

DISERTASI

**PENDETEKSIAN AKUNTANSI KREATIF DALAM
PEMBERIAN OPINI AUDITOR PEMERINTAH**

**DETECTION OF CREATIVE ACCOUNTING IN THE
ISSUANCE GOVERNMENT AUDITOR OPINION**

MUHAMMAD YASMIN

A023201007



**PROGRAM DOKTOR ILMU AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR
2024**

LEMBAR PENGESAHAN DISERTASI
PENDETEKSIAN AKUNTANSI KREATIF DALAM PEMBERIAN
OPINI AUDITOR PEMERINTAH

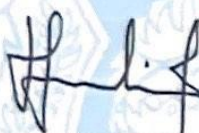
Disusun dan diajukan oleh

MUHAMMAD YASMIN
A023201007

Telah dipertahankan dihadapan Panitia Ujian Doktor pada 02 Februari 2024
dan dinyatakan telah memenuhi syarat kelulusan

Pada
Program Studi Doktor Ilmu Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Hasanuddin
Makassar

Mengesahkan:
Promotor,



Prof. Dr. Haliah, SE., Ak., M.Si., CA
NIP 196507311991032002

Ko-promotor I



Dr. Andi Kusumawati, SE., Ak., M.Si., CA
NIP 196604051992032003

Ko-promotor II



Dr. Damawati, SE., Ak., M.Si., Ak., CA
NIP 196705181998022001

Ketua Program Studi Ilmu Akuntansi



Dr. Ratna Ayu Damayanti, SE., Ak., M.Soc., SC., CA
NIP 196703191992032003

Dekan Fakultas Ekonomi dan Bisnis



Prof. Dr. Abd. Rahman Kadir, SE., M.Si., CIPM
NIP 196402051988101001

PERNYATAAN KEASLIAN PENELITIAN

Saya yang bertanda tangan dibawah ini,

nama : Muhammad Yasmin
NIM : A023201007
jurusan/program studi : Doktor Ilmu Akuntansi

menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa disertai yang berjudul:

PENDETEKSIAN AKUNTANSI KREATIF DALAM PEMBERIAN OPINI AUDITOR PEMERINTAH

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 disertasi 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, 12 Februari 2024

Yang menyatakan,



[Handwritten Signature]

Muhammad Yasmin

PRAKATA

Puji syukur peneliti panjatkan kepada Allah SWT atas segala rahmat dan kasih-Nya sehingga peneliti dapat menyelesaikan Disertasi ini dengan judul “Pendeteksian Akuntansi Kreatif Dalam Pemberian Opini Auditor Pemerintah”, sebagai tugas akhir untuk memperoleh gelar Doktor dalam Bidang Ilmu Akuntansi (Dr.) pada Program Strata Tiga (S-3) Program Studi Doktor Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin (FEB-UH). Salam dan shalawat semoga senantiasa tercurah untuk Nabi Muhammad SAW penunjuk segala laku dan ucap bagi umatnya. Proses penyusunan disertasi ini dilandasi dengan penuh kesungguhan dan kesabaran serta bantuan dari berbagai pihak sehingga dapat terselesaikan pada waktu yang tepat. Oleh karena itu, pada kesempatan ini peneliti ingin berterima kasih atas segala bantuan dan doanya kepada:

1. Kedua orang tua peneliti Drs. H. Dinar Kadir (alm.) dan Hj. Syamsani yang peneliti sangat yakini selalu mendorong dan mendoakan meskipun tak pernah terliskan.
2. Bapak Prof. Dr. Abdul Rahman Kadir, S.E., M.Si., selaku Dekan FEB-UH.
3. Ibu Dr. Ratna Ayu Damayanti, S.E., Ak., M.Soc., Sc., CA., selaku Ketua Program Doktor Ilmu Akuntansi FEB-UH.
4. Ibu Prof. Dr. Haliah, S.E., Ak., M.Si., CA., selaku Promotor, Ibu Dr. A. Kusumawati, S.E., Ak., M.Si., CA., selaku Kopromotor 1 dan Ibu Dr. Darmawati, S.E., Ak., M. Si, CA., selaku Kopromotor 2 yang telah meluangkan waktunya memberikan bimbingan hingga disertasi ini dapat terselesaikan, terima kasih atas kesediaannya berbagi pengetahuan yang sangat berharga.
5. Ibu Prof. Dr. Mediaty, S.E., Ak., M.Si., CA., Bapak Prof. Dr. Syamsuddin, S.E., Ak., M.Si., CA., Ibu Prof. Dr. Nirwana, S.E., Ak., M.Si., CA., dan Ibu Dr. Aini Indrijawati, S.E., Ak., M.Si., CA., selaku tim penilai. Terima kasih atas waktu, kesempatan, dan pengetahuan yang telah diberikan.

6. Seluruh dosen Program Doktor Ilmu Akuntansi FEB-UH yang telah membekali ilmu pengetahuan penulis baik pada saat dibangku perkuliahan maupun di luar perkuliahan sehingga bagi penulis dapat membantu penyelesaian disertasi ini.
7. Pegawai akademik Program Doktor Ilmu Akuntansi, Kemahasiswaan, dan Perpustakaan FEB-UH yang telah membantu peneliti dalam kelancaran urusan akademik. Terima kasih atas segala bantuannya.
8. Istriku tercinta A. Ruyani Kamil dan Anakku tersayang (Ahmad Zakwan, S.E., M.Ak., Ahmad Zaidan, S.T., dan Adibah Rafifah, S.E.) selalu mendorong dan mendoakan penulis yang menjadi inspirasi dalam penyelesaian disertasi ini.
9. Teman seperjuangan Wadi, St. Rahmah, Irmayanti, Bakri, dan Agus Bandang, Terima kasih atas supportnya sampai hari ini.
10. Rekan-rekan kerja di BPK RI Perwakilan Prov. Papua dan Perwakilan Prov. Papua Barat yang telah bersedia meluangkan waktu serta bersedia mengisi kuesioner guna memperlancar proses penyusunan disertasi ini.
11. Semua pihak yang tidak dapat peneliti sebutkan satu persatu, yang dengan tulus memberikan semangat dan doa sehingga disertasi ini dapat terselesaikan. Terima kasih atas segala doa dan bantuannya.

Peneliti menyadari bahwa disertasi ini masih jauh dari sempurna, oleh karena itu, kritik dan saran yang membangun sangat peneliti harapkan demi perbaikan kedepannya.

Makassar, 12 Februari 2024

Muhammad Yasmin

ABSTRAK

MUHAMMAD YASMIN. *Pendeteksian Akuntansi Kreatif dalam Pemberian Opini Auditor Pemerintah* (dibimbing oleh Haliah, A. Kusumawati, dan Darmawati).

