

TESIS

**PENGARUH INDEPENDENSI, PROFESIONALISME,
SKEPTISME PROFESIONAL, DAN *TIME BUDGET
PRESSURE* TERHADAP KUALITAS AUDIT DENGAN
MORAL REASONING SEBAGAI VARIABEL MODERASI**

***THE EFFECT OF INDEPENDENCE, PROFESSIONALISM,
PROFESSIONAL SKEPTISM, AND TIME BUDGET
PRESSURE ON AUDIT QUALITY WITH MORAL
REASONING AS MODERATION VARIABLES***

YUN ERMALA DEWI



**PROGRAM MAGISTER AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2021**

TESIS

**PENGARUH INDEPENDENSI, PROFESIONALISME,
SKEPTISME PROFESIONAL, DAN *TIME BUDGET
PRESSURE* TERHADAP KUALITAS AUDIT DENGAN
MORAL REASONING SEBAGAI VARIABEL MODERASI**

***THE EFFECT OF INDEPENDENCE, PROFESSIONALISM,
PROFESSIONAL SKEPTISM, AND TIME BUDGET
PRESSURE ON AUDIT QUALITY WITH MORAL
REASONING AS MODERATION VARIABLES***

disusun dan diajukan oleh

**YUN ERMALA DEWI
A062181030**



Kepada

**PROGRAM MAGISTER AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2021**

TESIS

PENGARUH INDEPENDENSI, PROFESIONALISME, SKEPTISME PROFESIONAL, DAN *TIME BUDGET PRESSURE* TERHADAP KUALITAS AUDIT DENGAN *MORAL REASONING* SEBAGAI VARIABEL MODERASI

Disusun dan diajukan oleh

YUN ERMALA DEWI

A062181030

Telah dipertahankan di hadapan Panitia Ujian yang dibentuk dalam rangka penyelesaian studi Program Magister Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin
Pada tanggal 2 Maret 2021
dan dinyatakan telah memenuhi syarat kelulusan

Pembimbing Utama



Prof. Dr. Kartini, SE., Ak., M.Si., CA.

NIP 196503051992032001

Pembimbing Pendamping



Dr. Nirwana, SE., Ak., M.Si., CA.

NIP 196511271991032001

Ketua Program Studi
Magister Sains Akuntansi



Dr. R.A. Damayanti, SE., Ak., M.Soc.Sc., CA.

NIP 196703191992032003

Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Hasanuddin



Prof. Dr. Abd. Rahman Kadir, SE., M.Si., CIPM.

NIP 196402051988101001

PERNYATAAN KEASLIAN PENELITIAN

Saya yang bertanda tangan di bawah ini,

Nama : Yun Ermala Dewi
NIM : A062181030
Jurusan / Program studi : Magister Akuntansi

Menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa tesis yang berjudul:

**PENGARUH INDEPENDENSI, PROFESIONALISME, SKEPTISME
PROFESIONAL, DAN *TIME BUDGET PRESSURE* TERHADAP KUALITAS
AUDIT DENGAN *MORAL REASONING*
SEBAGAI VARIABEL MODERASI**

adalah karya ilmiah saya sendiri dan sepanjang pengetahuan saya di dalam naskah tesis ini tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan/ditulis/diterbitkan sebelumnya, kecuali yang secara tertulis dikutip dalam naskah ini dan disebutkan sumber kutipan dan daftar pustaka.

Apabila dikemudian hari ternyata di dalam naskah tesis ini dapat dibuktikan terdapat unsur-unsur jiplakan, saya bersedia menerima sanksi atas perbuatan tersebut dan diproses sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (UU No. 20 Tahun 2003, pasal 25 ayat 2 dan pasal 70).

Makassar, Maret 2021

Yang membuat pernyataan,



Yun Ermala Dewi

PRAKATA

Assalamu'alaikum Warahmatullahi Wabarakatuh

Alhamdulillah Rabbil'alamin, Puji syukur peneliti panjatkan kehadiran Allah SWT yang telah melimpahkan segala rahmat dan karunia-Nya serta anugrah yang tidak terhingga. Tidak lupa pula sholawat dan salam semoga selalu tercurahkan kepada junjungan Rasulullah SAW yang telah memberi suri tauladan bagi peneliti dalam menjalankan kehidupan dunia dan akhirat. Tesis ini merupakan tugas akhir untuk mencapai gelar Magister Akuntansi pada Program Pendidikan Magister Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin Makassar.

Peneliti mengucapkan terima kasih kepada ibu Prof. Dr. Kartini, SE., Ak.,M.Si.,CA dan ibu Dr. Nirwana, SE., Ak., M.Si., CA sebagai tim penasehat atas waktu yang telah diluangkan untuk membimbing, memberi motivasi, dan memberi bantuan literatur, serta diskusi-diskusi yang telah dilakukan.

Ucapan terima kasih juga peneliti tujukan kepada Kepala Perwakilan BPK RI Provinsi Sulawesi Selatan dan Sulawesi Barat atas pemberian izin kepada peneliti untuk melakukan penelitian di kantor beliau. Hal yang sama juga peneliti sampaikan kepada Bapak/Ibu bagian Humas BPK Perwakilan Provinsi Sulsel dan Sulbar yang telah memberi andil dan membantu dalam pembagian kuesioner dalam pelaksanaan penelitian ini. Semoga bantuan yang diberikan oleh semua pihak mendapat balasan dari Allah SWT.

Ucapan terimakasih juga peneliti tujukan kepada kedua orang tua tercinta ayahanda Ali B. Ismail dan ibunda Andi Sukwati, beserta saudara-saudara peneliti yang telah memberikan doa terbaik, bimbingan, dan curahan materi selama peneliti menyelesaikan studi dan tesis ini. Terakhir, peneliti ucapkan terimakasih kepada rekan-rekan MAKSI A 2018, serta rekan-rekan yang meluangkan waktu untuk berbagi ilmu selama penyelesaian tesis ini.

Tesis ini masih jauh dari sempurna walaupun telah menerima bantuan dari berbagai pihak. Apabila terdapat kesalahan-kesalahan dalam tesis ini sepenuhnya menjadi tanggungjawab peneliti dan bukan para pemberi bantuan. Kritik dan saran yang membangun akan lebih menyempurnakan tesis ini.

Makassar, Maret 2021

Yun Ermala Dewi

ABSTRAK

Pengaruh Independensi, Profesionalisme, Skeptisme Profesional, dan Time Budget Pressure Terhadap Kualitas Audit dengan Moral Reasoning sebagai Variabel Moderasi

Yun Ermala Dewi
Kartini
Nirwana

Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan menganalisis pengaruh independensi, profesionalisme, skeptisme profesional, dan *time budget pressure* terhadap kualitas audit dengan *moral reasoning* sebagai variabel moderasi. Objek penelitian adalah auditor pada BPK RI Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan dan Sulawesi Barat. Penentuan sampel memakai teknik *nonprobability sampling* dengan jumlah populasi dalam penelitian ini sebanyak 67 auditor. Pengumpulan data menggunakan kuesioner dengan analisis data menggunakan *moderated regression analysis (MRA)*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa independensi, profesionalisme, skeptisme profesional, dan *time budget pressure* berpengaruh terhadap kualitas audit. *Moral reasoning* memoderasi pengaruh independensi, skeptisme profesional, dan *time budget pressure* terhadap kualitas audit; kemudian *moral reasoning* tidak memoderasi pengaruh profesionalisme terhadap kualitas audit. Audit yang berkualitas akan berdampak pada meningkatnya kepercayaan para pemakai laporan keuangan maupun masyarakat terhadap kredibilitas dan integritas opini audit yang diberikan oleh auditor.

Kata kunci: independensi, profesionalisme, skeptisme profesional, *time budget pressure*, *moral reasoning*, kualitas audit



ABSTRACT

The Effect of Independence, Professionalism, Professional Skepticism, and Time Budget Pressure on Audit Quality with Moral Reasoning as a Moderation Variable

Yun Ermala Dewi
Kartini
Nirwana

This study aims to examine and analyze the influence of independence, professionalism, professional skepticism, and time budget pressure on audit quality with moral reasoning as a moderating variable. The object of the research was the auditors at the BPK RI Representatives for South Sulawesi and West Sulawesi Provinces. Determination of the sample using nonprobability sampling technique with a population of 67 auditors in this study. Data collection using a questionnaire with data analysis using moderated regression analysis (MRA). The results showed that independence, professionalism, professional skepticism, and time budget pressure have an effect on audit quality. Moral reasoning moderates the influence of independence, professional skepticism, and time budget pressure on audit quality; then moral reasoning does not moderate the effect of professionalism on audit quality. A quality audit will have an impact on increasing the trust of users of financial statements and the public in the credibility and integrity of the audit opinion given by the auditor.

