

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1 Independensi

2.1.1.1 Definisi Independensi

Dalam menjalankan tugas, auditnya, seorang auditor tidak hanya dituntut untuk memiliki keahlian saja, tetapi juga dituntut untuk bersikap independen. Walaupun seorang auditor mempunyai keahlian tinggi, tetapi dia tidak independen, maka penggunaan laporan keuangan tidak yakin bahwa informasi yang di ajikan itu kredibel. Lebih lanjut independensi juga sangat erat kaitannya dengan hubungan dengan klien.

Menurut Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2010:40) independensi adalah sebagai berikut :

“Independen artinya tidak mudah di pengaruhi, karena auditor melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Auditor tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun”.

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

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

Sedangkan 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 dibawah pengaruh tekanan atau pihak tertentu dalam mengambil tindakan dan keputusan”

Sebagaimana yang telah ditulis dalam Standar Profesional Akuntan Publik (2011:220) bahwa auditor tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapa pun, sebab bagaimana pun sempurnanya keahlian teknis yang ia miliki, auditor akan kehilangan sikap tidak memihak, yang justru sangat penting untuk mempertahankan pendapatnya. Auditor mengakui kewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan (paling tidak sebagian) atas laporan auditor independen, seperti calon-calon pemilik dan kreditur.

2.1.1.2 Ancaman-ancaman terhadap Independensi

Menurut Mulyadi (2013:27) auditor harus independen dari setiap kewajiban atau independen dari pemilikan kepentingan dalam perusahaan yang diauditnya. Di samping itu, auditor tidak hanya berkewajiban memperhatikan sikap mental

independen, tetapi ia harus pula menghindari keadaan-keadaan yang dapat mengakibatkan masyarakat meragukan independensinya. Dengan demikian, di samping auditor harus benar-benar independen, ia harus menimbulkan persepsi di kalangan masyarakat bahwa ia benar-benar independen. Sikap mental independen auditor menurut persepsi masyarakat inilah yang tidak mudah memperolehnya.

Randal J. Elder, Mark S. Beasley, dan Alvin A. Arens dalam Amir Abadi Jusuf (2012:75) ada lima faktor yang mengancam independensi, yaitu:

1. Kepemilikan finansial yang signifikan
2. Pemberian jasa non-audit kepada klien
3. Imbalan jasa audit
4. Tindakan hukum antara KAP dan klien
5. Pergantian auditor

Adapun penjelasan dari ancaman-ancaman independensi menurut Arens et.al tersebut adalah sebagai berikut:

1. Kepemilikan Finansial yang Signifikan

Kepemilikan finansial dalam perusahaan yang diaudit termasuk kepemilikan dalam instrumen utang dan modal (misalnya pinjaman dan obligasi) dan kepemilikan dalam instrumen derivatif (misalnya opsi). Tidak ada praktik yang dapat menerima atau mempertahankan sebuah perusahaan sebagai klien audit jika ada seseorang (atau kerabat dekatnya) yang kenyataannya memiliki proporsi kepemilikan yang signifikan di perusahaan tersebut. Antisipasi terhadap kepemilikan langsung maupun tidak langsung yang besarnya signifikan di perusahaan klien dapat berdampak luas pada operasi Auditor .

2. Pemberian Jasa Non-audit kepada Klien

Baik manajemen maupun perwakilan dari manajemen sering kali berkonsultasi dengan akuntan lainnya dalam penerapan prinsip-prinsip akuntansi. Meskipun konsultasi dengan akuntan lainnya merupakan praktik yang umum, namun hal ini dapat mengakibatkan hilangnya independensi dalam kondisi tertentu.

3. Imbalan Jasa Audit

Cara auditor untuk berkomunikasi mendapatkan klien dan menetapkan imbalan jasa audit dapat memberikan implikasi penting bagi kemampuan auditor untuk menjaga independensinya auditnya.

4. Tindakan Hukum antara KAP dan Klien

ketika terdapat tindakan hukum atau niat untuk memulai tindakan hukum antara sebuah KAP dengan klien auditnya, maka kemampuan KAP dan kliennya untuk tetap objektif dipertanyakan. Tindakan hukum oleh klien untuk jasa perpajakan atau jasa perpajakan atau jasa non-audit lainnya, atau tindakan melawan klien maupun KAP oleh pihak lain tidak akan menurunkan independensi dalam pekerjaan audit.

5. Pergantian Auditor

Riset di bidang auditing mengindikasikan beragam alasan dimana manajemen dapat memutuskan untuk mengganti auditornya. Alasan-alasan tersebut termasuk mencari pelayanan dengan kualitas yang lebih baik, opinion shopping dan mengurangi biaya. Keputusan untuk mengganti

auditor dalam rangka mendapatkan akses pada pelayanan jasa yang lebih baik, dengan sendirinya tidak akan mengancam independensi auditor. Perlindungan terbaik bagi auditor terdapat ancaman independensi yang dapat muncul dari pergantian ini adalah komunikasi. Setelah mendiskusikan kebutuhan komunikasi di antara auditor, kita akan mendiskusikan secara singkat dampak dari opinin shopping dan pengurangan biaya.