Penelitian ini bertujuan menguji dan menganalisis pengaruh auditor dalam memberikan opini telah menggunakan skeptisme profesional, *brainstorming*, dan *whistleblower*. Dengan dukungan manajemen yang dimiliki, opini yang dihasilkan tidak menyesatkan bagi pihak-pihak yang berkepentingan terhadap hasil audit BPK RI. Metode penelitian ini menggunakan deskriptif kuantitatif. Data yang digunakan yaitu data primer yang bersumber dari hasil kuesioner yang diperoleh dari responden. Populasi penelitian ini yaitu auditor pada BPK RI Perwakilan Provinsi Papua dan Papua Barat dengan jumlah 145 sampel menggunakan *purposive sampling*. Kedua provinsi tersebut dibagi dalam dua klaster yaitu Provinsi Papua klaster Tipe A dengan tenaga auditor 88 orang dan Papua Barat klaster Tipe B auditor 57 orang. Penelitian ini menggunakan alat analisis *Statistical Package for the Social Sciences* atau SPSS versi 25. Hasil penelitian menunjukkan bahwa skeptisme profesional, *brainstorming*, dan *whistleblower* berpengaruh terhadap opini audit. Dukungan manajemen dapat memoderasi skeptisisme profesional terhadap opini audit. Dukungan manajemen dapat memoderasi *brainstorming* terhadap opini audit, dan dukungan manajemen dapat memoderasi *whistleblower* terhadap opini audit. Kecerdasan emosional tidak dapat memoderasi skeptisisme profesional terhadap opini audit, kecerdasan emosional tidak dapat memoderasi *brainstorming* terhadap opini audit, dan kecerdasan emosional tidak dapat memoderasi *whistleblower* terhadap opini audit.

Kata kunci: opini audit, skeptisme profesional, *brainstorming*, *whistleblower*, dan dukungan manajemen



ABSTRACT

MUHAMMAD YASMIN. *Detection of Creative Accounting in the Issuance Government Auditors' Opinion* (supervised by Haliah, A. Kusumawati, and Darmawati).

This research aims to test and analyze the effect of auditors in providing opinions, employ professional skepticism, brainstorming, and whistleblower support, and how management support influences the resultant opinions to ensure that they are not misleading for stakeholders regarding the audit results of the Supreme Audit Agency of the Republic of Indonesia (BPK RI). The research methodology employed was quantitative descriptive. The primary data utilized were derived from questionnaires distributed to respondents. The research population consisted of auditors at the BPK RI Representatives in Papua and West Papua Provinces, consisting of 145 selected using purposive sampling. The two provinces were categorized into two clusters, namely Papua Province as Cluster Type A, with 88 auditors, and West Papua Province as Cluster Type B, with 57 auditors. Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) version 25 was used as the analytical tool. The findings indicate that professional skepticism, brainstorming, and whistleblower significantly affect auditors' opinions. Management support moderates professional skepticism concerning auditors' opinions, moderates brainstorming regarding audit opinions, and moderates whistleblower on auditors' opinions. However, emotional intelligence does not moderate professional skepticism, brainstorming, or whistleblower effects on audit opinions.

Keywords: audit opinions, professional skepticism, brainstorming, whistleblower, management support



DAFTAR ISI

DISERTASI.....	i
DISERTASI.....	ii
PERNYATAAN KEASLIAN PENELITIAN.....	iii
PRAKATA.....	iv
ABSTRAK.....	vi
<i>ABSTRACT</i>	vii
DAFTAR ISI.....	viii
DAFTAR TABEL.....	xi
DAFTAR GAMBAR.....	xiii
DAFTAR LAMPIRAN.....	xiv
BAB I PENDAHULUAN.....	1
1.1. Latar Belakang.....	1
1.2. Rumusan Masalah.....	17
1.3. Tujuan penelitian.....	18
1.4. Kegunaan Penelitian.....	19
1.4.1. Kegunaan Teoritis.....	19
1.4.2. Kegunaan Praktis.....	19
BAB II KAJIAN PUSTAKA.....	21
2.1. Teori Keagenanan.....	21
2.2. Teori Pencapaian Tujuan (<i>Goal Setting Theory</i>).....	24
2.3. <i>Auditing</i>	25
2.4. Opini Audit.....	27
2.4.1. Jenis-jenis Opini Audit.....	28
2.5. Akuntansi Kreatif (<i>Creative Accounting</i>).....	30
2.6. Skeptisisme Profesional.....	32
2.7. Brainstorming.....	33
2.8. Whistleblower.....	35
2.9. Kecerdasan emosional.....	41
2.10. Dukungan manajemen.....	43
2.11. Penelitian Terdahulu.....	44
BAB III KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS.....	45

3.1.	Kerangka Konseptual Penelitian	45
3.2.	Hipotesis.....	50
3.2.1.	Skeptisisme Profesional	50
3.2.2.	<i>Brainstorming</i>	51
3.2.3.	<i>Whistleblower</i>	53
3.2.4.	Dukungan Manajemen	54
3.2.5.	Kecerdasan Emosional.....	56
BAB IV METODE PENELITIAN		59
4.1.	Jenis Penelitian	59
4.2.	Lokasi Penelitian dan Waktu Penelitian	59
4.3.	Populasi dan Sampel.....	59
4.4.	Pengumpulan data	60
4.5.	Teknik Pengumpulan Data	61
4.6.	Pengujian Instrumen.....	62
4.7.	Metode Analisis Data.....	63
4.7.1.	Statistik Deskriptif	63
4.7.2.	Uji Asumsi Klasik.....	64
4.8.	Pengujian Hipotesis.....	65
4.8.1.	Analisis Regresi Linear Berganda.....	65
4.8.2.	Analisis Regresi Moderasi	67
4.9.	Definisi Konsep dan Operasional Variabel.....	71
4.9.1.	Variabel Penelitian.....	71
4.9.2.	Definisi Operasional Variabel	71
BAB V HASIL PENELITIAN		75
5.1.	Deskripsi Data.....	75
5.1.1	Karakteristik Identitas Responden	75
5.1.2	Karakteristik Responden Berdasarkan Jenis Kelamin.....	76
5.1.3	Karakteristik Responden Berdasarkan Usia.....	76
5.1.4	Karakteristik Responden Berdasarkan Tingkat Pendidikan.....	77
5.1.5	Karakteristik Responden Berdasarkan Jabatan	78
5.2.	Pengujian Kualitas Data / Pengujian Instrumen	79
5.3.	Analisis Statistik Deskriptif Variabel Penelitian	81
5.4.	Uji Asumsi Klasik.....	88
5.4.1	Normalitas	88
5.4.2	Multikolinearitas.....	89