Keywords: independence, professionalism, professional skepticism, time budget pressure, moral reasoning, audit quality



DAFTAR ISI

HALAMAN SAMPUL	i
HALAMAN JUDUL	ii
HALAMAN PENGESAHAN	iii
PERNYATAAN KEASLIAN PENELITIAN	iv
PRAKATA	v
ABSTRAK	vi
ABSTRACT	vii
DAFTAR ISI	ix
DAFTAR TABEL	xi
DAFTAR GAMBAR	xii
DAFTAR LAMPIRAN	xiii
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang.....	1
1.2 Rumusan Masalah.....	10
1.3 Tujuan Penelitian.....	11
1.4 Manfaat Penelitian.....	12
1.4.1 Manfaat Teoretis.....	12
1.4.2 Manfaat Praktis.....	12
1.5 Sistematika Penulisan.....	13
BAB II TINJAUAN PUSTAKA	15
2.1 Landasan Teori.....	15
2.1.1 Teori Atribusi.....	15
2.1.2 Cognitive Development Theory.....	17
2.1.3 Independensi.....	19
2.1.4 Profesionalisme.....	20
2.1.5 Skeptisme Profesional.....	21
2.1.6 <i>Time Budget Pressure</i>	23
2.1.7 <i>Moral Reasoning</i>	25
2.1.8 Kualitas Audit.....	28
2.2 Penelitian Terdahulu.....	30
BAB III KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS PENELITIAN	35
3.1 Kerangka Pemikiran.....	35
3.2 Hipotesis Penelitian.....	39
3.2.1 Pengaruh Independensi Terhadap Kualitas Audit....	39
3.2.2 Pengaruh Profesionalisme Terhadap Kualitas Audit.....	40
3.2.3 Pengaruh Skeptisme Profesional Terhadap Kualitas Audit.....	41
3.2.4 Pengaruh <i>Time Budget Pressure</i> Terhadap Kualitas Audit.....	42
3.2.5 Peran <i>Moral Reasoning</i> dalam Memoderasi Pengaruh Independensi Terhadap Kualitas Audit.....	43
3.2.6 Peran <i>Moral Reasoning</i> dalam Memoderasi Pengaruh Profesionalisme Terhadap Kualitas Audit.....	44
3.2.7 Peran <i>Moral Reasoning</i> dalam Memoderasi	

Pengaruh Skeptisme Profesional Terhadap Kualitas Audit.....	45
3.2.8 Peran <i>Moral Reasoning</i> dalam Memoderasi Pengaruh <i>Time Budget Pressure</i> Terhadap Kualitas Audit.....	46
3.2.9 Pengaruh Independensi, Profesionalisme, Skeptisme Profesional, dan <i>Time Budget Pressure</i> Terhadap Kualitas Audit.....	48
BAB IV METODE PENELITIAN.....	51
4.1 Rancangan Penelitian.....	51
4.2 Situs dan Waktu Penelitian.....	51
4.3 Populasi, Sampel, dan Teknik Pengambilan Sampel.....	52
4.4 Jenis dan Sumber Data	52
4.5 Metode Pengumpulan Data.....	52
4.6 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional.....	53
4.6.1 Variabel Penelitian.....	53
4.6.2 Definisi Operasional.....	53
4.7 Instrumen Penelitian.....	57
4.8 Teknik Analisis Data.....	57
4.8.1 Analisis Deskriptif.....	57
4.8.2 Uji Kualitas Data.....	57
4.8.3 Uji Asumsi Klasik.....	58
4.8.4 Uji Hipotesis.....	60
BAB V HASIL PENELITIAN.....	63
5.1 Deskripsi Data.....	63
5.1.1 Gambaran Umum Responden.....	63
5.1.2 Analisis Statistik Deskriptif.....	65
5.2 Deskripsi Variabel Penelitian.....	72
5.2.1 Uji Validitas dan Reliabilitas Instrumen Penelitian.....	72
5.3 Pengujian Asumsi Klasik.....	75
5.4 Analisis Regresi Data Penelitian.....	78
5.4.1 Analisis Regresi Berganda	78
5.4.2 Analisis Regresi Moderasi.....	80
5.5 Pengujian Hipotesis.....	82
BAB VI PEMBAHASAN.....	87
6.1 Independensi Berpengaruh Positif Terhadap Kualitas Audit.....	88
6.2 Profesionalisme Berpengaruh Positif Terhadap Kualitas Audit..	89
6.3 Skeptisme Profesional Berpengaruh Positif Terhadap Kualitas Audit.....	91
6.4 <i>Time Budget Pressure</i> Berpengaruh Negatif Terhadap Kualitas Audit.....	92
6.5 <i>Moral Reasoning</i> Memoderasi Pengaruh Independensi Terhadap Kualitas Audit.....	94
6.6 <i>Moral Reasoning</i> Memoderasi Pengaruh Profesionalisme Terhadap Kualitas Audit.....	95
6.7 <i>Moral Reasoning</i> Memoderasi Pengaruh Skeptisme Profesional Terhadap Kualitas Audit.....	97
6.8 <i>Moral Reasoning</i> Memoderasi Pengaruh <i>Time Budget Pressure</i> Terhadap Kualitas Audit.....	99
6.9 Independensi, Profesionalisme, Skeptisme Profesional, dan	

<i>Time Budget Pressure</i> Berpengaruh Terhadap Kualitas Audit...	100
BAB VII PENUTUP	102
7.1 Kesimpulan.....	102
7.2 Implikasi.....	104
7.3 Keterbatasan Penelitian.....	104
7.4 Saran.....	105
DAFTAR PUSTAKA	106
LAMPIRAN	113

DAFTAR TABEL

Tabel		Halaman
4.1	Matriks Operasional Variabel Penelitian.....	55
4.2	Skor Setiap Pertanyaan	57
5.1	Daftar Rincian Kuesioner	63
5.2	Karakteristik Respoden	64
5.3	Statistik Deskriptif.....	65
5.4	Deskripsi Independensi.....	67
5.5	Deskripsi Profesionalisme	68
5.6	Deskripsi Skeptisme Profesional	69
5.7	Deskripsi <i>Time Budget Pressure</i>	70
5.8	Deskripsi <i>Moral Reasoning</i>	71
5.9	Deskripsi Kualitas Audit	72
5.10	Rekapitulasi Pengujian Validitas	73
5.11	Rekapitulasi Pengujian Reliabilitas.....	75
5.12	Hasil Pengujian Asumsi Multikolonieritas	76
5.13	Hasil Analisis Regresi Linear Berganda.....	78
5.14	Hasil Analisis Regresi Linear Berganda dengan Moderasi.....	80
6.1	Ringkasan Hasil Penelitian.....	87

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
3.1 Kerangka Pikir	38
3.2 Kerangka Konseptual.....	50
5.1 Hasil Uji Heteroskedastisitas	77

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran		Halaman
1	Peta Teori	113
2	Kuesioner Penelitian	122
3	Uji Validitas dan Uji Reabilitas.....	135
4	Statistik Deskriptif.....	148
5	Uji Asumsi Klasik	148
6	Uji Regresi.....	149

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Reformasi keuangan dan otonomi daerah yang mulai diberlakukan pada awal tahun 2000 telah menghasilkan perubahan iklim pemerintahan. Transparansi dan akuntabilitas menjadi bahasa yang dijunjung tinggi dalam penyelenggaraan pemerintah pasca reformasi agar terciptanya pemerintahan yang baik (*good governance*). Menurut Mardiasmo (2005) terdapat tiga aspek utama yang mendukung terciptanya tata kelola pemerintahan yang baik yaitu pengawasan, pengendalian, dan pemeriksaan.

Salah satu bentuk pemeriksaan yang dilakukan pemerintah yaitu dengan dilakukannya audit dalam mewujudkan tata kelola penyelenggaraan dan pertanggungjawaban keuangan negara. Menurut Mulyadi (2014:19) audit adalah suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif mengenai peristiwa ekonomi dengan tujuan untuk membangun tingkat kesesuaian antara pernyataan dengan kriteria yang ditetapkan. Laporan keuangan perlu diaudit agar meningkatkan kepercayaan pengguna laporan keuangan terhadap informasi yang disajikan suatu entitas.

Audit pemerintah yang bertujuan untuk memantau, memastikan, dan menilai akuntabilitas pemerintah merupakan pengaturan kelembagaan yang penting dalam pemerintahan modern (Liu dan Lin, 2012). Namun, Mardiasmo (2005) menjelaskan bahwa terdapat beberapa kelemahan dalam audit pemerintahan di Indonesia, diantaranya tidak tersedianya indikator kinerja yang memadai sebagai dasar pengukuran kinerja pemerintahan baik pemerintah pusat maupun daerah. Hal tersebut umum dialami oleh organisasi publik dikarenakan output yang dihasilkan berupa pelayanan publik tidak mudah diukur.

Dalam sektor pemerintahan di Indonesia terdapat aparat yang bertugas dalam melakukan audit atas laporan pertanggungjawaban atau laporan keuangan pemerintah baik secara internal maupun eksternal. Audit pemerintah secara internal dilakukan oleh Aparatur Pengawas Intern Pemerintah (APIP) dan secara eksternal dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) merupakan lembaga negara yang bertugas dalam memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara, berperan aktif dalam menemukan dan mencegah segala bentuk penyalahgunaan dan penyelewengan keuangan negara, serta memberikan pendapat untuk meningkatkan mutu pengelolaan dan tanggung jawab keuangan negara (Primastuti dan Suryandari, 2014).

Laporan pertanggungjawaban pemerintah yang baik harus diaudit sesuai standar yang dilaksanakan oleh BPK. Dalam merencanakan dan menjalankan audit, auditor harus bertanggung jawab untuk memperoleh keyakinan yang memadai mengenai laporan keuangan telah bebas dari salah saji material yang disebabkan oleh kesalahan ataupun kecurangan. Laporan hasil audit akan menginformasikan hasil penilaian kebenaran, kecermatan, kredibilitas, efektivitas, efisiensi, dan keandalan informasi pelaksanaan tugas dan fungsi instansi pemerintah. Hal tersebut menjadikan laporan audit sebagai jaminan terkait keandalan informasi keuangan yang mengharuskan auditor untuk menghasilkan audit berkualitas.

Kualitas audit merupakan probabilitas bahwa auditor akan baik dan benar dalam menemukan laporan kesalahan material, kekeliruan atau kelalaian dalam laporan keuangan klien (De Angelo, 1981). Jika auditor dapat mendeteksi dan melaporkan salah saji material yang ada, proses audit dianggap memiliki kualitas yang baik. Berdasarkan peraturan BPK No. 1 Tahun 2007 dinyatakan bahwa untuk menjaga kualitas audit maka proses audit perlu dilaksanakan berdasarkan suatu

standar pemeriksaan. Dalam penyusunan laporan hasil pemeriksaan terdapat unsur-unsur laporan yang dihasilkan yaitu tepat waktu, lengkap, akurat, objektif, meyakinkan, jelas, dan ringkas.

