengan sendirinya selalu mau memenuhi kewajibannya melainkan perintah (imperatif). Imperatif itu oleh Kant dibedakan menjadi dua macam yaitu:
2. Imperatif hipotesis adalah perintah bersyarat. Dengan imperative 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 diinginkanya
3. Imperative kategoris adalah perintah yang menunjukan suatu tindakan yang secara objektif mutlak perlu pada dirinya sendiri terlepas dari kaitanya dengan tujuan lebih lanjut.(Asikin Zainal,2013:123)

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

**2.1.5 Skeptisisme Profesional Auditor**

**2.1.5.1 Definisi Skeptisisme Profesional Auditor**

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

 “Skeptisisme professional adalah suatu sikap auditor yang tidak mengasumsikan manajemen tidak jujur tetapi juga tidak mengasumsikan kejujuran absolute”

 Islahuzzaman (2012:429), mengidentifikasikan skeptisisme professional sebagai berikut :

“Skeptisisme profesional adalah tingkah laku yang melihatkan 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 mencangkup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti pemeriksaan. Pemeriksaan 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 dinyatakan dari America Institute of Certified Public Accountant (AICPA) yang merupakan suatu organisasi akuntak publik di amerika ,AICPA mendefinisikan skeptisisme sebagai berikut:

*“ An attitude that includes a questioning mind acritical 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, regard – less 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)*

 *Internasional 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 reability of document and responses to inquiries and other information obtained from management and those charged with governance*” (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. Bagaiman cara saya agr dapat mendapatkan informasi dengan baik?
3. Apakah informasi yang saya peroleh masuk akal?

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

**2.1.5.2 Karakteristik Skeptisisme Profesinal 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 evidence*, 2) *understanding evidence*, 3) *Acting on the evidence.* Scala hurt 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 judgement and ‘search for knowledge*

1. *Question mind*

*The mind is the question shown by the requirement for a reason, evidence, justification or evidence.*

1. *Suspension of judgement*

*Characteristics that skeptics slow to form judgements, requiring deliberation and additional supporting information to achieve the assessement.*

1. *Search for knowledge*

*Look for knowledge is equated with curiosity.*

1. *Understanding the evidence*

*Consist of the provider ‘international understanding’ of motivation and integrity proof-provider*

1. *Act on evidence*

*Consisting confidence and self determination*

1. *Confident means professional courage to act on the evidence that has been obtained.*
2. *Self-determination is the individual conclusions regarding the adequacy material evidence*

Adapun penjelasan lebih lanjut mengenai karakteristik skeptisisme sebagai berikut:

1. *Examination of evidence*
2. *Question mind* (pikiran selalu bertanya) diartikan sebagai kebutuhan untuk menarik kesimpulan, bukti, justifikasi, atau membuktikan. SPKN(2007:30) lampiran II menyatakan sikap yang mencangkup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti pemeriksaan. Karakteristik skeptis ini di bentuk dari beberapa indicator:
3. Menolak suatu pernyataan atau statement tanpa pembuktian yang jelas;
4. Mengajukan banyak pertanyaan untuk pembuktian akan suatu hal.
5. *Suspension of judgement*

Karakteristik yang menunjukan bahwa skeptis lambat untuk membentuk penilaian , orang yang skeptis tetapakan mengambil suatu keputusan namun tidak segera karena mereka membutuhkan informasi pendukung tambahan untuk mencapai penilaian tersebut

1. Seseorang butuh waktu yang lebih lama
2. Membutuhkan informasi pendukung untuk mencapai penilaian
3. Tidak akan membuat keputusan jika semua informasi belum lengkap
4. *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

1. Berusaha untuk mencari tahu
2. Sesuatu yang menyenangkan apabila menemukan informasi baru
3. Memahami penyedia informasi (*understanding evidence)*
4. Interpersonal understanding diartikan sebagai karakter skeptic seseorang yang dibentuk dari pemahaman tujuan, motivasi, dan integritas dari penyedia informasi. Karakteristik skeptis ini dibentuk dari beberapa indicator:
5. Berusaha untuk memahami perilaku orang lain
6. Berusaha untuk memahami alasan mengapa seseorang berperilaku
7. Mengambil tindakan atau bukti (*acting on the evidence)* karakteristik yang berhubungan dengan pengambilan tindakan atas bukti (*acting on the evidence)* adalah *self determination.*
8. *Self convidence* adalah sikap seseorang untuk percaya diri secara profesional untuk bertindak atas bukti yang sudah dikumpulkan. Karakteristik ini terdiri dari indicator:
9. Percaya akan kapasitas dan kemampuan diri sendiri
10. Mampu berinteraksi dengan orang lain
11. 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.