5.4.3 Heterokedastisitas.....	93
5.5. Pengujian Hipotesis.....	97
5.5.1. Regresi Linear Berganda.....	97
5.5.2. Analisis Regresi Moderasi	101
BAB VI PEMBAHASAN.....	107
6.1. Skeptisisme Profesional berpengaruh terhadap pendeteksian akuntansi kreatif sebelum pemberian Opini Auditor	109
6.2. <i>Brainstorming</i> berpengaruh terhadap pendeteksian akuntansi kreatif sebelum pemberian opini auditor.....	113
6.3. <i>Whistleblower</i> berpengaruh terhadap pendeteksian akuntansi kreatif sebelum pemberian Opini Auditor.....	117
6.4. Dukungan Manajemen dapat Memoderasi Skeptisisme Profesional terhadap pendeteksian akuntansi kreatif sebelum pemberian Opini Auditor	120
6.5. Dukungan Manajemen dapat Memoderasi <i>Brainstorming</i> terhadap pendeteksian akuntansi kreatif sebelum pemberian Opini Auditor	123
6.6. Dukungan Manajemen dapat Memoderasi <i>Whistleblower</i> terhadap pendeteksian akuntansi kreatif sebelum pemberian Opini Auditor	126
6.7. Kecerdasan Emosional tidak dapat Memoderasi Skeptisisme Profesional terhadap pendeteksian akuntansi kreatif sebelum pemberian Opini Auditor	128
6.8. Kecerdasan Emosional tidak dapat Memoderasi <i>Brainstorming</i> terhadap pendeteksian akuntansi kreatif sebelum pemberian Opini Auditor	130
6.9. Kecerdasan Emosional tidak dapat Memoderasi <i>Whistleblower</i> terhadap pendeteksian akuntansi kreatif sebelum pemberian Opini Auditor	132
BAB VII PENUTUP	135
7.1. Simpulan	135
7.2. Implikasi	139
7.3. Novelty	140
7.4. Limitasi	140
7.5. Saran.....	141
DAFTAR PUSTAKA.....	143
LAMPIRAN	152

DAFTAR TABEL

Tabel		Halaman
1.1	Beberapa Kasus di Kementerian, Provinsi, dan Kab./Kota yang Telah mendapatkan Opini WTP.....	2
4.1	Kriteria Penentuan Variabel Moderasi	66
4.2	Definisi Operasionalisasi Variabel.....	69
5.1	Jumlah Responden.....	71
5.2	Karakteristik Responden Berdasarkan Jenis Kelamin.....	72
5.3	Karakteristik Responden Berdasarkan Usia.....	73
5.4	Karakteristik Responden Berdasarkan Tingkat Pendidikan.....	73
5.5	Karakteristik Responden Berdasarkan Jabatan.....	74
5.6	Hasil Uji Validitas.....	75
5.7	Hasil Uji Reliabilitas.....	77
5.8	Statistik Deskriptif.....	77
5.9	Deskripsi Variabel Opini Audit.....	78
5.10	Deskripsi Variabel Skeptisisme Profesional.....	79
5.11	Deskripsi Variabel <i>Brainstorming</i>	80
5.12	Deskripsi Variabel Whistleblower.....	81
5.13	Deskripsi Variabel Dukungan Manajemen.....	82
5.14	Deskripsi Variabel Kecerdasan Emosional.....	83
5.15	Uji Normalitas.....	84
5.16	Uji Multikolinearitas Persamaan 1.....	85
5.17	Uji Multikolinearitas Persamaan 2.....	86
5.18	Uji Multikolinearitas Persamaan 3.....	87
5.19	Uji Multikolinearitas Persamaan 4.....	88
5.20	Uji Heterokedastisitas Persamaan 1.....	90
5.21	Uji Heterokedastisitas Persamaan 2.....	90
5.22	Uji Heterokedastisitas Persamaan 3.....	91
5.23	Uji Heterokedastisitas Persamaan 4.....	92
5.24	Uji Regresi Linear Berganda.....	93
5.25	Uji Parsial.....	94
5.26	Uji Koefisien Determinasi.....	96
5.27	Uji Regresi Moderasi 1.....	97

5.28 Uji Regresi Moderasi 2.....	98
5.29 Uji Regresi Moderasi 3.....	100
6.1 Ringkasan Hasil Penelitian.....	102

DAFTAR GAMBAR

Gambar		Halaman
2.1	Alur Pertanggungjawaban Keuangan Negara.....	22
3.1	Kerangka Konseptual Penelitian.....	48
4.1	Rerangka Penentuan Variabel Moderasi.....	67

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran	Halaman
1 Hasil Penelitian Terdahulu.....	144
2 Kuesioner.....	149
3 Pengujian Instrumen.....	155
4 Uji Asumsi Klasik.....	162
5 Pengujian Hipotesis.....	168

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Auditor merupakan suatu profesi yang bertugas melakukan kegiatan auditing khususnya pada laporan-laporan terkait dengan keuangan dari suatu organisasi, baik organisasi yang bersifat profit (perusahaan/BUMN/BUMD) dan non-profit (instansi pemerintah, yayasan sosial). Opini auditor merupakan pendapat yang dikeluarkan oleh auditor mengenai kewajaran laporan keuangan auditan dalam semua hal yang material, didasarkan atas kesesuaian penyusunan laporan keuangan dengan prinsip akuntansi berterima umum. Pemberian opini merupakan bentuk apresiasi dari auditor yang diberikan melalui lembaga resmi yang ditunjuk oleh pemerintah yaitu Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK RI) atas hasil pemeriksaan laporan keuangan, disamping pemberian rekomendasi lainnya. Laporan keuangan yang disusun oleh kementerian/lembaga dan pemerintah daerah merupakan media akuntabilitas keuangan yang disajikan sesuai Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).

BPK RI menekankan pentingnya meraih opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) bagi entitas baik kementerian atau lembaga maupun pemerintah daerah dan badan lainnya. Opini WTP adalah penilaian tertinggi atas kualitas pengelolaan keuangan negara yang menjamin bahwa informasi keuangan telah wajar disajikan sesuai SAP. Pada sektor pemerintah daerah, menyusun laporan keuangan memerlukan perjuangan ekstra, kelemahan dalam sistem pengendalian *intern* dan keterbatasan sumber daya manusia yang paham akuntansi pemerintahan sebagai penyebabnya (Rohman dkk., 2020). Keruwetan semakin menjadi karena ditunggangi kepentingan politik legislatif dan eksekutif dalam penggunaan

anggaran yang cenderung menabrak aturan, walaupun demikian laporan keuangan harus tetap disajikan secara transparan dan akuntabel.