2.1.1.3 Upaya Memelihara Independensi

Siti Kurnia Rahayu (2010:51) dibutuhkan upaya pemeliharaan independensi.

Upaya berupa persyaratan atau dorongan lain, hal-hal tersebut antara lain :

1. Kewajiban Hukum
Adanya sanksi hukum bagi auditor yang tidak independen.
2. Standar Auditing yang berlaku umum
Sebagai pedoman yang mengharuskan auditor mempertahankan sikap independen, untuk semua hal yang berkaitan dengan penugasan.
3. Standar Pengendalian Mutu
Salah satu standar pengendalian suatu mensyaratkan kantor akuntan publik menetapkan kebijakan dan prosedur guna memberikan jaminan yang cukup bahwa semua staf independen.
4. Komite Audit
Merupakan sejumlah anggota dewan komisaris perusahaan klien yang bertanggung jawab untuk membantu auditor dalam mempertahankan independensinya dari manajemen
5. Komunikasi dengan Auditor Terdahulu
Auditor pengganti melakukan komunikasi dengan auditor pendahulu sebelum penerima penugasan, dengan tujuan untuk mendapatkan informasi mengenai integritas manajemen.
6. Penjajagan Pendapat Mengenai Penarapan Prinsip Akuntansi
Tujuan untuk meminimalisir kemungkinan manajemen menjalankan praktik membeli pendapat, hal ini merupakan ancaman potensial terhadap independen.

2.1.1.4 Dimensi Independensi

Dalam menjalankan tugasnya, auditor harus selalu mempertahankan sikap mental independen di dalam memberikan jasa profesionalnya sebagaimana diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik yang ditetapkan oleh IAI.

Menurut Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M. Tuanakotta (2011:64-65) menekankan tiga dimensi dari independensi sebagai berikut:

1. Independensi Program (*Programming Independence*) *Programming Independence* adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk memilih teknik dan prosedur audit, dan berapa dalamnya teknik dan prosedur audit.
2. Independensi Investigatif (*Investigative Independence*) *Investigative Independence* adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk memilih area, kegiatan, hubungan pribadi, dan kebijakan manajerial yang akan diperiksa. Ini berarti, tidak boleh ada sumber informasi yang legitimate (sah) yang tertutup bagi auditor.
3. Independensi Pelaporan (*Reporting Independence*) *Reporting Independence* adalah kebebasan (bebas dari pengendalian atau pengaruh orang lain, misalnya dalam bentuk pembatasan) untuk menyajikan fakta yang terungkap dari pemeriksaan atau pemberian rekomendasi atau opini sebagai hasil pemeriksaan.”

Berdasarkan ketiga dimensi independensi tersebut, Mautz dan Sharaf mengembangkan petunjuk yang mengidentifikasi apakah ada pelanggaran atas independensi:

1. Independensi Program Audit (*Programming Independence*)
 - a. Bebas dari tekanan atau intervensi manajerial atau friksi yang dimaksudkan untuk menghilangkan (eliminate), menentukan (specify). Atau mengubah (modify) apapun dalam audit.
 - b. Bebas dari intervensi apapun dari sikap tidak kooperatif yang berkenaan dengan penerapan prosedur audit yang dipilih
 - c. Bebas dari upaya pihak luar yang memaksakan pekerjaan audit itu di lihat di luar batas-batas kewajaran dalam proses audit.

2. Independensi Investigatif (*Investigative Independence*)
 - a. Akses langsung dan bebas atas seluruh buku, catatan, pimpinan, pegawai perusahaan, dan sumber informasi lainnya mengenai kegiatan perusahaan, kewajibannya, dan sumber-sumbernya.
 - b. Kerjasama yang aktif dari pimpinan perusahaan selama berlangsungnya kegiatan audit.
 - c. Bebas dari upaya pimpinan perusahaan untuk menugaskan atau mengatur kegiatan yang harus diperiksa atau menentukan dapat diterimanya suatu evidential matter (sesuatu yang mempunyai nilai pembuktian).
 - d. Bebas dari kepentingan atau hubungan pribadi yang akan menghilangkan atau membatasi pemeriksaan atas kegiatan, catatan, atau orang yang seharusnya masuk dalam lingkup pemeriksaan.
3. Independensi Pelaporan (*Reporting Independence*)
 - a. Bebas dari perasaan loyal kepada seseorang atau merasa berkewajiban kepada seseorang untuk mengubah dampak dari fakta yang dilaporkan.
 - b. Menghindari praktik untuk mengeluarkan hal-hal penting dari laporan formal dan memasukannya kedalam laporan informal dalam bentuk apapun.
 - c. Menghindari penggunaan bahasa yang tidak jelas (kabur, samar-samar) baik yang disengaja maupun tidak didalam pernyataan fakta, opini, rekomendasi, dan dalam interpretasi.
 - d. Bebas dari upaya memveto judgement auditor mengenai apa yang seharusnya masuk dalam laporan audit, baik yang bersifat fakta maupun opini”.