**2.1.5.3 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 memprtanyakan, ketidakpercayaan, berasal dari bahasa Yunani *skeptomai*. Dalam penggunaan umumnya adalah untuk melihat sekitar,untuk mempertimbangakn. 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 diatas 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 argument.

 **2.1.5.4 Faktor yang Mempengaruhi Skeptisisme Profesional**

 Kee dan knox (1970) dalam penelitian Kushasyandita (2012) dengan *“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 mencangkup aspek kepercayaan, kecermatan, kejujuran, dan keandalan menjadi bukti bahwa skeptisisme profesional sebagai auditor sangantlah penting untuk memenuhi prinsip-prinsip (1) tanggung jawab, (2) kepentingan public, (3)integritas, (4) objektivitas, (5) kompetensi dan kehati-hatian profesional, (6) kerahasiaan ,(7) prilaku 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.

1. Faktor situasi

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

1. 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 relative 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 penglaman auditor semakin dapat menghasilkan berbagai macam dugaan dalam menjelaskan temuan audit. Seseorang yang lebih berpengalam dalam suatu bidang substantive memiliki lebih banyak hal yang tersimpan dalam ingatanya dan dapat mengembangkan suatu pemahaman yang baik mengenai peristiwa-peristiwa (Jeffrey,1996). Oleh karena itu auditor yang lebih tinggi pengalamnya akan lebih tinggi skeptisisme profesionalnya dibandingkan dengan auditor yang berpengalaman .

* + 1. **Kualitas Audit**
			1. **Definisi Kualitas Audit**

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

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

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

 Kualitas audit dapat diartikan sebagai sebuah sistematika 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 Kualita Audit sebagai berikut : 1).*probability that an auditor will not issue an unqualified report for statements containing material error* (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).

* + - 1. **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 pemerintah, 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 melaksankan pemeriksaan menurut Standar Pemeriksaan harus secara kolektif memiliki kemampuan 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 linkuangan ,entitas program, dan kegiatan yang diperiksa (objek pemeriksaan)” (paragraph 10).” Dan

“pemeriksa yang melaksankan pemeriksaan keuangan harus memiliki keahlian dibidang akuntansi dan auditing, serta memahami prinsip akuntansi yang berlaku umum yang berkaitan dengan entitas yang diperiksa” (paragraf11)

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

**2.1.6.3 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 audit 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 kuangan klien juga berkolerasi dengan kualitas audit dan korelasinya menunjukan hubungan yang negative,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

 **2.1.6.4 Langkah-langkah untuk meningkatkan kualitas audit**

 kualitas audit dinilai melalui sejumlah unit standarisasi 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. *Knowledge of the industry*
2. *Average hours of biennial government auditing continuing professional educationearned by the audit team*
3. *Average percentage of time the partner spent on federal financial assistance audits in the current year*
4. *Average percentage of time spent on federal financial assistance audits by the audit team in the current year (partner, manager and in-charge auditor.*
5. *Familiarity with industry authoritative literature.*
6. *Audit hours and audit fees*
7. *Manager time as apercentage of total audit hours*
8. *Hours spent by the audit team on the audit*
9. *Total audit fees*
10. *Whether the in-charge auditor was a CPA*
11. *General audit knowledge and experience*
12. *Hours of accounting and auditing CPE by the in-charge auditor*
13. *Percentage oftotal time spent doing audits by the audit team*
14. *Whether the audit firm derived at least 10% of its business from audits not related to federal financial assistance*
15. *Average hours of accounting and auditing CPE earned by the audit team*
16. *Firm quality control commitment*
17. *Whether the audit report and work papers received a second partner review*
18. *Whetherthe firm received on unqualified peer or quality review*
19. *Whether the audit firm had a peer or quality review in the last three years*
20. *Whether responsibility for monitoring CPE for staff auditor (below the in-charge level) was independen of the audit team and centralized.*
21. *The time needed to complete the audit (firm beginning of field work 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 inedependensi dalam sikap mental, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum . sehingga ia tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun.
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 pelapoaran dengan semestinya. Penerapan kecermatan dan keseksamaan diwujudkan dengan melakukan review secara kritis pada setiap tingkat supervise terhadap pelaksanaan audit dan terhadap pertimbangan yang digunakan.
4. Melaukukan perencanaan pekerjaan audit dengan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten maka dilakukan supervise 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 informative dalam laporan keuangan harus dipandang memadai.jika tidak maka harus dinyatakan dalam laporan audit
	* + 1. **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 terkai dengan penyempurnaan sistem pengendalian intern dari entitas yang diperiksa , serta saran yang jelas dan konkrit tentang bagaimana tindak lanjut untuk memperbaiki kekurangan/ penyimpangan yang diungkapkan dalam temuan pemeriksaan.