Menteri Keuangan Sri Mulyani Indrawati mengatakan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) dari BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) bukan berarti bebas dari korupsi, penyelewengan dalam penganggaran bisa saja terjadi apabila dalam laporan tersebut masih terjadi *mark up*. Aneka bentuk kecurangan yang menimbulkan kerugian negara itu, baru akan tampak jika BPK RI mengadakan audit dengan tujuan tertentu atau audit khusus. "Jadi opini WTP belum berarti bebas korupsi, (Harian Ekonomi Neraca, 13 Okt. 2017, WTP Belum Berarti Bebas Korupsi, hlm. 1). Undang-Undang No 5 Tahun 2006 tentang BPK RI menyebut lembaga itu diperlukan untuk menciptakan pemerintahan yang bersih dan bebas dari korupsi, kolusi, dan nepotisme. Beberapa kasus terbaru di Kementerian, Provinsi, Kabupaten/Kota opini atas laporan keuangan mendapatkan predikat WTP akan tetapi masih terdapat korupsi di lingkungan tersebut antara lain dapat dilihat pada tabel 1.1 di bawah ini:

Tabel 1.1
Beberapa Kasus Korupsi di Kementerian, Provinsi, Kabupaten, dan Kota
yang Telah Mendapatkan Opini WTP

Kementerian/Provinsi/ Kabupaten/Kota	Wajar Tanpa Pengecualian (WTP)	Kasus Korupsi (Suap) / Lainnya
Kementerian Kelautan dan Perikanan	2018 - 2020 (Sumber : Inspektorat Jenderal KKP 2021)	Korupsi Menteri Kelautan dan Perikanan (BBC News Indonesia 25 November 2020)
Kementerian Sosial	2018 - 2020, (Sumber : Kemensos 2020)	Korupsi Menteri Sosial (Kompas.com 2021)
Kementerian ESDM	2016 - 2020, (Sumber : Kementrian ESDM, 26 Agustus 2021)	Korupsi Menteri ESDM (SINDOnews. 2 Sept. 2021)

Kementerian/Provinsi/ Kabupaten/Kota	Wajar Tanpa Pengecualian (WTP)	Kasus Korupsi (Suap) / Lainnya
Kementerian Agama	2016 - 2020, (Sumber : Inspektur Jenderal Kementerian Agama 09/06/2021)	Korupsi Mantan Kepala Bagian Umum Dirjen Pendidikan Islam Kementerian Agama (KOMPAS.com, 2020)
Provinsi Sumatra Utara	2014 - 2020 (Sumber: Provinsi Sumut 2021)	BPK menemukan keuntungan tidak wajar terkait proyek pengadaan untuk penanganan Corona."Belanja tidak terduga atas delapan kegiatan penanganan pandemi COVID-19 tidak sesuai ketentuan (detikcom 27 Mei 2021)
Bekasi Jawa Barat	2015 - 2021 (Sumber : Liputan 6, 19 Mei 2021)	Bupati terkena Operasi Tangkap Tangan (OTT) kasus Suap terhadap individu Auditor yang ditugaskan oleh BPK, (Liputan6, 19 Mei 2021)
Kabupaten Kutai Kertanegara Kalimantan Timur	2018, 2019 dan 2020 (Sumber : Kukar PAPER, 31 Mei 2021)	Mantan Bupati terjerat kasus korupsi diputuskan oleh KPK 2017 (KUKAR IDN Times, 30 Dec 21)
Purbalingga Jawa Tengah	2016-2021 (Sumber : Tribun Banyumas.com 7 Oktober 2021)	Korupsi di Dinas Lingkungan Hidup (DLH) (Sumber : Detik News 2021)

Sumber: Data Sekunder Diolah, 2023.

Euforia untuk memperoleh opini WTP dari BPK RI atas Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP), Laporan Keuangan Kementerian Lembaga (LKKL),

dan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) menjadi isu yang santer di kalangan Bupati, Walikota, Gubernur, dan Menteri bahkan sampai Presiden. Isu praktik jual-beli Opini WTP untuk laporan keuangan kementerian dan lembaga pemerintahan masih saja terjadi. Predikat WTP pada laporan keuangan demikian prestisius karena dianggap mencerminkan tata kelola pemerintahan yang baik dan bersih. Apalagi, ada manfaat tambahan berupa numerasi dan pengaruh predikat opini BPK RI terhadap besaran dana transfer keuangan daerah yang diberikan pusat. Ini membuat para kepala daerah, menteri, kepala instansi pemerintahan, dan badan usaha milik pemerintah otomatis berlomba-lomba mendapatkan opini WTP. Pemberian opini oleh auditor dengan predikat WTP kepada Instansi pemerintah pengguna APBN/APBD bukan berarti instansi tersebut sudah terbebas dari korupsi, tetapi untuk membuktikan bahwa benar-benar bersih dari korupsi dibutuhkan audit khusus dalam bentuk investigasi.

Berdasarkan PP No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan, laporan keuangan adalah laporan yang menyediakan informasi yang relevan mengenai posisi keuangan pemerintah daerah dan seluruh transaksi yang dilakukan oleh entitas pelaporan selama satu periode pelaporan. Laporan hasil audit pemerintahan merupakan suatu dokumen yang memuat rangkuman seluruh kegiatan audit, berfungsi sebagai media untuk mengkomunikasikan hasil audit kepada penggunanya. Persoalan yang sering muncul antara pembuat laporan keuangan dengan pemeriksa laporan keuangan adalah asimetri informasi biasanya dimanfaatkan oleh orang atau pihak yang memiliki informasi lebih banyak untuk mendapatkan manfaat atau keuntungan dari informasi tersebut akan memicu munculnya sesuatu yang membahayakan moral atau terjadinya tindakan yang buruk (*moral hazard*) (Eisenhardt, 1989). Menurut Sulistiawan dkk. (2003) dalam penyajian laporan keuangan, pengelola cenderung menyajikan laporan

tersebut guna mendapatkan manfaat atau keuntungan yang maksimal, bagi pihak auditor adalah pihak yang menerima informasi atau dikenal dengan istilah akuntansi kreatif (*Creative Accounting*).

Pandangan teori akuntansi positif, praktek *Creative Accounting* tidak menjadi persoalan selama hal tersebut tidak bertentangan dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berterima umum dan tidak ada asimetri informasi antara pelaku akuntansi kreatif dan pengguna laporan keuangan. Dalam SA 705 dijelaskan bahwa auditor harus memodifikasi opini dalam laporan auditor ketika auditor menyimpulkan bahwa berdasarkan bukti audit yang diperoleh, laporan keuangan secara keseluruhan tidak bebas dari salah saji yang material. Dalam teori keagenan (*agency theory*) mengimplikasikan adanya asimetri informasi antara agen (manajer) dan prinsipal (pemilik). Asimetri informasi muncul ketika manajer lebih mengetahui informasi internal dan prospek organisasi di masa yang akan datang dibandingkan pemilik dan stakeholder lainnya. Menurut Wu (2005) praktik akuntansi yang lebih baik dapat mengurangi korupsi dengan memecahkan masalah asimetri informasi yang terjadi pada perusahaan modern.

Akuntansi kreatif oleh beberapa kalangan dianggap hal yang tidak etis karena memanipulasi data. Akan tetapi, kreatif akuntansi dalam pandangan teori akuntansi positif, sepanjang kreatif akuntansi tidak bertentangan dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berterima umum tidak ada masalah yang harus dipersoalkan. *Creative Accounting* adalah suatu proses dimana beberapa pihak menggunakan kemampuan pemahaman pengetahuan akuntansi (termasuk di dalamnya standar, interpretasi, teknik, dsb.) kemudian menggunakannya untuk memanipulasi pelaporan keuangan untuk tujuan tertentu (Amat *et al.*, 1999). Dalam melakukan penyusunan laporan keuangan di sektor pemerintahan, akuntan harus mengikuti aturan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP), tetapi

dalam kenyataannya banyak pemerintah yang secara kreatif melakukan manipulasi data keuangan untuk mendapatkan respon yang baik dari beberapa kalangan.