Petunjuk-petunjuk yang diberikan oleh Mautz dan Sharaf sangat jelas masih relevan untuk auditor adalah petunjuk-petunjuk yang menentukan apakah seorang auditor memang independen.

2.1.2 Moral reasoning

2.1.2.1 Definisi Moral reasoning

Moral adalah tata cara dalam kehidupan atau adat istiadat yang berhubungan dengan nilai-nilai susila, larangan, tindakan salah ataupun benar dan juga mengacu pada baik buruknya perilaku manusia (Mukino, Purnomo dan Sunoro, 2016). Menurut

Falah (2006) dalam Al-Fithrie (2015) mengatakan moral merupakan sikap mental dan emosional yang dimiliki seseorang sebagai anggota kelompok sosial dalam melakukan tugas-tugas serta loyalitas pada kelompok. *Moral reasoning* merupakan suatu alasan sebagai dasar seseorang untuk mengambil tindakan atau alasan sebagai dasar seseorang untuk mengkritik atau membenarkan sebuah perbuatan (Gaffikin & Lindawati, 2012).

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 berdasarkan penilaian moral individu (*cognition-judgement-action process*).Jadi, proses *Moral Reasoning* yang terjadi pada seorang individu menginternalisasikan standar-standar moral (Adams, Malone & James, dalam Gaffikin dan Lindawati,2012).

2.1.2.2 Tingkatan Moral reasoning

Menurut Kohlberg 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 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 other
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 right 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 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 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 sikap 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 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, 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 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 takut dan rasa bersalah hormat terhadap martabat manusia sebagai pribadi.

2.1.2.3 Pengukuran Moral reasoning

Menurut Al-Fithrie (2015) penalaran moral dapat diukur menggunakan Multidimensional Ethics Scale (MES). Secara spesifik MES mengidentifikasi

rasionalitas dibalik alasan moral dan mengapa responden percaya bahwa suatu tindakan adalah etis. Terdapat 5 konstruk moral yang tercermin dalam MES, yaitu:

1. *Justice or moral equity*

Konstruk ini menyatakan bahwa adanya keadilan moral sebagai penentu tindakan yang dikatakan benar. Konstruk ini dicerminkan dalam tindakan seseorang itu adil atau tidak adil, wajar atau tidak wajar, dan secara moral benar atau tidak benar.

2. *Relativism*

Konstruk ini beranggapan bahwa etika dan nilai-nilai bersifat umum namun terikat pada budaya (model penalaran pragmatis). Konstruk ini juga dicerminkan dalam tindakan yang dilakukan oleh seseorang secara kultural dapat diterima atau tidak dapat diterima dan secara tradisional juga dapat diterima atau tidak dapat diterima.

3. *Egoism*

Konstruk ini menyatakan bahwa dalam memaksimalkan kesejahteraan, setiap individu akan selalu berusaha dan memandang sebuah tindakan adalah etis jika memberikan keuntungan pribadi. Konstruk ini dicerminkan dalam tindakan seseorang menunjukkan promosi (tidak) dari si pelaku dan menunjukkan personal yang memuaskan atau tidak memuaskan si pelaku.

4. *Utilitarianism*

Penalaran moral merupakan salah satu dari filosofi konsekuensi, hal ini merupakan inti dari konstruk utilitarianism. Konsekuensi adalah cara memaksimalkan manfaat dan meminimalkan biaya. Konstruk ini dicerminkan dalam tindakan tertentu seseorang apakah menghasilkan manfaat yang besar atau kecil dan tindakan tersebut meminimalkan kerugian atau memaksimalkan keuntungan.

5. *Deontology or contractual*

Metode penalaran dengan menggunakan logika untuk mengidentifikasi tugas atau tanggung jawab yang akan dilakukan, hal ini merupakan inti dari konstruk *deontology or contractual*. Dalam seorang auditor memiliki aturan terkait profesinya dalam melaksanakan tugas audit. Konstruk ini dicerminkan dalam tindakan seseorang melanggar atau tidak melanggar kontrak tertulis dan juga melanggar atau tidak melanggar janji yang telah diucapkan.

2.1.3 Skeptisisme Profesional Auditor

2.1.3.1 Definisi Skeptisisme Profesional Auditor

Menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley (2012:462) yang dialih bahasakan oleh Amir Abadi Jusuf mendefinisikan skeptisisme profesional sebagai berikut:

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

Islahuzzaman (2012:429), mengidentifikasi 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 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.”