Kualitas audit merupakan hal penting untuk diperhatikan oleh auditor, dikarenakan dengan kualitas audit yang tinggi akan menghasilkan laporan keuangan yang dapat dipercaya oleh para pemakai laporan keuangan. Menurut Aledwan *dkk.* (2015) kualitas audit mendasari kepercayaan pada kredibilitas dan integritas laporan keuangan yang disajikan suatu entitas. Hal tersebut menjadikan auditor harus selalu memperhatikan kualitas audit yang dihasilkannya seiring dengan tingginya tingkat kepercayaan dari masyarakat. Namun, pada praktiknya masih saja terdapat sejumlah auditor yang melakukan pelanggaran sehingga menyebabkan penurunan kualitas audit.

Munculnya beberapa kasus yang menyeret sejumlah auditor BPK menurunkan kepercayaan publik terhadap kualitas audit yang dihasilkan. Sejak tahun 2015-2017 terdapat sedikitnya 6 kasus suap yang melibatkan 23 auditor BPK. Berdasarkan kasus tersebut, paling banyak adalah kasus suap untuk mengubah hasil temuan BPK dan kasus suap dalam membantu kelancaran proses audit. Seperti kasus yang dilakukan oleh Rochmadi sebagai auditor utama keuangan Negara III BPK bersama dengan Ali Sadli yang merupakan kepala Sub Auditorat BPK. Rochmadi dan Ali Sadli terbukti telah menerima suap sebesar Rp 240 juta dari pejabat PDDT (Pembangunan Desa Tertinggal dan Transmigrasi) dengan maksud agar memberikan Opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) terhadap Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas Laporan Keuangan Kemendes tahun anggaran 2016 (Nasional Tempo, 2018).

Selain kasus di atas, kasus tahun 2019 yang menyeret auditor BPK yaitu Rizal menjadi perbincangan media. Rizal diduga mengubah nilai laporan keuangan tidak wajar sebesar Rp 18 Miliar menjadi Rp 4,2 Miliar. Kasus tersebut

menunjukkan bahwa masih terdapat praktik-praktik penyalahgunaan wewenang atau posisi terkait kewenangan melakukan audit dan memberikan opini yang berdampak terhadap kualitas audit yang dihasilkan. Kemudian, penelitian yang dilakukan oleh Algam (2018) menunjukkan bahwa masih terdapat audit BPK yang tidak patuh terhadap standar audit. Berdasarkan hasil analisis yang dilakukan terhadap LHP (Laporan Hasil Pemeriksaan) atas laporan keuangan pemerintah EJ Tahun 2012 menunjukkan bahwa dalam audit yang dilakukan oleh BPK terdapat penilaian dan respon risiko yang tidak tepat, kurangnya kecukupan bukti yang dikumpulkan, dan mengabaikan respon risiko secara kualitatif. Kasus suap dan masih adanya ketidakpatuhan BPK terhadap standar audit memengaruhi kualitas audit yang dihasilkan.

Opini WTP (Wajar Tanpa Pengecualian) yang diberikan oleh BPK pun belum bisa menjadi jaminan suatu pemerintahan atau entitas terbebas dari korupsi. Pada provinsi Sulawesi Selatan dan Sulawesi Barat yang memperoleh opini WTP pada tahun 2017, namun masih ditemukannya kasus korupsi yang menjerat sejumlah pejabat pemerintahan. Salah satu kasus korupsi di Sulawesi Barat yakni dilakukan oleh mantan kepala dinas PU yang merugikan keuangan negara sebesar 1,4 Miliar. Kemudian, di Sulawesi Selatan kasus yang menjerat salah satu pejabat pemerintahan yaitu kasus korupsi penyewaan lahan negara yang dilakukan oleh asisten bidang 1 Pemkot Makassar dan merugikan negara sebesar 500 juta.

Munculnya kasus-kasus pelanggaran tersebut menurunkan citra BPK dan banyak pihak mulai meragukan kualitas audit yang dilakukan di sejumlah kementerian ataupun lembaga pemerintahan lainnya. Menurut Ardelean (2013) skandal keuangan yang terkenal dan dipublikasikan secara luas telah mengungkapkan bahwa kepercayaan publik terkikis secara mendalam berkaitan dengan persepsi publik terhadap proses audit. Selain itu, rendahnya kualitas audit

yang dihasilkan juga akan memberikan kelonggaran terhadap lembaga pemerintah dalam melakukan penyimpangan penggunaan anggaran (Naibaho *dkk.* 2014)

Teori atribusi menjelaskan bahwa perilaku seseorang ditentukan oleh faktor internal seperti karakteristik, kemampuan atau usaha dan faktor eksternal seperti kondisi lingkungan, situasi tertentu atau keberuntungan. Perilaku yang disebabkan secara internal merupakan perilaku yang diyakini berada di bawah kendali pribadi individu atau berasal dari faktor internal. Individu akan berperilaku berbeda jika mereka lebih merasakan atribut internal mereka daripada atribut eksternal mereka (Puspitasari *dkk.* 2017). Terdapat beberapa faktor internal yang memengaruhi kualitas audit seperti independensi, profesionalisme, dan skeptisme profesional.

Independensi merupakan salah satu faktor yang memengaruhi kualitas audit. Menurut Al-Khaddhas *dkk.* (2013) independensi merupakan sikap mental yang dimiliki seorang auditor dengan tidak mudah dipengaruhi atau terbebas dari pengaruh pihak lain. Pernyataan standar umum kedua pada Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) juga menyatakan bahwa dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan audit, auditor BPK harus terbebas dalam sikap mental dan gangguan pribadi, ekstern, dan organisasi yang dapat memengaruhi independensinya (BPK, 2017). Independensi merupakan dasar utama kepercayaan masyarakat pada auditor dan merupakan salah satu faktor penting dalam menilai kualitas jasa audit yang dihasilkan. Independensi pada sektor pemerintah lebih berat daripada sektor swasta, dikarenakan auditor pemerintah berkewajiban jujur tidak hanya kepada pemerintah, namun juga kepada masyarakat yang meletakkan kepercayaan pada auditor pemerintah.

Independensi menjadi faktor penting dalam praktik audit, dikarenakan banyaknya skandal terjadi karena kurangnya independensi auditor (Yustina dan

Gonadi, 2019). Terdapat beberapa penelitian yang menguji pengaruh independensi terhadap kualitas audit seperti penelitian yang dilakukan Dewi *dkk.* (2017), Mardijuwono dan Subianto (2018), kemudian Aprila *dkk.* (2019) yang menyatakan bahwa terdapat pengaruh positif independensi terhadap kualitas audit. Namun, hasil penelitian tersebut tidak konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Fajriyah dan Damayanti (2018) serta Fictoria dan Manalu (2016) yang menyatakan bahwa independensi berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

Selain bersikap independen, auditor juga memiliki tanggung jawab dalam melakukan audit yang berkualitas yaitu dengan mempertahankan profesionalismenya. Menurut Nugrahaini (2015) dalam Haryanto dan Susilawati (2018) profesionalisme merupakan sikap atau perilaku auditor dalam melaksanakan profesinya dengan kesungguhan dan tanggung jawab agar dapat mencapai kinerjanya dengan baik. Dalam pernyataan standar umum pertama Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) menyebutkan bahwa auditor BPK secara kolektif harus memiliki kecakapan profesional yang memadai untuk melaksanakan tugas audit. Seorang auditor yang bersikap profesional akan mempertimbangkan material atau tidaknya suatu informasi dengan tepat yang akan berpengaruh terhadap kualitas opini yang akan diberikan. Beberapa penelitian mengenai profesionalisme terhadap kualitas audit telah dilakukan oleh Lesmana dan Machdar (2015), Putri dan Mardijuwono (2020), serta Sari *dkk.* (2020) yang menyatakan bahwa terdapat pengaruh positif profesionalisme terhadap kualitas audit. Namun, hasil penelitian tersebut tidak konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Fatah *dkk.* (2017), Fictoria dan Manalu (2016) yang menyatakan bahwa profesionalisme berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

Faktor selanjutnya yang berpengaruh terhadap kualitas audit yaitu skeptisme profesional. Berdasarkan peraturan BPK No. 1 Tahun 2017, skeptisme

profesional merupakan sikap auditor dalam membuat penilaian kritis dengan selalu mempertanyakan kecukupan dan ketepatan bukti yang diperoleh selama proses audit berlangsung. Rendahnya tingkat skeptisme profesional yang dimiliki auditor dapat menyebabkan kegagalan dalam mendeteksi kecurangan yang akan berdampak pada kualitas audit yang dihasilkan.

Beberapa penelitian mengenai pengaruh skeptisme profesional terhadap kualitas audit telah dilakukan oleh Merawati dan Ariska (2018), Siregar *dkk.* (2019), serta Landarica dan Arizqi (2020) yang menyatakan bahwa terdapat pengaruh positif skeptisme profesional terhadap kualitas audit. Namun, hasil penelitian tersebut tidak konsisten dengan Tawakkal (2019) yang menyatakan bahwa skeptisme profesional berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

Dalam melaksanakan audit, selain faktor internal terdapat faktor eksternal yang memengaruhi kualitas audit yaitu *time budget pressure*. Menurut Said dan Munandar (2018) mendefinisikan *time budget pressure* sebagai suatu kondisi ketika auditor berada di bawah tekanan untuk dapat menyelesaikan penugasan audit sesuai dengan anggaran waktu yang telah disepakati. Dalam setiap audit, auditor diberikan anggaran waktu tertentu untuk menyelesaikan pekerjaannya. Lamanya waktu yang diberikan biasanya disesuaikan dengan anggaran yang tersedia atau ditentukan berdasarkan audit serupa sebelumnya atau berdasarkan peraturan perundang-undangan.