Creative accounting dapat dikatakan sebagai sebuah ilmu pengetahuan dalam hal praktek akuntansi yang buruk, karena cenderung mereduksi reliabilitas informasi keuangan. Karena manajer memiliki asimetri informasi, yang bagi pihak di luar sangat sulit diketahui, maka memaksimalkan keuntungan dengan *creative accounting* akan selalu ada. Masalah sebenarnya dalam akuntansi kreatif sebagai sebuah ilmu pengetahuan ialah tidak diberikannya pengungkapan yang transparan secara menyeluruh tentang proses pertimbangan-pertimbangan dalam penentuan kebijakan akuntansi (*accounting policy*) sehingga menimbulkan tindakan kecurangan yang terjadi. Hal ini bertentangan dengan hakikat dari ilmu pengetahuan yang memberikan suatu makna akan kebenaran yang hakiki. Akibatnya, output informasi dalam bentuk laporan keuangan dianggap masih memiliki keterbatasan mendasar sehingga belum memadai digunakan dalam proses pengambilan keputusan.

Menyikapi asimetri informasi pihak auditor harus mengantisipasi terjadinya bentuk manipulasi laporan keuangan yang dikenal dalam akuntansi yaitu Akuntansi Kreatif (*Creative Accounting*). *Creative Accounting* adalah semua proses dimana beberapa pihak menggunakan kemampuan pemahaman pengetahuan akuntansi (termasuk di dalamnya standar, teknik, dll.) dan menggunakannya untuk memanipulasi pelaporan keuangan (Amat *et al.*, 1999). Pihak-pihak yang terlibat di dalam proses *creative accounting*, seperti manajer, akuntan, pemerintah, asosiasi industri, dan lain-lain. Menurut Simbolon (2013) *Creative accounting (CA)* pada dasarnya permainan angka-angka dalam laporan keuangan, CA dapat bersifat positif maupun negatif, namun kecenderungannya saat ini banyak orang menganggap CA sebagai tindakan ilegal karena memang

ditujukan untuk perbuatan melawan hukum apalagi dikaitkan dengan beberapa kasus di atas yang terjadi pada instansi pemerintah yang mendapatkan predikat opini WTP, tapi kenyataannya masih terdapat beberapa kasus korupsi yang tidak ditemukan oleh auditor, walaupun ditemukan oleh auditor pihak manajemen melakukannya dengan memperdaya auditor atau membujuk auditor untuk dapat menerima kebijakan akuntansi yang diterapkan oleh instansi pemerintah tersebut.

Praktek-praktek akuntansi kreatif (*creative accounting practice*) tidak mudah untuk dibuktikan karena beberapa bentuk akuntansi kreatif memang secara akuntansi tidak bertentangan (Aviyanti, 2006). Menurut Sutedja (2006), salah satu upaya yang dapat dilakukan untuk mereduksi informasi asimetris adalah dengan melakukan pengungkapan (*disclosure*) terhadap laporan keuangan. Hal tersebut telah dibuktikan secara empiris oleh sejumlah peneliti, yakni bahwa pengungkapan (*disclosure*) dapat mengurangi informasi asimetris (Gonedes, 1980; Greenstein dan Sami, 1994; Welker, 1995; Lang dan Lundholm, 1993). Untuk mengantisipasi akuntansi kreatif (*Creative Accounting*) auditor harus memeriksa kebenaran pelaporan yang dibuat dengan kondisi real yang terjadi apakah instansi pemerintah telah melaksanakan tugasnya secara bertanggung jawab dan sesuai dengan standar yang telah ditetapkan.

Adanya beberapa kasus kegagalan audit yang dilakukan auditor dapat menimbulkan krisis kepercayaan masyarakat mengenai ketidakmampuan profesi akuntan khususnya auditor dalam mengaudit laporan keuangan. Untuk menghindari kegagalan audit, skeptisisme auditor sangat diperlukan pada saat melakukan pemeriksaan untuk mengantisipasi terjadinya akuntansi kreatif. Skeptisisme auditor bisa dilakukan jika auditor mempunyai keahlian, pengalaman, dan independensi dalam melakukan pemeriksaan.

Hasil penelitian Hai *et al.* (2020) mengungkapkan bahwa skeptisisme profesional memiliki pengaruh terhadap kualitas audit. Penelitian Hermawan *et al.* (2021) menunjukkan bahwa skeptisisme profesional audit dan keahlian serta integritas auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Selain itu, Sugiarni dan Datrini (2017) menyimpulkan bahwa skeptisisme auditor memainkan peran penting dalam memengaruhi kualitas audit, termasuk dalam penelitian Firza (2014). Begitu pula penelitian Suraida (2005), Saragih (2018), Widiarini dan Suputra (2017) yang menunjukkan bahwa skeptisisme ini berhubungan positif dengan kualitas audit.

Namun, Wirasari *dkk.* (2019) menemukan bahwa Skeptisisme Profesional Auditor tidak berpengaruh terhadap ketepatan pemberian opini. Kamil dan Fathonah (2019) berpendapat bahwa skeptisisme profesional tidak berpengaruh terhadap ketepatan pemberian opini. Hal ini didukung dengan penelitian Kala'tiku *dkk.* (2018) yang menyimpulkan bahwa skeptisisme profesional tidak berpengaruh terhadap kemampuan mendeteksi kecurangan.

Auditor berasal dari latar belakang pendidikan yang beragam seperti akuntansi, pemasaran, ekonomi dan perbankan, dan lainnya terkait dengan keragaman pendidikan dan latar belakang auditor BPK (Amyar *et al.*, 2019). Keragaman latar belakang pendidikan antar auditor membuat kebutuhan akan *Brainstorming* untuk penilaian risiko kecurangan yang akan berdampak pada pemberian opini. ISA 240 dan SAS No 99 mendorong auditor untuk mengadakan diskusi dengan keterlibatan anggota tim untuk menganalisis potensi salah saji material karena kecurangan. *Brainstorming* diperlukan untuk mencari upaya penyelesaian suatu masalah, sehingga hasilnya nanti diharapkan bisa disetujui semua pihak yang terlibat di dalamnya.

Brainstorming dapat membantu tim menemukan ide dan solusi bersama dalam mengidentifikasi dan menganalisis masalah. *Brainstorming* berupaya mencari solusi atas masalah tertentu dengan menghimpun semua ide yang disumbangkan para anggotanya secara spontan.

Hasil penelitian Laksana dan Achmad (2020) *brainstorming* berpengaruh terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi *fraud* di laporan keuangan. Penelitian Sagara dan Alkotdriyah. (2020) menyatakan keterampilan interpersonal berpengaruh positif terhadap deteksi *Fraud* melalui *Brainstorming* Tim Audit. Selain itu penelitian Mulyono dkk. (2021) juga menemukan *brainstroming* berpengaruh positif terhadap penilaian risiko. Apandi dkk. (2020) juga mencatat bahwa *brainstorming* membantu auditor untuk menganalisis bukti audit. Mohd-Nassir *et al.* (2016) menyimpulkan bahwa *brainstorming* auditor berdampak pada kinerja auditor pemerintah dalam penilaian risiko. Namun, Prasetyo (2017) *brainstorming* tidak berpengaruh signifikan terhadap penilaian risiko.