 Agar suatu informasi bermangfaat 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, pemeriksaan harus merencanakan penerbitan laporan tersebut secara semestinya dan melakukan pemeriksaan dengan dasar pemikiran tersebut.

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

1. Kualitas Teknis

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

1. 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 penulian, perhitungan, kelengkapan unsure-unsur, temuan, rasionalias, dan dukungan temuan pemeriksaan dengan KKP yang kompenten,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 member kejelasan dan pemahaman bagi pengguna laporan hasilpemeriksaan. Penggunaan judul,sub judul, dan kalimat topic (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.

1. Penyajian yang konsisten

 Menyajikan simpulan pemeriksaan periode sebelumnya. Termasuk unsure-unsur temuan, harus relevan, dan tidak bertengtangan satu sama lain.

1. Penyajian yang aseksibel

 Pesan yang ingin disampaikan oleh auditor kepada entitas yang diperiksa harus jelas, dan dapat dimengerti, harus sesuai tujuan pemeriksaan, saran yang duajukan, dan perbaikan apa yang perlu dilakukan.

1. Penyajian yang objektif

 Tidak terpengaruh oleh kepentingan pribadi auditor atau orang lain dalam melaksanakan standar audit, dan tepat waktu. Objektifitas berarti penyajian seluruh laporan harus seimbang dalam isis dan nada. Kreadibilitas 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 sacara 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 entitas yang diperiksa.

 Nada laporan harus mendorong pengambilan 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.

1. 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.

1. Proses kegiatan pemeriksaan yang mendalam

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

1. Proses kegiatan pemeriksaan yang efisien

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

1. Proses kegiatan pemeriksaan yang efektif

Pelaksanaan pemeriksaan mencapai tujuan dengan tepat waktu

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

Proses pemeriksaaan dapat direkontruksi, dan temuan pemeriksaan dapat diuji kebenaranya 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 pelaksanaan tugas harian