Berdasarkan Undang-Undang perbendaharaan pasal 56 ayat (1) Laporan Pemerintah (LKPD) disampaikan oleh gubernur / bupati / walikota kepada BPK selambat-lambatnya 3 (Tiga) bulan setelah tahun anggaran berakhir dan menurut Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2004 Pasal 20 ayat (3) disebutkan bahwa BPK harus menyelesaikan pemeriksaan laporan dalam waktu 60 hari setelah laporan disampaikan. Batas waktu tersebut menunjukkan bahwa auditor harus dapat mengalokasikan waktu untuk perencanaan, pelaksanaan, pelaporan pemeriksaan

sehingga Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) dapat diselesaikan tepat waktu. Kemudian, disisi lain prosedur audit yang harus dilakukan cukup banyak dan setiap Pemerintah Daerah memiliki banyak Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yaitu lebih dari 25 SKPD. Adanya anggaran waktu tersebut menyebabkan munculnya tekanan yang dirasakan oleh auditor karena terbatasnya waktu dalam melaksanakan audit. Tekanan yang dirasakan oleh auditor terkait dengan anggaran waktu juga akan memperkuat munculnya bahaya tersembunyi (*hidden danger*) bagi kualitas audit. Menurut Gasperz (2014) anggaran waktu yang lebih teliti berpotensi untuk mengurangi kebebasan auditor untuk mengadakan prosedur audit yang diperlukan.

Time budget pressure yang dialami oleh auditor juga akan memunculkan stres individual dikarenakan adanya ketidakseimbangan antara tugas dan anggaran waktu yang tersedia. Stres individual tersebut akan berdampak pada audit yang dilaksanakan menjadi tidak maksimal. Dampak terburuk *time budget pressure* adalah auditor merencanakan semua prosedur yang diperlukan dan menandatangani prosedur tersebut tanpa benar-benar melaksanakannya (Said dan Munandar, 2018). Dalam kondisi tersebut, auditor tidak mungkin dapat mendeteksi kecurangan jika tidak melaksanakan prosedur penting, sehingga akan berdampak terhadap kualitas audit yang akan dihasilkan. Melihat dampak negatif yang akan memengaruhi kualitas audit, penting untuk mengetahui pengaruh *time budget pressure* terhadap kualitas audit. Beberapa penelitian mengenai pengaruh *time budget pressure* telah dilakukan oleh Khadilah dkk. (2015) dan Hutabarat (2012) yang menyatakan bahwa terdapat pengaruh positif *time budget pressure* terhadap kualitas audit. Namun, hasil penelitian tersebut tidak konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Primastuti dan Suryandari (2014), Apriyas dan Pustikaningsih (2016), serta Najib dan Suryandari (2017) yang menyatakan bahwa *time budget pressure* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

Salah satu faktor penting agar berkualitasnya hasil audit yang dilakukan oleh auditor yaitu dengan menerapkan *moral reasoning*. Menurut Rahayuningsih dan Widhiyani (2019) *moral reasoning* merupakan salah satu faktor dari terbentuknya kualitas audit. *Moral reasoning* merupakan suatu proses penentuan benar atau salah yang dialami oleh individu dan merupakan faktor penentu dalam pengambilan keputusan etis. Berdasarkan *cognitive development theory*, individu diklasifikasikan ke dalam tingkat *moral reasoning* yang berbeda yang terdiri dari tiga tahap yaitu: *pre-conventional level*, *conventional level*, dan *post conventional level*. *Cognitive development theory* memfokuskan pada perkembangan kognitif dari struktur penalaran moral (*reasoning*) yang mendorong atau menyebabkan seseorang membuat sebuah keputusan moral (Mindarti dkk. 2016). Tingkat *moral reasoning* yang lebih tinggi akan memengaruhi perilaku maupun tindakan pengambilan keputusan etis seseorang dan mendukung pilihan individu dalam menerapkan aturan kode perilaku dengan penuh kesadaran.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Graffikin dan Lindawati (2012) menunjukkan bahwa *moral reasoning* auditor tidak hanya akan memengaruhi perilaku profesional melainkan juga menciptakan kesadaran yang lebih besar mengenai pentingnya etika. Auditor yang memiliki *moral reasoning* yang tinggi akan berperilaku berbeda dengan auditor dengan tingkat moral reasoning yang rendah. Seorang auditor yang memiliki *moral reasoning* yang tinggi akan lebih tepat dalam melakukan *audit judgement*, sehingga akan berpengaruh terhadap kualitas audit yang dihasilkan. Kemudian, Naibaho dkk. (2014) juga menyatakan bahwa auditor yang melakukan audit dengan standar moral akan meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan ketika dihadapkan pada dilema etika. Hal tersebut menunjukkan bahwa *moral reasoning* sebagai hal pengontrol dalam pelaksanaan audit melihat kasus pelanggaran etika yang cukup sering terjadi pada auditor.

Penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian Mardijuwono dan Subianto (2018). Perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya yaitu menambahkan satu variabel independen yaitu *time budget pressure* dan satu variabel moderasi yaitu *moral reasoning*. Pemoderasi *moral reasoning* ditambahkan dengan harapan bahwa dengan adanya *moral reasoning* dapat menunjukkan hasil yang lebih konsisten dalam meneliti pengaruh perilaku auditor dalam menghasilkan audit yang berkualitas. *Moral reasoning* juga sebagai pengontrol ketika auditor dihadapkan pada dilema etika, ketika salah satu perilakunya dalam menghasilkan kualitas audit diuji. Objek penelitian yang dilakukan penelitian sebelumnya yaitu berfokus di KAP Surabaya dan KAP Sidoarjo, sedangkan peneliti berfokus pada BPK RI Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan dan Sulawesi Barat.

Penelitian ini menarik untuk dilakukan penelitian kembali karena melihat dari beberapa penelitian terdahulu masih menunjukkan hasil yang tidak konsisten (*research gap*). Dengan adanya gap penelitian antara variabel independensi, profesionalisme, skeptisme profesional, dan *time budget pressure* terhadap kualitas audit maka dapat disimpulkan bahwa masih perlu dilakukan penelitian untuk menguji hubungan antara variabel tersebut terhadap kualitas audit dengan menambahkan variabel moderasi yaitu *moral reasoning*.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan di atas, maka yang menjadi rumusan masalah dalam penelitian ini sebagai berikut.

1. Apakah independensi berpengaruh terhadap kualitas audit?
2. Apakah profesionalisme berpengaruh terhadap kualitas audit?
3. Apakah skeptisme profesional berpengaruh terhadap kualitas audit?
4. Apakah *time budget pressure* berpengaruh terhadap kualitas audit?

5. Apakah *moral reasoning* memoderasi hubungan independensi terhadap kualitas audit?
6. Apakah *moral reasoning* memoderasi hubungan profesionalisme terhadap kualitas audit?
7. Apakah *moral reasoning* memoderasi hubungan skeptisme profesional terhadap kualitas audit?
8. Apakah *moral reasoning* memoderasi hubungan *time budget pressure* terhadap kualitas audit?
9. Apakah independensi, profesionalisme, skeptisme profesional, dan *time budget pressure* berpengaruh secara simultan terhadap kualitas audit?

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan pokok permasalahan yang telah dirumuskan, maka tujuan dari penelitian ini untuk mengetahui dan menganalisis, yaitu.

1. Pengaruh independensi terhadap kualitas audit pada BPK RI Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan dan Sulawesi Barat.
2. Pengaruh profesionalisme terhadap kualitas audit pada BPK RI Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan dan Sulawesi Barat.
3. Pengaruh skeptisme profesional terhadap kualitas audit pada BPK RI Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan dan Sulawesi Barat.
4. Pengaruh *time budget pressure* terhadap kualitas audit pada BPK RI Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan dan Sulawesi Barat.
5. Pengaruh *moral reasoning* memoderasi hubungan Independensi terhadap kualitas audit pada BPK RI Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan dan Sulawesi Barat.
6. Pengaruh *moral reasoning* memoderasi hubungan Profesionalisme terhadap kualitas audit pada BPK RI Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan dan Sulawesi Barat.

7. Pengaruh *moral reasoning* memoderasi hubungan Skeptisme Profesional terhadap kualitas audit pada BPK RI Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan dan Sulawesi Barat.
8. Pengaruh *moral reasoning* memoderasi hubungan *time budget pressure* terhadap kualitas audit pada BPK RI Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan dan Sulawesi Barat.
9. Pengaruh independensi, profesionalisme, skeptisme profesional, dan *time budget pressure* terhadap kualitas audit pada BPK RI Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan dan Sulawesi Barat.

1.4 Manfaat Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat teoretis, praktis dan kebijakan terutama bagi akademisi dan lembaga terkait.

1.4.1 Manfaat Teoretis

Pengembangan ilmu pengetahuan:

1. Memberikan sumbangsih terhadap ilmu pengetahuan auditing dan akuntansi keperilakuan, serta menambah wawasan mengenai pengaruh independensi, profesionalisme, skeptisme profesional, dan *time budget pressure* terhadap kualitas audit dengan *moral reasoning* sebagai variabel moderasi.
2. Dapat dijadikan referensi oleh penelitian lebih lanjut khususnya mengenai perilaku yang memengaruhi auditor dalam menghasilkan audit yang berkualitas.

1.4.2 Manfaat Praktis

Adapun manfaat praktis dari penelitian ini, yaitu:

1. Penelitian ini dapat digunakan sebagai bahan masukan khususnya BPK RI Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan dan Sulawesi Barat agar lebih

memperhatikan kualitas audit yang dihasilkan dan meningkatkan faktor-faktor yang memengaruhinya.

2. Penelitian ini mampu memberikan pertimbangan bagi penentu kebijakan untuk menjadikan auditor yang handal dalam menghasilkan audit yang berkualitas.

1.5 Sistematika Penulisan

Sistematika penulisan mengacu pada pedoman penulisan tesis dan disertasi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin (2013). Sistematika terdiri dari Tujuh bab, yaitu: bab pendahuluan, bab tinjauan pustaka, bab kerangka pemikiran dan hipotesis, bab metode penelitian, bab hasil penelitian, bab pembahasan dan bab penutup.

Bab I merupakan pendahuluan. Bab ini mengantarkan pembaca untuk dapat menjawab pertanyaan apa yang diteliti, untuk apa, dan mengapa penelitian ini dilakukan. Bab pendahuluan ini pada dasarnya berisi latar belakang masalah, rumusan masalah, tujuan penulisan kegunaan penelitian dan sistematika penulisan.