Opini auditor juga sangat terkait dengan *Whistleblower* karena dalam pemberian opini auditor harus berani mengungkap semua fakta yang terjadi di lapangan, sehingga hasil opini tidak menyesatkan bagi pemakai laporan tersebut. Menurut Komite Nasional Kebijakan Governansi (2008) ada dua kunci yang berakitan dengan *whistleblowing system* yaitu pelapor dan pelanggaran, dalam prakteknya kedua kata ini dipadankan menjadi pelapor pelanggaran dan kemudian disebut *whistleblower*. Seorang *Whistleblower* adalah orang yang memberitahu publik atau seseorang yang berkuasa tentang kegiatan yang tidak jujur atau ilegal yang diduga (kesalahan) yang terjadi di pemerintahan, organisasi publik, atau swasta/perusahaan. (*wikipedia, ensiklopedia*).

Menurut Near dan Miceli (1996), efektifitas *whistleblowing* bergantung pada dua hal, yaitu faktor individual dan situasional. Lebih lanjut, Near dan Micheli (1985)

mendefinisikan *whistleblowing* sebagai pengungkapan oleh anggota organisasi tentang praktek ilegal, tidak bermoral, atau tidak sah yang berada di bawah kendali atasan mereka kepada orang atau organisasi yang mungkin dapat melakukan tindakan. Berdasarkan definisi di atas, *Whistleblowing* dapat dikategorikan sebagai perilaku prososial. *Whistleblowing* adalah salah satu bentuk perilaku prososial.

Brewer dan Selden (1998) menegaskan bahwa *whistleblowing* dapat menyebabkan perubahan substansial dan memfasilitasi reformasi dalam organisasi pemerintah. Jubb (1999, 2000) menyatakan bahwa pelaporan atau pengungkapan oleh auditor internal dan eksternal merupakan peran (kewajiban) dan tidak boleh dianggap sebagai tindakan pengungkap fakta (*whistleblowing*). Individu yang karena pekerjaannya sehingga dapat mengungkapkan kecurangan dapat dianggap sebagai *whistleblower* oleh karena adanya norma tidak tertulis atas perilaku altruistik yang mungkin lebih besar pengaruhnya daripada kebijakan pelaporan dalam suatu organisasi (Dozier dan Miceli, 1985).

Penelitian Sagara (2013) menunjukkan bahwa profesionalisme auditor internal dimensi kewajiban sosial berpengaruh negatif terhadap niat *whistleblowing*. Adapun penelitian Ismail *et al.* (2018) menemukan bahwa moral individu (*individual factor*) dan audit faktor organisasi perusahaan (*organizational factor*) berpengaruh positif *whistleblowing* auditor eksternal. Penelitian Primasari dan Fidiana (2020) menyimpulkan bahwa komitmen profesional secara positif memengaruhi niat *whistleblowing*. Lidiarti dan Sukirman (2019) menemukan bahwa hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa komitmen profesional dan sosialisasi antisipatif sebagian memiliki berpengaruh positif terhadap niat *whistleblowing*. Namun, penelitian Indriani *et al.* (2019) menunjukkan bahwa komitmen organisasi tidak memengaruhi niat *whistleblowing*.

Whistleblower pada pemerintahan perlu dilakukan karena untuk menghasilkan kualitas audit yang handal, pihak auditor harus berani mengungkap semua kecurangan (*Fraud*) yang ada dalam tubuh organisasi karena yang paling banyak mengetahui kecurangan tersebut adalah pihak internal sendiri. Pertanyaannya adalah apakah pihak auditor berani mengungkap karena akan berdampak pada karier dan *whistleblower* biasanya dipindahkan, diturunkan posisinya, dan tidak akan mendapat promosi (Malan *et al.*, 1984). Penelitian Nadler dan Sculman (2006) membedakan antara *whistleblower* internal dan eksternal, dan berpendapat bahwa perusahaan/ organisasi harus mendorong *whistleblower* internal sehingga masalah ini diselesaikan dalam organisasi sebelum karyawan merasa perlu keluar untuk mendapatkan tindakan, hal yang sama berlaku untuk pemerintahan yang paling awal mengetahui terjadinya penyimpangan adalah pihak internal sendiri dalam pemerintahan yang harus dibenahi sebelum menjadi konsumsi publik.

Menurut Epstein (2018) bahwa ada 4 (empat) cara *whistleblowing* dalam akuntabilitas pemerintahan (1) melaporkan kesalahan atau pelanggaran terhadap hukum untuk pihak yang berwenang, (2) menolak untuk berpartisipasi dalam kesalahan di tempat kerja, (3) bersaksi dalam proses hukum, dan (4) membocorkan bukti kesalahan kepada media. Knapp dan Knapp (2001) mengatakan kecurangan (*fraud*) sering kali sulit untuk ditemukan karena kecurangan biasanya disembunyikan oleh pelakunya. Kegagalan auditor dalam mendeteksi kecurangan menyebabkan hilangnya kepercayaan terhadap auditor yang merupakan salah satu aparat pengawasan pemerintah yang memiliki posisi strategis dalam menegakkan pemerintahan yang bersih.

Auditor dalam memberikan opini selain memiliki skeptisisme profesional, *Brainstorming*, *Whistleblower* tetapi harus memiliki kecerdasan emosional dan

dukungan pihak manajemen untuk menghasilkan kualitas audit dimana hasil audit akan terekspos pada rana publik. Pentingnya kecerdasan emosional karena auditor harus mempunyai kemampuan untuk memotivasi diri sendiri dan bertahan menghadapi frustrasi, mengendalikan dorongan hati dan tidak melebih-lebihkan kesenangan, mengatur suasana hati dan menjaga agar beban stres tidak melumpuhkan kemampuan berpikir, berempati dan berdoa (Goleman, 2016:43). Kecerdasan ini menghasilkan pola pikir yang berdasarkan logika, tepat, akurat, dapat dipercaya, dan auditor dengan kecerdasan emosional memiliki kemampuan menganalisis dan mendeteksi jika terjadi *creative accounting*.

Penelitian Salovey dalam Goleman (2016:55) membagi kecerdasan emosional dalam 5 dimensi utama: (1) Mengenali emosi sendiri, (2) Mengelola emosi, (3) Memotivasi diri sendiri, (4) Mengenali emosi orang lain, dan (5). Membina hubungan. Kecerdasan emosional menurut Psikolog Peter Salovey dari Harvard University dan John Mayer dari University of New Hampshire Amerika mengatakan pemahaman tentang kualitas-kualitas emosional berperan penting bagi keberhasilan, kualitas itu antara lain adalah: empati (kepedulian), mengungkapkan dan memahami perasaan, mengendalikan amarah, kemandirian, kemampuan menyesuaikan diri, bisa memecahkan masalah.