Skeptisisme merupakan manifestasi dari objektivitas. 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.

Skeptisisme profesional yang rendah menumpulkan kepekaan auditor terhadap kecurangan, baik yang nyata maupun yang berupa potensi, atau terhadap tanda-tanda bahaya (*red flags, warning signs*) yang mengindikasikan adanya kesalahan (*accounting error*) dan kecurangan (*fraud*) (Tuannakota, 2011:77).

Auditor yang disiplin menerapkan skeptisisme profesional, tidak akan terpaku pada prosedur audit yang tertera dalam program audit. Skeptisisme profesional akan membantu auditor dalam menilai dengan kritis risiko yang dihadapi dan memperhitungkan risiko tersebut dalam bermacam-macam keputusan (seperti menerima atau menolak klien; memilih metode dan teknik audit yang tepat; menilai bukti-bukti yang dikumpulkan, dan seterusnya). (Tuannakota, 2011:78)

2.1.3.2 Unsur-Unsur Skeptisisme Profesional

Unsur-unsur skeptisisme profesional dalam definisi International Federation of Accountants (IFAC) dalam (Tuannakotta:78):

1. *“A critical assessment*-ada penilaian yang kritis tidak menerima begitu saja.
2. *With a questioning mind*-dengan cara berpikir yang terus-menerus bertanya dan mempertanyakan.
3. *Of the validity of audit evidence obtained*-keabsahan dari bukti audit yang diperoleh.
4. *Alert to audit evidence that contradicts*-waspada terhadap bukti yang kontradiktif.
5. *Brings into question the realibility of documents and responses to inquiries and other information*-mempertanyakan keandalan dalam dokumen dan jawaban atas pertanyaan serta informasi lain.
6. *Obtained from management and those charged with governance*-yang diperoleh dari manajemen yang berwenang dalam pengelolaan (perusahaan).”

2.1.3.3 Faktor yang mempengaruhi Skeptisisme Profesional

Noviyanti (2008) menyatakan bahwa skeptisisme profesional auditor dipengaruhi oleh:

1. Faktor sosial (kepercayaan) adalah kepercayaan dari auditor terhadap klien, manajemen dan staff klien menunjukkan bagaimana interaksi sosial auditor dengan klien.
2. Faktor psikologikal (penaksiran risiko kecurangan) adalah penaksiran risiko kecurangan merupakan faktor psikologikal yang diberikan oleh atasan auditor sebagai motivasi dalam melakukan audit dilapangan. Penaksiran risiko kecurangan yang tinggi yang diberikan oleh atasan auditor kepada auditor diharapkan dapat memotivasi auditor bersikap skeptis pada bukti audit yang diperiksanya.
3. Faktor personal (kepribadian) adalah pengalaman, gender, dan tipe kepribadian. Pengalaman auditor terjadi kecurangan juga diduga membentuk sikap skeptisisme profesional auditor. Faktor genetik seperti gender dan tipe kepribadian akan menciptakan predisposisi pada pengembangan sikap tertentu.

2.1.3.4 Karakteristik Skeptisisme Profesional

Karakteristik skeptisisme profesional auditor menurut Hurt, Eining, dan Plumplee (2008:48) dalam Quadakers (2009) sebagai berikut:

1. Memeriksa dan menguji bukti (*Examination of Evidence*) Karakteristik yang berhubungan dengan pemeriksaan dan pengujian bukti (*Examination of Evidence*) diantaranya:
 - a. Pikiran yang selalu bertanya (*Question Mind*) yaitu karakteristik yang mempertanyakan alasan, penyesuaian dan pembuktian atas sesuatu. karakteristik skeptic ini dibentuk dari beberapa indikator:
 - 1) Menolak suatu pernyataan atau statement tanpa pembuktian yang jelas;
 - 2) Mengajukan banyak pertanyaan untuk pembuktian akan suatu hal.
 - b. Suspensi pada penilaian (*Suspension on judgement*) yaitu karakteristik yang mengindikasikan seseorang butuh waktu yang lebih lama untuk membuat pertimbangan yang matang dan menambah informasi tambahan untuk mendukung pertimbangan 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
 - c. Pencarian Pengetahuan (*Search for Knowledge*) yaitu karakteristik yang didasari oleh rasa ingin tau (*curiosity*) yang tinggi. Memahami penyediaan informasi (*Understanding Evidence Providers*)
 - 1) Berusaha untuk mencari tahu
 - 2) Sesuatu yang menyenangkan apabila menemukan informasi baru

2. Memahami penyediaan informasi (*Understanding Evidence Providers*) karakteristik yang berhubungan adalah pemahaman interpersonal (*interpersonal understanding*) yaitu 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 atas bukti (*acting on the Evidence*) Karakteristik yang berhubungan diantaranya adalah:
 - a. Percaya Diri (*Self Confidence*) yaitu percaya diri secara profesional untuk bertindak atas bukti yang sudah dikumpulkan.
 - b. Penentuan Sendiri (*Self Determination*) yaitu sikap seseorang untuk menyimpulkan secara objektif yang sudah dikumpulkan.