Bab II merupakan tinjauan pustaka. Bab ini memuat uraian sistematik tentang teori, konsep, pemikiran, dan hasil penelitian terdahulu yang ada hubungannya dengan penelitian yang dilakukan. Bab ini menjelaskan kerangka dasar yang komprehensif mengenai konsep, prinsip, atau teori yang digunakan untuk pemecahan masalah dalam penelitian ini.

Bab III merupakan kerangka pemikiran dan hipotesis. Bab ini berisi uraian kajian teoretis dan empiris yang dirumuskan secara logis dalam suatu kerangka pemikiran. Selanjutnya, berdasarkan kerangka pemikiran tersebut dibangun kerangka konseptual yang menggambarkan hubungan antara konsep yang diteliti. Kerangka konseptual yang disusun secara deskriptif dan dilengkapi dengan hubungan antara variabel dan indikatornya. Berdasarkan kerangka konseptual

peneliti dapat menyusun sebuah hipotesis. Hipotesis menggambarkan hubungan logis antar dua variabel atau lebih yang dinyatakan dalam bentuk pernyataan yang dapat diuji.

Bab IV merupakan metode penelitian. Bab ini menjelaskan metode penelitian yang menguraikan rancangan penelitian, lokasi dan waktu penelitian, populasi, sampel, dan teknik pengambilan sampel, jenis dan sumber data, metode pengumpulan data, definisi dan pengukuran variabel, dan teknik analisis data.

Bab V merupakan hasil penelitian. Bab ini dipaparkan hasil penelitian yang menguraikan deskripsi data penelitian, analisis data dan uji hipotesis.

Bab VI merupakan pembahasan. Bab ini memaparkan jawaban peneliti atau rumusan masalah, menafsirkan temuan-temuan, mengintegrasikan hasil dan temuan pada ilmu atau teori yang telah mapan, dan memodifikasi teori yang ada.

Bab VII merupakan penutup. Bab ini merupakan bab terakhir dari penelitian ini yang memuat 4 hal pokok, yaitu kesimpulan, implikasi, keterbatasan penelitian dan saran.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Landasan Teori

2.1.1 *Atribution Theory* (Teori Atribusi)

Teori atribusi yang dikembangkan oleh Fritz Heider pada tahun 1958 menjelaskan mengenai atribusi kausalitas (Oktavianto dan Suryandari, 2018). Teori atribusi mempelajari proses individu dalam menginterpretasikan suatu peristiwa atau sebab perilakunya. Menurut Mahdi (2014) teori atribusi merupakan bagian dari teori keperilakuan yang menjelaskan mengenai persepsi seseorang terhadap lingkungan yang memengaruhinya. Persepsi merupakan pandangan yang dimiliki oleh seseorang atau beberapa orang melalui pengalaman diri yang dapat memengaruhi sikap dan perilaku seseorang. Teori ini menjelaskan bahwa terdapat perilaku yang berhubungan dengan sikap dan karakteristik individu (Luthans, 2012). Dengan hanya melihat perilakunya akan dapat diketahui sikap atau karakteristik orang tersebut serta dapat juga memprediksi perilaku seseorang dalam menghadapi situasi tertentu.

Teori atribusi mengemukakan bahwa ketika mengobservasi perilaku seorang individu, kita berupaya untuk menentukan apakah perilaku tersebut disebabkan secara internal (atribusi disposisi) maupun eksternal (atribusi situasional). Atribut internal cenderung mengarah pada aspek perilaku individu, sesuatu yang telah ada pada diri seseorang seperti karakteristik pribadi, persepsi diri, kemampuan, dan motivasi, sementara atribusi eksternal cenderung mengarah pada lingkungan yang memengaruhi perilaku seseorang seperti kondisi sosial, nilai sosial, dan opini publik (Mindarti dan Puspitasari, 2014).

Menurut Valen dan Sudarno (2018) teori atribusi digunakan oleh pengamat sosial untuk mendapatkan informasi atau sebab-akibat dari suatu peristiwa dan juga dikembangkan untuk meneliti bagaimana seseorang dengan cara yang berbeda, sesuai dengan apa yang ingin dihubungkan ke perilaku tertentu. Teori ini mencoba mencari penjelasan dari perilaku seseorang dalam melakukan suatu tindakan, dikarenakan seseorang pasti memiliki motif atau penyebab yang mendukung dari cara pandang apapun. Ketika individu mengamati perilaku, mereka mencoba menentukan apakah itu disebabkan oleh faktor internal ataupun faktor eksternal.

Atribusi berhubungan dengan penilaian dan menjelaskan bagaimana seorang auditor berperilaku (Nandiati dan Helmy, 2018). Berdasarkan teori atribusi, seseorang akan termotivasi untuk memahami lingkungan sekitarnya. Kualitas audit yang dihasilkan akan ditentukan oleh atribusi internal dan eksternal. Jika seorang auditor melakukan sesuatu berdasarkan kepribadiannya seperti independensi, profesionalisme, dan skeptisme profesional maka hal tersebut merupakan atribusi disposisi atau faktor internal. Namun, jika seorang auditor melakukan sesuatu karena tekanan keadaan tertentu seperti *time budget pressure* maka hal tersebut merupakan atribusi situasional atau faktor eksternal.

Dalam penelitian ini mengenai perilaku, teori atribusi digunakan untuk menjelaskan mengenai faktor internal pada auditor yaitu independensi, profesionalisme, dan skeptisme profesional atau faktor eksternal yaitu *time budget pressure* yang mendorong auditor dalam memengaruhi kualitas audit yang dihasilkan. Hasil kualitas audit sangat bergantung pada persepsi auditor terhadap faktor internal dan eksternal yang dimiliki dan dirasakannya dalam setiap melaksanakan tugas audit.

2.1.2 *Cognitive Development Theory* (Teori Perkembangan Moral)

Cognitive development theory (teori perkembangan moral) dikembangkan oleh Kohlberg (1969) berdasarkan asumsi bahwa terdapat proses kognitif yang terlibat dalam penalaran moral yang berkembang. Perkembangan moral merupakan suatu proses saat individu mengadopsi prinsip dan nilai yang mengubah penalaran moralnya. Teori ini mengasumsikan bahwa memiliki kesempatan untuk membuat keputusan dan mempertimbangkan masalah etika, berfungsi untuk memotivasi kematangan penilaian moral (Smith, 1978). Teori ini juga bertujuan untuk menjelaskan proses penalaran manusia dan bagaimana individu cenderung berkembang menjadi lebih maju dalam penilaian moral mereka.

Teori yang dikemukakan oleh Kohlberg ini memfokuskan pada perkembangan kognitif dari struktur penalaran atau *reasoning* yang mendorong atau menyebabkan seseorang dalam membuat sebuah keputusan moral. *Cognitive Development Theory* (teori perkembangan moral) mencoba menjelaskan kerangka kognitif yang mendasari pengambilan keputusan individu dalam konteks perasaan (Sweeney, 1997). Teori ini bukanlah untuk mengklasifikasikan perilaku sebagai benar atau salah secara inheren, tetapi lebih untuk memahami proses penalaran kognitif yang diikuti seseorang dalam menyelesaikan masalah.

Terdapat tiga tingkat *Cognitive Development* Kohlberg dalam Sweeney (1997) yaitu: *pre-conventional level*, *conventional level*, dan *the post conventional level*.

a. *Pre-conventional level*

Pada tahap ini, individu membuat keputusan untuk menghindari risiko atau untuk kepentingan pribadi (fokus pada orientasi jangka pendek). Dalam tahap ini, auditor yang berada di bawah pengaruh tekanan sosial menyetujui

salah saji material dalam laporan keuangan jika mereka yakin hal tersebut merupakan yang terbaik bagi dirinya.

b. Conventional level

Pada tahap ini, individu menjadi lebih fokus terhadap dampak dari tindakan yang mereka lakukan. Dalam situasi dilema etika, fokus individu bergeser dari fokus jangka pendek dan berorientasi kepentingan pribadi menjadi berorientasi pada pertimbangan kebutuhan untuk mengikuti aturan umum dan untuk menciptakan perilaku yang baik.

c. The post conventional level

Pada tahap ini, individu fokus pada prinsip etika secara luas sebagai panduan perilaku mereka. Dalam tahap ini auditor menghindari perilaku yang menyimpang seperti menyetujui salah saji yang material dalam laporan keuangan.

Teori perkembangan moral mengenai penalaran moral sangat penting sebagai konsep dari etika. Seseorang cenderung untuk mempunyai pertimbangan menurut tingkat dari pengembangan dalam pemikiran moral seseorang. Perkembangan moral juga membentuk bagian dari keseluruhan kesadaran moral ketika seorang individu menghadapi dilema etika. Auditor dengan tingkat perkembangan *moral reasoning* yang tinggi akan menjadikan moral sebagai dasar pengambilan keputusan dan penyelesaian dilema etika. Hal tersebut menjelaskan bahwa moralitas menjadi acuan auditor dalam proses mengolah informasi yang ada, sehingga moralitas yang baik akan memperkuat perilaku auditor terkait pengambilan keputusan dalam audit. Semakin tinggi tingkat perkembangan moral seorang auditor, maka *moral reasoning* yang dihasilkan akan semakin baik yang akan berdampak pada kualitas audit yang dihasilkan.

2.1.3 Independensi

Independensi merupakan dasar dari profesi audit yang berkaitan dengan perilaku etis auditor. Menurut *Independence Standard Board* (2000) independensi merupakan kebebasan dari tekanan-tekanan dan variabel-variabel lain yang membahayakan kapasitas auditor untuk membuat pilihan audit yang tidak memihak atau secara wajar dapat diantisipasi untuk berkompromi. Kemudian, menurut Gasperz (2014) independensi merupakan adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang obyektif, tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya. Berdasarkan pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain dan mempertimbangkan fakta dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya.