Skeptisisme, *whistleblower*, dan *brainstorming* merupakan perilaku auditor terkait dengan opini yang akan dihasilkan. Selain ketiga perilaku tersebut auditor perlu didukung dengan kecerdasan emosional kemampuan untuk mengetahui, memahami, dan mengatur perasaan serta berbagai macam emosi yang dirasakan. Menurut Salovey dan Meyer (1990) menyatakan bahwa kualitas emosional berperan penting dalam keberhasilan. Ini menunjukkan bahwa pemberian opini tidak lepas dari perlunya dukungan kecerdasan emosional dalam pengambilan keputusan.

Hasil penelitian Yang *et al.* (2017) menunjukkan bahwa pengaruh moderasi kecerdasan emosional dapat secara efektif mengurangi kecenderungan auditor untuk terlibat dalam disfungsi perilaku dan meningkatkan kualitas audit. Penelitian Pinatik (2021) menyatakan bahwa kecerdasan emosional berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Djauharoh dan Suyasa (2020) menemukan bahwa kecerdasan emosional karyawan memengaruhi hubungan antara kondisi stres dan kinerja. Tarmizi dkk. (2012) menyimpulkan bahwa kecerdasan emosional dan kecerdasan spiritual sudah baik artinya auditor memiliki kecerdasan emosional yang baik dan kecerdasan spiritual yang baik sehingga membuat kinerja yang dihasilkan oleh auditor baik. Noor dan Sulistyawati (2011) menyatakan kecerdasan emosional memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kinerja auditor. Liman dan Merkusiwati (2017) menemukan bahwa kecerdasan emosional berhasil memperkuat pengaruh independensi auditor pada kinerja. Namun, Hakim dan Esfandari (2015) kecerdasan emosional auditor secara parsial tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Dukungan pihak manajemen sangat diharapkan. Komitmen manajemen dalam pelaksanaan rekomendasi dari auditor internal merupakan bentuk dukungan manajemen terhadap audit internal. Pelaksanaan audit internal tidak akan berjalan dengan baik apabila komitmen manajemen puncak kurang. Setiap organisasi dalam prosesnya untuk mencapai tujuan dan penetapan sejauh mana keberhasilan dapat dicapai melalui dukungan dari manajemen khususnya manajemen puncak (Badara dan Saidin, 2014).

Dalam Standar Internasional Praktik Profesional Audit Internal (SIPPAI, 2017) 1000, SIPPAI (2017) menyebutkan bahwa aktivitas audit internal harus didefinisikan secara formal dalam suatu piagam audit internal, piagam audit internal merupakan dokumen resmi yang mendefinisikan tujuan, kewenangan dan

tanggung jawab aktivitas audit internal. Piagam audit internal dikaji secara periodik oleh ketua unit audit internal dan disampaikan kepada *top management* dan dewan untuk memperoleh persetujuan.

Teori siklus-kehidupan dari Hersey dan Blanchard yang menitik beratkan pada perilaku hubungan, terkait erat dengan interaksi pribadi pemimpin dan individu atau anggota kelompoknya. Fokus utamanya mencakup tingkat dukungan yang diberikan oleh pemimpin, kemampuan dalam komunikasi antarpribadi, dan penerapan perilaku pelayanan (Handoko, 2011: 313). Dukungan manajemen puncak sebagaimana dijelaskan oleh Dale dan Duncalf (1985), diyakini dapat meningkatkan kualitas audit dan menjadi kunci perbaikan dalam konteks ini. Penelitian Dawuda *et al.* (2017) menunjukkan terdapat korelasi positif yang kuat antara *Management Support Services* dengan kinerja Internal Audit. Marlina dan Fitriyah (2020) menambahkan bahwa dukungan bersama dari manajemen puncak dan profesionalisme auditor internal secara simultan memiliki pengaruh positif terhadap efektivitas audit internal.

Penelitian Sofiyani (2018) menunjukkan bahwa Dukungan Manajemen dan Kapabilitas Auditor *Intern* berpengaruh signifikan terhadap Pencegahan dan Pendeteksian *Fraud*. Selanjutnya, studi oleh Butarbutar, dkk. (2020) menyatakan bahwa dukungan manajemen berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit. Temuan penelitian lain oleh Sari dan Afrida (2021) menegaskan bahwa *Moral Reasoning Internal Auditor*, Dukungan Manajemen Senior, dan Motivasi secara signifikan positif memengaruhi efektivitas audit Internal. Namun terdapat hasil penelitian yang bertentangan, seperti yang diungkapkan oleh Prawira dkk. (2021) yang menunjukkan dukungan manajemen puncak tidak memoderasi hubungan antara kompetensi auditor internal, independensi auditor internal, dan ukuran auditor internal terhadap kualitas audit internal. Penelitian Poltak dkk.

(2019) juga mendapati bahwa profesionalisme audit tidak berpengaruh positif terhadap efektivitas audit internal dan dukungan manajemen tidak dapat menjadi variabel moderasi.

Dari beberapa hasil penelitian yang dikemukakan di atas mendorong peneliti untuk melakukan kajian tentang Pendeteksian Akuntansi Kreatif oleh Auditor Pemerintah BPK RI Perwakilan Provinsi Papua dan Papua Barat. Obyek dalam penelitian ini adalah individu auditor pada BPK RI Perwakilan Provinsi Papua dan Papua Barat. Hal ini dimaksudkan untuk mengetahui apakah auditor dalam memberikan opini telah menggunakan skeptisisme profesional, *brainstorming*, dan *whistleblower* yang dimiliki sehingga opini yang dihasilkan tidak menyesatkan bagi pihak-pihak yang berkepentingan terhadap hasil audit BPK RI.

Pandangan teori *agency (Agency Theory)* dimana pemda sebagai agen dari rakyat wajib mempertanggungjawabkan secara akuntabel penggunaan APBN/APBD kepada DPR/DPRD sebagai wakil rakyat yang dituangkan dalam bentuk laporan keuangan, untuk meyakinkan wakil rakyat bahwa laporan keuangan yang disajikan tidak direayasa maka wakil rakyat menunjuk pemeriksa independen dalam hal ini BPK RI sebagai agen dari wakil rakyat. Secara normatif pemeriksaan yang dilakukan BPK RI atas Laporan Keuangan yang disajikan oleh Pemda harus sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP). *Novelty* atau kebaruan dalam penelitian ini adanya kontradiksi pemberian opini WTP dengan beberapa kasus yang terjadi instansi pemerintahan setelah mendapat predikat WTP, hal ini menunjukkan bahwa status Opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) tidak menjamin sebuah daerah atau lembaga terbebas dari kasus korupsi. Walaupun sebenarnya WTP sangatlah penting bagi suatu K/L karena Opini tersebut merupakan citra positif yang menunjukkan bahwa roda pemerintahan

telah dikelola secara akuntabel dan bisa menjadi tanda suatu K/L terbebas dari korupsi.