1. Jaminan Kualitas secara formal

Dilakukan berjenjang dari Ketua tim Pemeriksa,Penanggung jawab, 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 baerkaitan dengan indepedensi, 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 SawitriNandari danMade YenniLatrini (2015) | Skeptisisme, Independensi,Penerapan Kode Etik, Akuntabilitas dan Kualita Audit | Sikap Skeptis tidak berpengaruhsecara signifikan terhadap Kualitas Audit. Yang artinya bahwa sikap skeptis seseorang auditor tidak memiliki pengaruh yang besar terhadap kualitas audit |
| Perbedaan : Penelitian Ade Wisestri sawitri Nandari dan Made Yenni Latrini  Menggunakan variabel penerapan Kode Etik dan Akuntabilitas  Sedangkan variabel yang penulis gunakan menggunakan *Moral*  *Reasoning* |
| 2. | Sulastri Mustika,Dandes Rifa,Herawati(2013) | *Moral Reasoning*Skeptisisme ProfesionalAuditor dan KualitasAudit | * *Moral Reasoning* tidak berpengaruh signifikan terhadap Kualita Audit laporan keuangan pemerintah daerah kota Padang.
 |
|  |  |  | * Skeptisisme profesional auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit laporan keuangan pemerintah daerah
 |
| Perbedaan : Dalam penelitian Sulatri Mustika, Dandes Rifa, Herawati  Menggunakan variabel *Moral Reasoning*,Skeptisisme dan  Kualitas Audit sedangkan penulis menambahkan Variabel Independensi. |
| 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 |
| Perbedaan : Dalam Penelitian Faisal menggunakan Variabel Tekanan  Pengaruh sosial ,*Moral Reasoning* terhadap keputusan  Auditor. Sedangkan penulis menggunakan Variabel  Independensi,*Moral Reasoning,*Skeptisisme dan Kualitas Audit. |
| 4. | Eveline RoiriantiNaibaho.Hardi, RhenyAfriani Hanif(2014) | Independensi,Kompetensi,Moral Reasoning,Skeptisisme Profesional Auditor Pemerintah dan Kualita Audit | -*Moral Reasoning* pemerintah terbukti berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan audit laporan keuangan pemerintah daerah dan Skeptisisme Profesional Auditor pemerintah terbukti tidak berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Audit laporan keuangan pemerintah daerah. |
|  Perbedaan : Penulis tidak Menggunaka variabel Kompetensi seperti  Penelitian Eveline Roihanti Naibaho,Hardy, Rheny Ariani hanif |
| 5. | Gaffikin,Michael andLindawati,ASL.(2003) | *Moral Reasoning* dalam Pengembangan Kode Etik | * *Moral development is an important component ininfluencing the moral reasoning of the individual public accountants*
* *The degree of professionalism of public accountant is determined by the degree of the development of their moral reasoning*
* *Moral reasoning of individuals influences both*
 |
|  |  |  | *Indosesian public accountans and company financial managers in building and improving the effectiveness off teh implementation of codes of conduct* |
| Perbedaan : Penelitian Gaffikin Michael dan Lindawati menggunakan variabel  *Moral Reasoning* dalam Pengembangan kode etik sedangkan  Penulis menggunakan variabel Independensi, *Moral Reasoning*, Skeptisime terhadap Kualitas Audit. |

**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 kuangan 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 oemeriksaan, pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara. Proses penilaian ini dilakukan dengan cara memeriksa laporan pertanggung jawaban pemerintah daerah yang berupa Laporan Keuangan Pemerintah (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 teknikal auditor dan independensi auditor tersebut. Salah satun faktor yang mendorong berkurangnya kualitas audit adalah dikesampingkannya sikap independen, 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 pertanggungjwaban 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.

 Selai itu Skeptisisme Profesional juga sangat penting untuk tercapainya kualitas audit,dalam lampiran II SPKN BPK-RI (2007:30) disebutkan Kemahiran Profesinal, yaitu sikap yang mencangkup pikiran yang selalu mempertanyakan dan malakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti pemeriksaan. Pemeriksa menggunakan pengetahuan, keahlian dan pengalaman yang dituntut oleh profesinya untuk melaksanakan pengumpulan bukti dan evaluasi, objektif mengenai kecukupan, kompetensi dan relevansi bukti.karena bukti dikumpulkan dan dievaluasi selama pemeriksaan, skeptisisme profesional harus digunakan selama pemeriksaan

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

 **2.3.1 Pengaruh Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit**

Independensi merupakan sikap auditor yang tidak memihak, tidak mempunyai kepentingan pribadi, dan tidak mudah dipengaruhi oleh pihak-pihak yang berkepentingan dalam memberikan pendapat atau simpulan, sehingga dengan demikian pendapat atau simpulan yang diberikan tersebut berdasarkan integritas dan objektivitas tinggi.

 Menurut pernyataan Abdul Halim dalam Marthadinata Pratiwi Manullang (2011) menyatakan bahwa:

“Faktor yang mempengaruhi kualitas audit adalah ketaatan auditor terhdap kode etik yang terefleksikan oleh sikap independensi, objektifitas dan integritas.”

 Diperkuat oleh Eunike dalam Marthadinata Pratiwi Manullang (2011) yang menyatakan bahwa:

“Independensi merupakan sikap yang diharapkan dari seorang akuntan untuk tidak mempunyai kepentingan pribadi dalam melaksanakan tugasnya, yang bertentangan dengan prinsip integritas dan objektifitas. Oleh karena itu cukuplah beralasan bahwa untuk menghasilkan audit yang berkualitas diperlukan sikap independen dari auditor, karena jika auditor kehilangan independensinya, maka laporan audit yang dihasilkan tidak sesuai dengan kenyataan yang ada sehingga tidak dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan.”