2.1.4 Kualitas Audit

2.1.4.1 Definisi Kualitas Audit

Rendal J. Elder, etc dalam Amir Abadi (2011:47) mendefinisikan kualitas audit adalah sebagai berikut:

“Suatu proses untuk memastikan bahwa standar auditing yang berlaku umum diikuti dalam setiap audit, KAP mengikuti prosedur pengendalian kualitas audit khusus yang membantu memenuhi standar-standar itu secara konsisten pada setiap penugasannya”.

Webster’s New International Dictionary dalam Mulyadi (2013:16) menjelaskan bahwa:

“Standar adalah sesuatu yang ditentukan oleh penguasa, sebagai suatu peraturan untuk mengukur kualitas, bera, luas, nilai atau mutu. Jika diterapkan dalam auditing, standar auditing adalah suatu ukuran pelaksanaan tindakan yang merupakan pedoman umum bagi auditor dalam melaksanakan audit. Standar auditing mengandung pula pengertian sebagai suatu ukuran baku atas mutu jasa auditing.”

Menurut Arens, et al (2014:105) mendefinisikan kualitas audit sebagai berikut:

“Audit quality means how tell an audit detects and report material misstatements in financial statement. The detection aspect is areflection of auditor competence, while reporting is a reflection of ethics or auditor integrity, particulary independence.”

“Kualitas audit berarti bagaimana cara untuk mendeteksi audit dan melaporkan salah saji material dalam laporan keuangan. Aspek deteksi adalah refleksi dari kompetensi auditor, sedangkan pelaporan adalah refleksi etika atau integritas auditor, khususnya independensi.”

Berdasarkan definisi di atas bahwa kualitas audit merupakan segala kemungkinan dimana auditor pada saat mengaudit dapat menemukan pelanggaran yang terjadi dalam sistem akuntansi klien dan melaporkan dalam laporan yang diaudit, dimana dalam melaksanakan tugasnya tersebut berpedoman pada standar auditing dan kode etik. Auditor yang kompeten adalah auditor yang mampu menemukan adanya pelanggaran. Sedangkan auditor yang independen adalah auditor yang mau mengungkapkan pelanggaran tersebut.

2.1.4.2 Standar Pengendalian Kualitas Audit

Kualitas audit merupakan proses untuk memastikan bahwa standar auditing yang berlaku umum diikuti dalam setiap audit, KAP mengikuti prosedur pengendalian mutu khusus yang membantu memenuhi standar-standar itu secara konsisten pada setiap penugasan. (Arens et. Al dalam Amir Abadi Jusuf, 2012:47).

Standar Profesional Akuntan Publik (2011:150) menyatakan bahwa standar auditing berada dengan prosedur auditing, yaitu prosedur berkaitan dengan tindakan yang harus dilaksanakan, sedangkan standar berkaitan dengan kriteria atau ukuran mutu kinerja tindakan tersebut, dan berkaitan dengan tujuan yang hendak dicapai melalui penggunaan prosedur tersebut. Standar auditing, yang berbeda dengan prosedur auditing, berkaitan dengan tidak hanya kualitas profesional auditor namun

juga berkaitan dengan pertimbangan yang digunakan dalam pelaksanaan auditnya dan dalam laporannya.

Menurut *Webster's New Internatioal Dictionary* dalam Mulyadi (2013:16) menyatakan Standar adalah sesuatu yang ditentukan oleh penguasa, sebagai suatu peraturan untuk mengukur kualitas, bera, luas, nilai atau mutu. Jika diterapkan dalam auditing, standar auditing adalah suatu ukuran pelaksanaan tindakan yang merupakan pedoman umum bagi auditor dalam melaksanakan audit. Standar auditing mengandung pula pengertian sebagai suatu ukuran baku atas mutu jasa auditing.

Standar auditing yang berlaku umum menurut Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP 2011:150) meliputi:

1. Berdasarkan Proses Mengaudit
 - a. Standar umum
 - b. Standar pekerjaan lapangan
 - c. Standar pelaporan
2. Berdasarkan hasil Audit
 - a. Kemampuan menemukan kesalahan
 - b. Keberanian melaporkan kesalahan

Adapun indikator standar audit dari Proses mengaudit yang dibagi menjadi 3 (tiga) bagian yang berlaku umum tersebut adalah sebagai berikut:

1. Standar umum

- a. Audit harus dilakukan oleh orang yang sudah mengikuti pelatihan dan memiliki kecakapan teknis yang memadai sebagai seorang auditor.
- b. Auditor harus mempertahankan sikap mental yang independen dalam semua hal yang berhubungan dengan audit.
- c. Auditor harus menerapkan kemahiran professional dalam melaksanakan audit dan menyusun laporan.