Sikap independensi merupakan salah satu faktor yang sangat penting dalam menilai mutu kualitas audit yang dihasilkan dan merupakan dasar utama kepercayaan masyarakat. Hal tersebut dikarenakan independensi menambah kredibilitas laporan audit sebagai dasar pengambilan keputusan pihak-pihak yang berkepentingan. Menurut Tuanakotta (2014:64) terdapat tiga dimensi dari independensi, yaitu:

1. Independensi program audit, yaitu bebas dari tekanan atau intervensi manajerial atau friksi yang dimaksudkan untuk menghilangkan, menentukan, atau mengubah apapun dalam audit, dan bebas dari intervensi apapun dari sikap tidak kooperatif yang berkaitan dengan penerapan prosedur audit yang dipilih, kemudian bebas dari upaya pihak luar yang memaksakan pekerjaan audit itu dilihat di luar batas-batas kewajaran dalam proses audit
2. Independensi investigatif, yaitu akses langsung dan bebas atas seluruh buku, catatan, pimpinan, pegawai, dan sumber informasi lainnya mengenai kegiatan klien, kewajibannya, sumber-sumbernya, kerjasama yang aktif dari pimpinan perusahaan selama berlangsungnya kegiatan audit, 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), kemudian 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, yaitu bebas dari perasaan loyal kepada seseorang atau merasa berkewajiban kepada seseorang untuk mengubah dampak dari fakta yang dilaporkan, menghindari praktik untuk mengeluarkan hal-hal penting dari laporan formal dan memasukkannya kedalam laporan informal dalam bentuk apapun, menghindari penggunaan bahasa yang tidak jelas (kabur, samar-samar) baik yang disengaja maupun tidak didalam pernyataan fakta, opini, rekomendasi, dan dalam interpretasi, kemudian bebas dari upaya memveto *judgment* auditor mengenai apa yang seharusnya masuk dalam laporan audit, baik yang bersifat fakta maupun opini.

Dalam melakukan proses audit seorang auditor akan mendapatkan kepercayaan dari *auditee* dan para pengguna laporan keuangan untuk membuktikan kewajaran laporan keuangan yang diaudit. Hal tersebut menjadikan auditor dalam memberikan opini mengenai kewajaran laporan keuangan dituntut untuk bersikap independen terhadap kepentingan entitas yang diaudit, para pemakai laporan keuangan, maupun kepentingan auditor itu sendiri. Menurut Mindarti *dkk.* (2016) BPK menetapkan kebijakan-kebijakan untuk menjaga independensi dan menghindari konflik kepentingan para pemeriksanya, sebagai berikut.

1. Pemeriksa tidak mempunyai hubungan pertalian darah ke atas, ke bawah atau semenda sampai dengan derajat kedua dengan jajaran pimpinan objek pemeriksaan
2. Pemeriksa tidak mempunyai kepentingan keuangan baik secara langsung maupun tidak langsung dengan objek pemeriksaan
3. Pemeriksa tidak pernah bekerja atau memberikan jasa kepada objek pemeriksaan dalam kurun waktu 2 (dua) tahun terakhir
4. Pemeriksa tidak mempunyai hubungan kerjasama dengan objek pemeriksaan
5. Pemeriksa tidak terlibat baik secara langsung maupun tidak langsung dalam kegiatan objek pemeriksaan, seperti memberikan asistensi, jasa konsultasi, pengembangan sistem, menyusun dan/atau mereview laporan keuangan objek pemeriksaan.

2.1.4 Profesionalisme

Profesionalisme merupakan sikap yang harus dimiliki auditor agar dapat melaksanakan tugasnya dengan efektif dan efisien. Menurut Aprila *dkk.* (2019) profesionalisme merupakan sebuah bentuk pertanggungjawaban auditor dalam menghasilkan kualitas pelaporan audit yang andal dan mencerminkan situasi atau kondisi yang sebenarnya. Kemudian, menurut

Pernyataan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (2017:46) menjelaskan profesionalisme adalah kemampuan, keahlian, dan komitmen profesi dalam menjalankan tugas disertai prinsip kehati-hatian (*due care*), ketelitian, dan kecermatan, serta berpedoman kepada standar dari ketentuan peraturan perundang-undangan. Menurut Widyakusuma dkk. (2019) mengartikan profesionalisme sebagai konsep yang digunakan untuk mengukur profesionalisme auditor eksternal pemerintah dalam menjalankan tugasnya dalam proses audit berdasarkan pada sikap dan perilaku mereka. Berdasarkan pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa profesionalisme merupakan sikap auditor yang melakukan pekerjaannya secara profesional yaitu bertanggungjawab terhadap tugas yang dikerjakannya, dan mampu menyelesaikannya secara efektif dan efisien dengan menggunakan pertimbangannya dalam menentukan prosedur audit yang sesuai standar.

Dalam SPAP Seksi 150 paragraf 01 halaman 12 (2011) menyatakan bahwa prinsip perilaku profesional mewajibkan setiap praktisi untuk mematuhi setiap ketentuan hukum dan peraturan yang berlaku, serta menghindari tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi. Hal tersebut mencakup setiap tindakan yang dapat terciptanya kesimpulan yang negatif oleh pihak ketiga yang rasional dan memiliki pengetahuan mengenai semua informasi yang relevan yang dapat menurunkan reputasi profesi. Sikap profesional yang harus ditanamkan kepada auditor dalam melaksanakan tugasnya dapat dilakukan dengan pendidikan, mengikuti pelatihan, seminar, serta pelatihan berkelanjutan.

Profesionalisme merupakan syarat utama yang harus dimiliki oleh seorang auditor. Hal tersebut dikarenakan auditor memegang peranan penting terhadap kualitas laporan keuangan yang dipercayakan untuk diaudit dan menggambarkan kinerja auditor terkait dengan pengambilan keputusan pada saat proses audit berlangsung. Auditor yang memiliki profesionalisme tinggi akan memberikan kontribusi yang dapat diandalkan kepada pengguna jasa.

2.1.5 Skeptisme Profesional

Skeptisme profesional merupakan dasar konstruksi dalam audit. Auditor diharuskan untuk bersikap skeptis selama pelaksanaan setiap

perikatan. Skeptisme berasal dari bahasa Yunani "*skeptikos*" yang berarti bertanya atau reflektif. Berdasarkan peraturan BPK No. 1 Tahun 2017, sikap skeptisme profesional berarti pemeriksa membuat penilaian kritis dengan pikiran yang selalu mempertanyakan kecukupan dan ketepatan bukti yang diperoleh selama pemeriksaan. Dalam Standar Profesional Akuntan Publik menjelaskan bahwa skeptisme profesional adalah sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan, waspada terhadap kondisi yang dapat mengindikasikan kemungkinan salah saji yang disebabkan oleh penipuan atau kesalahan, dan penilaian penting dari bukti audit (IAPI, 2011). Berdasarkan penjelasan tersebut dapat disimpulkan bahwa penerapan skeptisme profesional yang tepat mengharuskan auditor untuk mempertanyakan keandalan bukti, mewaspada indikator penipuan, dan menilai bukti secara kritis.

Skeptisme profesional dipandang sebagai sikap yang mendorong auditor dalam mengenali potensi kesalahan dan penyimpangan untuk menyelidiki salah saji. Auditor yang memiliki sikap skeptisme profesional tidak akan menerima penjelasan dari klien begitu saja, tetapi akan mengajukan pertanyaan untuk mendapatkan alasan, bukti, dan konfirmasi mengenai objek yang dipertanyakan dan selalu menyadari bukti audit yang kontradiktif sehingga penilaian yang dihasilkan akan optimal. Menurut Yustina dan Gonadi (2019) dalam praktiknya memberikan contoh dari mempertanyakan pikiran adalah dengan bertanya "Apa maksudmu?" dan "Mengapa kamu percaya dengan apa yang kamu lakukan?". Oleh karena itu, dalam audit, pikiran yang mempertanyakan adalah tindakan sadar akan kemungkinan salah saji, kesalahan, atau penipuan.

Menurut Hurr (2010) terdapat enam karakteristik skeptisme profesional, sebagai berikut.

1. Memeriksa dan menguji bukti (*Examination of evidence*) terdiri dari:
 - a) Pikiran yang selalu mempertanyakan (*Question mind*) merupakan karakteristik yang mempertanyakan mengenai alasan, penyesuaian, dan pembuktian atas sesuatu hal. Karakteristik ini dibentuk dari beberapa indikator yaitu menolak suatu pernyataan atau *statement* tanpa pembuktian yang jelas dan atau mengajukan banyak pertanyaan untuk pembuktian akan suatu hal.
 - b) Suspensi pada penilaian (*Suspension on judgement*) merupakan karakteristik yang mengindikasikan bahwa seseorang butuh waktu yang lebih lama untuk membuat pertimbangan yang matang, serta menambah informasi tambahan dalam mendukung pertimbangan tersebut dan tidak akan membuat keputusan jika semua informasi belum lengkap.
 - c) Pencarian pengetahuan (*Search for knowledge*) merupakan karakteristik yang didasari oleh rasa ingin tahu yang tinggi.
2. Memahami penyediaan informasi (*Understanding evidence providers*). karakteristik yang berhubungan dengan pemahaman penyediaan informasi yaitu:
 - a) *Interpersonal understanding* yaitu pengertian seorang individu terhadap alasan dan motivasi yang menyebabkan seseorang melakukan sesuatu. Pada saat menerima penjelasan dari klien, auditor harus memiliki sikap skeptis dengan cara menilai motivasi dan integritas klien untuk mencegah terjadinya kecurangan
3. Mengambil tindakan atas bukti (*Acting on the evidence*). Karakteristik yang berhubungan dengan mengambil tindakan atas bukti diantaranya:
 - a) *Self determining* yaitu kemampuan auditor untuk menentukan cukup tidaknya informasi yang diberikan sebagai bukti sebelum membuat keputusan audit
 - b) *Self confidence* yaitu rasa percaya terhadap diri sendiri. Auditor yang memiliki kepercayaan diri yang tinggi akan meyakini pekerjaannya dan dapat mempertahankan diri dari tekanan orang lain.