**2.3.2 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 pemehaman atas *moral reasoning* (Gaffikin dan Lindawati,2012),*Moral Reasoning* merupakan bagaimana orang harus bertindak atau dalam hal memberikan alasan untuk membenarkan atau mengkritik prilaku. 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 pentingya mempertimbangkan *moral reasoning* auditor pemerintah: pertama, auditor pemerintah adalah pihak yang dipercaya rakyat untuk mengawasi penggunaan dan pertanggung jawaban 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)

**2.3.3 Pengaruh Skeptisisme Profesional Auditor Terhadap Kualitas Audit Keuangan Pemerintah Daerah**

 Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN:31) menyebutkan pemeriksa tidak boleh mengangap bahwa manajemen entitas yang diperiksa tidak jujur, tetapi juga tidak boleh mengangap 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 (Novianti,2008)

Selain daripada itu sangat penting 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, 2007; Hurtt et al, 2003; Bell et al, 2005). Carpenter et al (2002) dalam Indira dan Faisal (2010) menyatakan bahwa auditor yang kurang memiliki sikap skeptisisme professional akan menyebabkan penurunan kualitas audit.

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

 auditor yang memiliki sikap skeptic diharapkan akan mengumpulkan bukti audit yang kompenten sehingga mampu menemukan pelanggaran-pelanggaran yang ada pada laporan keuangan auditeenya. Semakin skeptic seorang auditor semakin baik pula kualitas auditnya.

|  |
| --- |
| **Landasan Teori** |
| Independensi- Randal J Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens (2012:74) - Siti Kunia Rahayu dan Ely Suharyati (2010:40)- Mulyadi (2013):26)- Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M. Tuanakotta (2011:64)- Arents et al (2012:134) | *Moral Reasoning*- Fox & DeMarco (1990) dalam Gaffikin dan Lindawati(2012)- Thompson (1998) dalam Gaffikin dan Lindawati (2012)- Adams, Malone & James, 1995 dalam Gaffikin dan Lindawati,2012 | Skeptisisme- Alvin. A Arens (2011:462)- Islahuzzaman (2012:429)- SPKN BPK-RI (2007:30)- *AICPA 2002 AU 316:13**-* ISA 2009 200:15- lahuzzaman (2012-429)- Kurtz (2009:11) | Kualitas Audit- De Angelo (1981) dalam Nasrullah (2007)- Bastian (2010:110)- Sekar Mayangsari dan Puspa Wandanarum (2013:13)- Wallace, 1980 dalam Baotham 2009 |

Data Penelitian

1. Data dari BPK RI Jawa Barat
2. Kuesioner dari 93 responden
3. Faktor- faktor yang mempengaruhi Kualitas Audit

|  |
| --- |
| Referensi1. AdeWisteriSawitriNandari danMade YenniLatrini (2015)
2. Sulastri Mustika,Dandes Rifa,Herawati (2013)

Independensi1. Faisal (2007)
 |

Kualitas Audit

*Moral Reasoning*

Referensi

1. Abdul Halim dalam Marthadinata Pratiwi Manullang (2011)
2. Eunike dalam Marthadinata Pratiwi Manullang (2011)

Skeptisisme

Hipotesis 1

Kualitas Audit

Referensi

1. Metzger (2002) dalam Faisal dan Januarti (2010)
2. Gaffikin dan Lindawati(2012)
3. Independensi
4. *Moral Reasoning*
5. Skeptisisme

Hipotesis 2

Kualitas Audit

Referensi

1. Nelson, 2007; Hurtt et al, 2003; Bell et al, 2005
2. SPKN:31
3. Carpenter et al (2002) daFaisal (2010)

Hipotesis 3

Analisis Data

Kualitas Audit

Hipotesis 4

Referensi

1. De Angelo (1981) dalam Nasrullah (2007)
2. Januarti,2010 dalam Mustika ,2013

1. Analisis deskriptif
2. Mean
3. Analisis verifikatif
4. Analisis Regresi Linier Berganda
5. Uji Hipotesis Dan Korelasi
6. Uji t (Parsial)
7. Uji f (Simultan)
8. Koefisien Determinasi

Referensi

1. Sugiyono (2012:250)
2. Sidney Siegel,256:1997)
3. Nunnally ,1967 Dalam Ghozali, 2007:42)

 **Gambar 2.1**

 **Kerangka Pemikiran**