2. Standar pekerjaan lapangan

- a. Auditor harus merencanakan pekerjaan secara memadai dan mengawasi semua asisten sebagaimana mestinya.
- b. Auditor harus memperoleh pemahaman yang cukup mengenai entitas serta lingkungannya, termasuk pengendalian internal, untuk menilai risiko salah saji yang material dalam laporan keuangan karena kesalahan atau kecurangan, dan untuk merancang sifat, waktu, serta, luas prosedur audit selanjutnya.
- c. Auditor harus memperoleh cukup bukti audit yang tepat dengan melakukan prosedur audit agar memiliki dasar yang layak untuk memberikan pendapat menyangkut laporan keuangan yang diaudit.

3. Standar pelaporan

- a. Auditor harus menyatakan dalam laporan auditor apakah laporan keuangan telah disajikan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum.

- b. Auditor harus mengidentifikasi dalam laporan auditor mengenai keadaan dimana prinsip-prinsip tersebut tidak secara konsisten diikuti selama periode berjalan jika dikaitkan dengan periode sebelumnya.
- c. Jika auditor menetapkan bahwa pengungkapan yang informative belum memadai, auditor harus menyatakannya dalam laporan auditor.
- d. Auditor harus menyatakan pendapat mengenai laporan keuangan, secara keseluruhan, atau menyatakan bahwa suatu pendapat tidak bisa diberikan, dalam laporan auditor. Jika tidak dapat menyatakan satu pendapat secara keseluruhan, auditor harus menyatakan alasan-alasan yang mendasarinya dalam laporan auditor. Dalam semua kasus, jika nama seorang auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, auditor itu harus dengan jelas menunjukkan sifat pekerjaan auditornya, jika ada, serta tingkat tanggung jawab yang dipikul auditor, dalam laporan auditor.

Adapun Indikator dari Hasil meengaudit yang dibagi menjadi 2 (dua) bagian yang berlaku umum tersebut adalah sebagai berikut :

1. Kemampuan menemukan kesalahan
 - a. Mengembangkan pengetahuan dalam penyelesaian masalah;
 - b. Menggunakan cara tersendiri untuk mendeteksi kesalahan;
 - c. Dapat mendeteksi adanya kesalahan;
 - d. Dapat mendeteksi adanya kesalahan;

2. Keberanian melaporkan kesalahan
 - a. Melaporkan adanya pelanggaran;
 - b. Memuat temuan dan hasil audit.

2.1.4.3 Langkah-Langkah Untuk Meningkatkan Kualitas Audit

Menurut Nasrullah Djamil (2007:18) langkah-langkah yang dapat dilakukan untuk meningkatkan kualitas audit adalah :

1. Perlunya melanjutkan pendidikan profesionalnya bagi satu 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 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 laporan 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. Melakukan perencanaan pekerjaan audit dengan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten maka dilakukan supervise dengan semestinya. Kemudian dilakukan pengendalian dan pencatatan untuk semua pekerjaan audit dan terhadap pertimbangan yang digunakan.
5. Melakukan pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern klien untuk dapat membuat perencanaan audit, menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.

2.1.4.4 Dimensi Kualitas Audit

Menurut Amrin Siregar (2009) Dimensi kualitas audit sebagai berikut:

1. Orientasi Masukan (*Input Oriented*) terdiri dari :
 - a. penugasan personel untuk melaksanakan pemeriksaan,
 - b. Konsultasi dan
 - c. Supervisi.
2. Orientasi Proses (*Process Oriented*) terdiri dari :
 - a. kepatuhan pada standar audit dan
 - b. Pengendalian audit.
3. Orientasi Keluaran (*Outcome Oriented*) terdiri dari :
 - a. Kualitas teknis dan jasa yang dihasilkan auditor,
 - b. Penerimaan dan kelangsungan kerjasama dengan klien,
 - c. Tindak lanjut atas rekomendasi audit

2.2 Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian yang telah dilakukan yang berkaitan dengan independensi, 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.	Gaffikin, Michael and Lindawati, ASL.(2003)	<i>Moral Reasoning</i> dalam Pengembangan Kode Etik	<i>Moral development is an important component influencing 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</i>
2.	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
3.	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 kota Padang.