2.1.6 Time Budget Pressure

Dalam perikatan audit terdapat istilah penugasan yang disepakati oleh dua pihak, antara auditor dan entitas yang diaudit dan seringkali menimbulkan munculnya *time budget pressure* (tekanan anggaran waktu). SA bagian 150.02 poin pertama dari standar kerja lapangan “mengharuskan auditor untuk merencanakan dan mengendalikan pekerjaannya secara efektif” (IAI, 2001). Dalam praktiknya, *time budget* digunakan untuk mengukur tingkat efisiensi auditor dalam menyelesaikan pekerjaan auditnya. Said dan Munandar (2018) mengemukakan definisi *time budget pressure* adalah suatu kondisi ketika auditor berada dibawah tekanan untuk dapat menyelesaikan penugasan audit sesuai dengan anggaran waktu yang telah disepakati. Herlina dan Marpaung (2019) mendefinisikan *time budget pressure* sebagai keadaan yang menunjukkan bahwa auditor dituntut untuk melakukan tekanan anggaran waktu

yang seefisien mungkin dengan keterbatasan sumber daya yang telah diberikan untuk melaksanakan tugas dan menyelesaikannya secara tepat waktu dengan pembatasan waktu dan anggaran yang sangat ketat dan kaku. Berdasarkan pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa *time budget pressure* (tekanan anggaran waktu) merupakan tekanan yang timbul dari kurangnya anggaran waktu yang dialokasikan untuk menyelesaikan penugasan audit.

Margheim *dkk.* (2005) menyatakan bahwa tekanan waktu terkait anggaran hanya dapat terjadi ketika jumlah waktu yang dianggarkan kurang dari total waktu yang tersedia dan auditor memiliki kemampuan untuk menanggapi tekanan dengan menyelesaikan pekerjaan pada waktu pribadi mereka dan tidak melaporkan jumlah waktu yang dihabiskan dalam audit. *Time budget* dibutuhkan untuk menentukan biaya audit dan mengukur kinerja auditor, tetapi anggaran waktu seringkali tidak sesuai dengan realisasi atas pelaksanaan audit dan mengakibatkan timbul perilaku disfungsional yang menyebabkan rendahnya kualitas audit. Ketatnya *time budget* (anggaran waktu) dapat mengarahkan auditor melakukan audit dibawah tekanan untuk memenuhi anggaran, sehingga membahayakan tingkat kebebasan auditor dalam melakukan prosedur audit sesuai standar yang berlaku (McNamara dan Liyanarachi, 2008).

Penetapan waktu yang telah ditetapkan dapat menjadi salah satu faktor penyebab stres yang mengakibatkan gangguan bagi auditor dalam menyelesaikan program audit sebagaimana mestinya. Auditor yang bekerja di bawah tekanan waktu akan melakukan pekerjaannya dengan lebih cepat yang menyebabkan kemungkinan mengabaikan beberapa proses audit dan hanya menyelesaikan yang penting-penting saja (Sari dan Lestari, 2018). Percepatan penyelesaian langkah-langkah tersebut seperti mengurangi jumlah pekerjaan

dalam program audit, dan mempercayai alasan auditee terkait dengan bukti tanpa menganalisis kebenarannya. Selain itu, Asare *dkk.* (2015) mengatakan anggaran waktu dan biaya dapat menyebabkan auditor mengurangi biaya dengan melakukan kualitas yang lebih rendah atau kuantitas pengujian audit yang lebih sedikit daripada yang diperlukan untuk mendeteksi kecurangan atau menggunakan staf dengan keahlian yang kurang dari yang optimal untuk mendeteksi kecurangan. Ketika auditor merasa dibatasi untuk memenuhi anggaran waktu, mereka mungkin menolak menyelidiki isyarat penipuan agar tidak melebihi anggaran. Hal tersebut akan menghasilkan kinerja yang buruk dan memengaruhi kualitas audit yang dihasilkan.

Menurut Handoko dan Pamungkas (2020) Tekanan waktu yang dialami auditor dalam melaksanakan audit juga sangat memengaruhi kualitas audit, dikarenakan tingginya tekanan waktu dalam melakukan audit membuat auditor semakin meningkatkan efisiensi dalam melakukan audit sehingga seringkali audit yang dilakukan oleh auditor tidak selalu berdasarkan prosedur dan perencanaan yang sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Dalam menghadapi *time budget pressure* tersebut seorang auditor akan menghadapi tekanan dalam dua cara yaitu respon fungsional (positif) dan respon disfungsional (negatif). Respon fungsional (positif) yaitu ketika auditor bekerja lebih keras dan memanfaatkan waktu sebaik mungkin, sedangkan respon disfungsional yaitu ketika auditor mengabaikan beberapa prosedur audit sehingga menyebabkan penurunan kualitas audit.

2.1.7 Moral Reasoning

Moral memiliki peranan penting dalam kehidupan manusia yang berkaitan dengan tingkah laku manusia. Secara etimologis, kata moral sama dengan etika dikarenakan kedua kata tersebut bersama-sama mempunyai arti yaitu kebiasaan atau adat. Perbedaannya hanyalah terletak pada asal

bahasanya saja yaitu moral berasal dari bahasa latin dan etika berasal dari bahasa Yunani. Moral dapat diartikan sebagai nilai-nilai dan norma-norma yang menjadi pegangan bagi seseorang maupun suatu kelompok dalam mengatur tingkah lakunya (Febrianty, 2011).

Pemahaman atas *moral reasoning* merupakan salah satu cara yang dapat digunakan oleh auditor dalam memecahkan masalah moral dengan menggunakan logika yang sehat. Menurut Januarti dan Faisal (2010) *moral reasoning* atau yang sering juga disebut sebagai kesadaran moral (*Moral judgement* atau *moral thinking*) merupakan sebuah proses penentuan benar atau salah yang dialami seorang individu dalam suatu situasi yang menjadi faktor penentu pengambilan keputusan etis. Kemudian, menurut Kohlberg mendefinisikan *moral reasoning* sebagai penilaian nilai, sosial dan kewajiban yang mengikat individu dalam melakukan suatu tindakan (Larasati, 2018). Berdasarkan pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa *moral reasoning* merupakan sebuah proses yang dialami oleh seseorang dalam pengambilan keputusan etis atau sebuah proses pembentukan tingkah laku berdasarkan penilaian moral individu.

Moral reasoning dapat juga disebut sebagai kesadaran moral (*moral judgement, moral thinking*). *Moral reasoning* pada individu terbentuk berdasarkan nilai keadilan dan pemahaman pentingnya berperilaku secara moral dengan individu atau kelompok. Bentuk-bentuk *moral reasoning* tercermin dalam perilaku seperti jujur dan bekerja sesuai dengan hati nurani dan sumpah jabatan, yang akan berdampak terhadap meningkatnya mutu pekerjaan seorang auditor (Syamsuriana dkk. 2019).

Menurut Metzger (2000) terdapat beberapa alasan pentingnya mempertahankan *moral reasoning* pada auditor. Pertama, auditor pemerintah merupakan pihak yang dipercaya rakyat dalam mengawasi penggunaan dan

pertanggungjawaban anggaran. Kedua, auditor pemerintah banyak menghadapi konflik peran sebagai representasi lembaga pemerintah, disisi auditor harus tetap mempertahankan independensinya, namun disisi lain harus membuat keputusan politik. *Moral reasoning* yang dimiliki oleh seorang auditor akan memengaruhi perilaku etisnya, dikarenakan auditor yang memiliki *moral reasoning* yang tinggi akan berbeda dengan auditor yang memiliki *moral reasoning* rendah jika dihadapkan dengan permasalahan etis. Tingkat *moral reasoning* tinggi akan menjadikan dasar perilaku auditor pada prinsip-prinsip moral dalam memberikan persepsi etis dari kasus pelanggaran etika. Sebaliknya, tingkat *moral reasoning* rendah cenderung mengabaikan prinsip-prinsip moral dalam memberikan persepsi etis atas kasus pelanggaran etika (Prayogi dan Suprajitno, 2020).

Moral reasoning dianggap sebagai salah satu faktor yang dianggap memiliki pengaruh terhadap kualitas audit (Hasanah dkk. 2020). *Moral reasoning* secara positif terkait dengan perilaku moral yang diperlukan untuk pengambilan keputusan moral. Auditor yang memiliki *moral reasoning* akan mendasarkan keputusan yang diambil sesuai dengan aturan dan norma yang ada dan bukan sebuah keputusan yang hanya menguntungkan dirinya sendiri. Seorang auditor dengan tingkat *moral reasoning* yang tinggi ketika menemukan kecurangan dalam sistem akuntansi klien maka keputusan yang diambil adalah melaporkan kecurangan tersebut yang akan berdampak terhadap kualitas audit yang dihasilkan.

Moral reasoning dapat diukur dengan menggunakan *Multidimensional Ethics Scale* (MES). *Multidimensional Ethics Scale* (MES) secara spesifik mengidentifikasi rasionalisasi dibalik alasan moral dan mengapa responden percaya bahwa suatu tindakan bersifat etis. Indikator *Multidimensional Ethics Scale* (MES) dalam Januarti dan Faisal (2010) yaitu sebagai berikut.

1. *Justice* atau *moral equity* menyatakan bahwa melakukan sesuatu yang benar ditentukan oleh adanya prinsip keadilan formal (*formal justice*).
2. *Relativism*, merupakan model penalaran (*reasoning*) pragmatis yang beranggapan bahwa etika dan nilai-nilai tidak bersifat umum (*universal*) namun terikat pada budaya.
3. *Egoism*, merupakan sebuah tindakan untuk selalu berusaha memaksimalkan kesejahteraan individu dan memandang sebuah tindakan adalah etis jika memberikan keuntungan pada diri sendiri.
4. *Utilitarianism*, menyatakan bahwa penalaran merupakan salah satu dari filosofi konsekuensi. Moralitas dari suatu tindakan merupakan sebuah fungsi dari manfaat yang diperoleh dan biaya yang terjadi. Konsekuensinya adalah bagaimana memaksimalkan kesejahteraan dengan meminimalkan biaya yang terjadi.
5. *Deontology* atau *contractual* 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.