			Skeptisisme profesional auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit laporan keuangan pemerintah daerah
4.	Eveline Roirianti Naibaho. Hardi, Rheny Afriani Hanif (2014)	Independensi, Kompetensi, Moral Reasoning, Skeptisisme Profesional Auditor Pemerintah dan Kualita Audit	<i>Moral Reasoning</i> pemerintah terbukti berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Laporan Keuangan audit laporan keuangan pemerintah daerah dan Skeptisisme Profesional Auditor pemerintah terbukti berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Audit laporan keuangan pemerintah daerah.
5.	Ade Wisteri Sawitri Nandari dan Made Yenni Latrini (2015)	Skeptisisme, Independensi, Penerapan Kode Etik, Akuntabilitas dan Kualita Audit	Sikap Skeptis tidak berpengaruh secara signifikan terhadap Kualitas Audit. Yang artinya bahwa sikap skeptis seseorang auditor tidak memiliki pengaruh yang besar 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 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 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 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 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 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 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, yaitu sikap yang mencangkup 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, 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 audit, 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.

Arens, et al, dalam Amir Abadi Jusuf (2012: 134-135) menjelaskan bahwa:

“Nilai audit (kualitas audit) sangat bergantung pada persepsi publik terhadap independensi auditor.”

Louwers. Ramsay, et al (2015:599) menyatakan bahwa:

“in the principle of responsibility requires the auditor to maintain independence in mental attitude and independence in appearance. Independence in mental attitude, the auditor is expected to be impartial and does not differentiate by respecting all professional judgment and all audited financial statements”.

“Para auditor harus selalu menjaga independensi dalam sikap mental, dalam semua hal yang berkaitan dengan pemberian jasa audit, untuk meningkatkan kualitas audit.”

Paino, Halil, Smith, and Ismail (2010: 37-38) menyatakan bahwa:

“Kualitas audit bergantung pada kompetensi dan independensi auditor untuk melakukan pemeriksaan menyeluruh mulai dari rekening dalam neraca, sampai dengan mendeteksi kesalahan yang mungkin terjadi dalam laporan keuangan klien (kompetensi teknis), dan kesediaannya tanpa dipengaruhi oleh pihak lain (independensi auditor), untuk memberikan pendapat yang objektif tentang tingkat kewajaran rekening tersebut dalam laporan keuangan auditan klien.”

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 objektivitas. 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 Auditor terhadap Kualitas Audit

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.

Metzger (2002) dalam Faisal dan Januari (2010) memberikan alasan pentingnya 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

Nelson, 2007; Hurtt et al, 2003; Bell et al, 2005 menjelaskan bahwa:

“skeptical auditor is generally suspicious in nature and is driven behaviorally to report fraud . Evidence shows that adoption of professional skepticism significantly enhances auditors’ performance in relation to assessing risks of fraudulent material misstatements”

“Sangat penting melakukan pengujian pengaruh faktor skeptisisme profesional auditor terhadap kualitas audit antara lain karena semakin skeptis seorang auditor maka akan semakin mengurangi tingkat kesalahan dalam melakukan audit.”

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).

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

2.3.4 Pengaruh Independensi, *Moral reasoning*, dan Skeptisisme Profesional Auditor terhadap Kualitas Audit

Penjelasan standar umum kedua dalam SPKN mengharuskan auditor untuk memiliki independensi dalam dalam setiap penugasan auditnya. Independensi merupakan suatu sikap yang mengambil sudut pandang yang tidak bias dalam melakukan pengujian audit, evaluasi atas hasil pengujian dan penerbitan laporan audit (Elder et al., 2010 : 74).