Multidimensional ethical scale (MES) menyediakan ukuran langsung atas orientasi etika responden pada sejumlah konstruk moral. Secara spesifik *multidimensional ethical scale* (MES) mengidentifikasi rasional dibalik alasan moral dan mengapa responden percaya bahwa suatu tindakan adalah etik.

2.1.8 Kualitas Audit

Standar audit mengharuskan auditor untuk merencanakan dan melaksanakan audit untuk memperoleh keyakinan memadai mengenai apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material dan untuk menyatakan pendapat terkait penyajian laporan keuangan yang adil (PCAOB 2010a). Sejauh mana pengguna laporan keuangan dapat bergantung pada opini audit tergantung pada kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor. De angelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas bahwa seorang auditor akan menemukan salah saji material dalam laporan keuangan klien dan dengan jujur melaporkan kesalahan material, misrepresentasi, atau kelalaian dalam laporan keuangan klien ke dalam laporan audit mereka untuk pengguna laporan keuangan. Menurut Knechel dkk. (2013) berdasarkan *Government Accountability Office* (GAO) mendefinisikan kualitas audit sebagai salah satu yang dilakukan sesuai dengan Standar Audit yang Diterima Secara Umum (GAAS) untuk memberikan jaminan yang wajar bahwa laporan keuangan yang

diaudit dan pengungkapan terkait (1) disajikan sesuai dengan Prinsip Akuntansi yang Diterima Secara Umum (GAAP), dan (2) tidak terdapat salah saji secara material baik karena kesalahan atau kecurangan. Berdasarkan pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa kualitas audit merupakan temuan auditor setelah melakukan audit berupa pelanggaran yang tidak sesuai dengan standar audit dan kode etik yang dilaporkan dalam laporan keuangan.

Salah satu penilaian penting bagi auditor adalah mengenai kualitas audit yang dihasilkan (Fishcer, 1996). Hal tersebut dikarenakan kualitas audit merupakan hal penting untuk meningkatkan tingkat kepercayaan pengguna laporan hasil pemeriksaan terhadap pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor. Menurut SPAP No. 01 SA Seksi 150 (IAPI, 2016) menyatakan bahwa audit yang dilakukan oleh auditor dikatakan berkualitas, apabila memenuhi standar auditing dan standar pengendalian mutu. Standar auditing terdiri dari standar umum, standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan. Standar yang telah ditetapkan antara lain:

1. Standar umum
 - a. Audit harus dilaksanakan oleh seseorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor
 - b. Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor
 - c. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama
2. Standar pekerjaan lapangan
 - a. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya, dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya
 - b. Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, waktu, dan lingkungan pengujian yang akan dilakukan
 - c. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan, keterangan dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit
3. Standar pelaporan
 - a. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia
 - b. Laporan auditor harus menunjukkan, jika ada ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya
 - c. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor

- d. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat menyeluruh tersebut tidak dapat diberikan, maka alasannya harus ikut dinyatakan.

Selain memenuhi standar audit, probabilitas auditor dalam menghasilkan audit yang berkualitas tergantung pada keterampilan, pengetahuan, dan faktor-faktor lainnya. Menurut Mustofa (2014) dalam Ningrum dan Wedari (2017) audit berkualitas tinggi dapat dicapai oleh tim yang memenuhi kriteria berikut ini.

1. Menerapkan aturan, etika, dan perilaku evaluasi yang tepat.
2. Memiliki pengetahuan, keterampilan, pengalaman dan waktu yang cukup untuk menyelesaikan proses audit.
3. Menerapkan proses audit yang benar dan prosedur audit kontrol kualitas sesuai dengan aturan, peraturan dan standar.
4. Menghasilkan laporan yang bermanfaat tepat waktu dan berinteraksi secara tepat dengan pengguna yang relevan.

2.2 Penelitian Terdahulu

Mardijuwono dan Subianto (2018) meneliti pengaruh independensi, profesionalisme, dan skeptisme profesional terhadap kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa independensi berpengaruh positif tetapi tidak signifikan terhadap kualitas audit, profesionalisme berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit, kemudian skeptisme profesional berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit.

Aprila *dkk.* (2019) meneliti pengaruh kompetensi, independensi, profesionalisme terhadap kualitas audit pada auditor BPKP. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit, Independensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit, kemudian profesionalisme berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit.

Dewi *dkk.* (2017) meneliti pengaruh independensi auditor, pengalaman kerja, kepuasan kerja, dan kompetensi auditor terhadap kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa independensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit, pengalaman kerja berpengaruh negatif terhadap kualitas audit, kepuasan kerja berpengaruh positif terhadap kualitas audit, kemudian kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit

Lesmana dan Machdar (2015) meneliti pengaruh profesionalisme, kompetensi, dan independensi terhadap kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa profesionalisme berpengaruh positif terhadap kualitas audit, kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit, kemudian independensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Sari *dkk.* (2020) meneliti pengaruh fee audit dan profesionalisme terhadap kualitas audit dengan kepuasan kerja sebagai variabel moderasi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa fee audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit, profesionalisme berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit, kepuasan kerja auditor mampu memoderasi pengaruh fee audit terhadap kualitas audit, kemudian kepuasan kerja auditor mampu memoderasi pengaruh profesionalisme terhadap kualitas audit.

Putri dan Mardijuwono (2020) meneliti pengaruh kompetensi, pengalaman kerja, profesionalisme, independensi auditor terhadap kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit, profesionalisme berpengaruh positif terhadap kualitas audit, pengalaman kerja berpengaruh negatif terhadap kualitas audit, kemudian independensi berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

Iryani (2017) meneliti pengaruh kompetensi, independensi, dan profesionalisme terhadap kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kompetensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit,

independensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit, kemudian profesionalisme berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit.

Merawati dan Ariska (2018) meneliti pengaruh *moral reasoning*, skeptisme profesional auditor, tekanan ketaatan dan *self-efficacy* terhadap kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *moral reasoning* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, skeptisme profesional berpengaruh positif terhadap kualitas audit, tekanan ketaatan tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, kemudian *self-efficacy* berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Landarica dan Arizqi (2020) meneliti pengaruh independensi, *moral reasoning* dan skeptisme profesional auditor terhadap kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, *moral reasoning* berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, skeptisme profesional berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, kemudian independensi, *moral reasoning* dan skeptisisme profesional berpengaruh terhadap kualitas audit dengan kontribusi sebesar 48,9%.

Siregar dkk. (2019) meneliti pengaruh *moral reasoning*, skeptisme profesional, dan kecerdasan spiritual terhadap kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *moral reasoning* berpengaruh terhadap kualitas audit, skeptisme profesional berpengaruh terhadap kualitas audit, kecerdasan spiritual berpengaruh terhadap kualitas audit, kemudian *moral reasoning*, skeptisme profesional, dan kecerdasan spiritual secara simultan berpengaruh terhadap kualitas audit.

Apriyas dan Pustikaningsih (2016) meneliti pengaruh kompetensi, independensi, dan *time budget pressure* auditor terhadap kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kompetensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit, independensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit, *time budget*

pressure berpengaruh negatif terhadap kualitas audit, kemudian kompetensi, independensi, dan *time budget pressure* secara bersama sama berpengaruh terhadap kualitas audit.

Najib dan Suryandari (2017) meneliti pengaruh pengalaman dan *time budget pressure* terhadap kualitas audit dengan kompensasi sebagai variabel moderasi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengalaman, tekanan anggaran waktu dan kompensasi berpengaruh secara simultan terhadap kualitas audit, pengalaman berpengaruh positif terhadap kualitas audit, tekanan anggaran waktu berpengaruh negatif terhadap kualitas audit, kompensasi berpengaruh positif terhadap kualitas audit, kompensasi mampu memoderasi pengaruh pengalaman terhadap kualitas audit, kemudian kompensasi mampu memoderasi pengaruh tekanan anggaran waktu terhadap kualitas audit.

Primastuti dan Suryandari (2014) meneliti pengaruh *time budget pressure* terhadap kualitas audit dengan independensi sebagai variabel intervening. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *time budget pressure* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit, independensi berpengaruh terhadap kualitas audit, *time budget pressure* berpengaruh negatif terhadap independensi, *time budget pressure* berpengaruh terhadap kualitas audit dengan independensi sebagai variabel intervening.

Rahayuningsih dan Widiyani (2019) meneliti pengaruh *moral reasoning* dan skeptisme profesional memoderasi pengaruh independensi terhadap kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa independensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit, *moral reasoning* memperkuat pengaruh independensi terhadap kualitas audit, kemudian skeptisme profesional memperkuat pengaruh independensi terhadap kualitas audit.

Dewi dan Dwirandra (2018) meneliti kompetensi dan *moral reasoning* memoderasi pengaruh independensi terhadap kualitas audit. Hasil penelitian

menunjukkan bahwa independensi berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit, kompetensi memperkuat pengaruh positif independensi terhadap kualitas audit, kemudian *moral reasoning* memperkuat pengaruh positif independensi terhadap kualitas audit.

Mindarti *dkk.* (2016) meneliti pengaruh *moral reasoning* memoderasi kompetensi, skeptisme profesional, dan independensi terhadap kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa independensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit, *moral reasoning* tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, skeptisme profesional berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit, *moral reasoning* memperkuat pengaruh independensi terhadap kualitas audit, *moral reasoning* memperkuat pengaruh skeptisme profesional terhadap kualitas audit, kemudian *moral reasoning* tidak memoderasi pengaruh kompetensi terhadap kualitas audit.