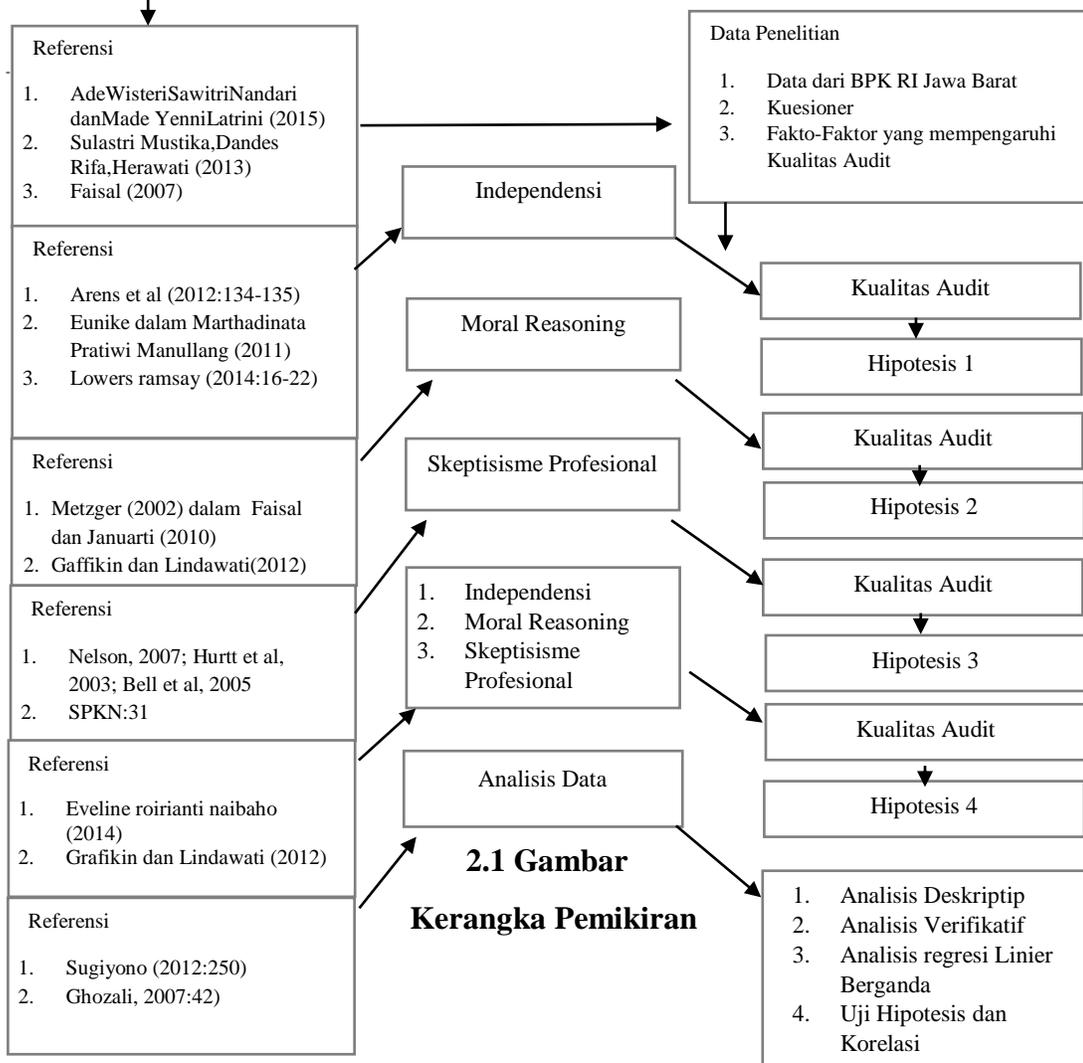
Independensi auditor pemerintah merupakan faktor yang penting untuk menghasilkan audit laporan keuangan pemerintah daerah yang berkualitas. Auditor pemerintah yang bersikap independen akan memberikan penilaian yang sebenarnya terhadap laporan keuangan yang diperiksa. Jika laporan keuangan diperiksa dengan keadaan yang sebenarnya, maka kualitas audit yang dihasilkan akan meningkat.

Salah satu cara yang 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). 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.

SPKN mengharuskan auditor melaksanakan skeptisisme profesional. Skeptisisme profesional merupakan suatu sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit (BPK RI, 2007). Auditor harus senantiasa menggunakan skeptisisme profesional agar auditor dapat menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama. Auditor pemerintah yang memiliki skeptisisme profesional diharapkan dapat mengumpulkan bukti audit yang kompeten. Jika auditor dapat mengumpulkan bukti audit yang kompeten, maka kualitas audit yang dihasilkan akan meningkat.

Menurut Eveline Roirianti Naibaho (2014) Independensi auditor pemerintah terbukti berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit laporan keuangan pemerintah daerah, *moral reasoning* 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.

Landasan Teori			
Independensi - Ely Suhayati dan Siti Kurnia Rahayu (2010:40) - Amir Abadi Jusuf (2012:74) - Mautz dan Sharaf dalam Theodoros M. Tuanakotta (2011:64) - Standar Profesional Akuntan Publik (2011:20)	Moral Reasoning - Mukino, Purnomo, Suntuoro (2016) - Falah (2006) dalam Al-Fithrie (2015) - Adams, Malone & James, dalam Gaffikin dan Lindawati,(2012)	Skeptisisme Profesional - Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley (2012:462) - Islahuzzaman (2012:429) - Standar umum SPKN BPK-RI (2007:30) - Tuannakotta, 2011:77	Kualitas Audit - Rendal J. Elder, etc dalam Amir Abadi (2011:47) - Webster's New International Dictionary dalam Mulyadi (2013:16) - Arens, et al (2014:105)



2.4 Hipotesis Penelitian

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

- H1 Terdapat Pengaruh Independensi terhadap Kualitas Audit
- H2 Terdapat Pengaruh positif *Moral Reasoning* terhadap kualitas audit
- H3 Terdapat Pengaruh Skeptisisme Profesional Auditor terhadap Kualitas Audit
- H4 Terdapat Pengaruh Independensi, Moral Reasoning dan Skeptisisme Profesional auditor terhadap Kualitas Audit.