Penelitian ini mengadopsi beberapa variabel dari penelitian yang telah dijelaskan sebelumnya. Variabel independen yang melibatkan skeptisisme, yang mencakup aspek mempertanyakan bukti, pengalaman, independensi, dan keahlian, dengan dasar konsep dari Siegel dan Marconi (1989), Mulyadi (1989), serta Standar Audit (SA) 200. Variabel Brainstorming dengan referensi (ISA 240 dan SAS No 99), Panduan Jenis dan Modus Kecurangan *Fraud Control System* (BPK 2022), dan Whistleblower, dengan dasar referensi dari Komite Nasional Kebijakan Governansi (2008), Brewer dan Selden (1998), dan Jubb (2000). Sebagai variabel dependen, penelitian ini menggunakan Opini Auditor, yang terkait dengan Undang-undang Nomor 15 tahun 2006. Sebagai variabel moderasi, kecerdasan emosional diintegrasikan dengan dasar konsep dari Goleman (2016), Yang dkk. (2017), dan Hakim dan Esfandari (2015). Dukungan manajemen dengan referensi dari Standar Internasional Praktik Profesional Audit Internal (SIPPAI) 2017, SIPPAI 1000, serta konsep dari Dale dan Duncalf (1985) dan Prawira dkk. (2021).

Isu penelitian ini mengacu pada beberapa penelitian sebelumnya yang saling bertentangan seperti yang dikemukakan di atas. Peneliti mencoba mengadopsi dari beberapa penelitian sebelumnya sesuai kebutuhan kondisi di lapangan, kemudian peneliti mengangkat *research gap* dari pertentangan penelitian tersebut. Isu ini penting karena beberapa kasus di Instansi Pemerintahan sudah mendapat predikat WTP tetapi pejabat di instansi tersebut terjerat kasus korupsi dan suap. Perbedaan dengan penelitian sebelumnya atau keterbaruan penelitian ini adalah penggunaan variabel dukungan manajemen sebagai variabel *moderating*, hal ini sangat penting karena pada sektor pemerintahan unsur politik

sangat besar pengaruhnya terhadap hasil audit yang dilakukan. Begitu pula pada variabel kecerdasan emosional menjadi variabel *moderating* karena seorang auditor dapat mengenali emosi diri, bagaimana mengelola emosi, memotivasi diri sendiri, mengenali emosi orang lain (empati) dan kemampuan untuk membina hubungan (kerjasama) dengan orang lain.

Berdasarkan beberapa pertimbangan uraian di atas, peneliti tertarik untuk merumuskan penelitian dengan judul “Pendeteksian Akuntansi Kreatif dalam Pemberian Opini Auditor Pemerintah”

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian di atas, maka dirumuskan beberapa masalah dalam penelitian ini antara lain :

1. Apakah Skeptisisme Profesional berpengaruh terhadap pendeteksian akuntansi kreatif sebelum pemberian Opini Auditor?;
2. Apakah *Brainstorming* berpengaruh terhadap pendeteksian akuntansi kreatif sebelum pemberian Opini Auditor?;
3. Apakah *Whistleblower* berpengaruh terhadap pendeteksian akuntansi kreatif sebelum pemberian Opini Auditor?;
4. Apakah Dukungan Manajemen dapat memoderatori Skeptisisme Profesional, terhadap pendeteksian akuntansi kreatif sebelum pemberian Opini Auditor?;
5. Apakah Dukungan Manajemen dapat memoderatori *Brainstorming* terhadap pendeteksian akuntansi kreatif sebelum pemberian Opini Auditor?;
6. Apakah Dukungan Manajemen dapat memoderatori *Whistleblower* terhadap pendeteksian akuntansi kreatif sebelum pemberian Opini Auditor?;
7. Apakah Kecerdasan Emosional dapat memoderatori Skeptisisme Profesional terhadap pendeteksian akuntansi kreatif sebelum pemberian Opini Auditor?;

8. Apakah Kecerdasan Emosional dapat memoderatori *Brainstorming* terhadap pendeteksian akuntansi kreatif sebelum pemberian Opini Auditor?;
9. Apakah Kecerdasan Emosional dapat memoderatori *Whistleblower* terhadap pendeteksian akuntansi kreatif sebelum pemberian Opini Auditor?;

1.3. Tujuan penelitian

Berdasarkan permasalahan yang telah dikemukakan sebelumnya, maka tujuan proposal penelitian ini untuk :

1. Menguji dan menganalisis pengaruh Skeptisisme profesional terhadap pendeteksian akuntansi kreatif sebelum pemberian Opini Auditor;
2. Menguji dan menganalisis pengaruh *Brainstorming* terhadap pendeteksian akuntansi kreatif sebelum pemberian Opini Auditor;
3. Menguji dan menganalisis pengaruh *Whistleblower* terhadap pendeteksian akuntansi kreatif sebelum pemberian Opini Auditor;
4. Menguji dan menganalisis pengaruh Dukungan Manajemen dapat memoderatori Skeptisisme Profesional terhadap pendeteksian akuntansi kreatif sebelum pemberian Opini Auditor;
5. Menguji dan menganalisis pengaruh Dukungan Manajemen dapat memoderatori *Brainstorming* terhadap pendeteksian akuntansi kreatif sebelum pemberian Opini Auditor;
6. Menguji dan menganalisis pengaruh Dukungan Manajemen dapat memoderatori *Whistleblower* terhadap pendeteksian akuntansi kreatif sebelum pemberian Opini Auditor;
7. Menguji dan menganalisis pengaruh Kecerdasan Emosional dapat memoderatori Skeptisisme Profesional terhadap pendeteksian akuntansi kreatif sebelum pemberian Opini Auditor;

8. Menguji dan menganalisis pengaruh Kecerdasan Emosional dapat memoderatori *Brainstorming* terhadap pendeteksian akuntansi kreatif sebelum pemberian Opini Auditor;
9. Menguji dan menganalisis pengaruh Kecerdasan Emosional dapat memoderatori *Whistleblower* terhadap pendeteksian akuntansi kreatif sebelum pemberian Opini Auditor;

1.4. Kegunaan Penelitian

1.4.1. Kegunaan Teoritis

Penelitian ini diharapkan:

- a. Dapat memberikan kontribusi untuk pengembangan ilmu pengetahuan di bidang *auditing* khususnya pada sektor publik;
- b. Pengembangan ilmu dimasa akan datang yang berkaitan dengan Opini Auditor, Skeptisisme Profesional, *Brainstorming*, *Whistleblower*, Kecerdasan Emosional, dan Dukungan Manajemen.
- c. Penelitian ini menambah atau melengkapi khasanah teori yang telah ada dalam meningkatkan kualitas implementasi *auditing*, serta akan menjadi referensi penelitian selanjutnya.
- d. Dapat dijadikan sumber informasi dan referensi untuk melakukan penelitian dengan topik-topik yang berkaitan dengan penelitian ini, baik yang bersifat melengkapi maupun melanjutkan.

1.4.2. Kegunaan Praktis

Selain manfaat atau kegunaan secara teoritis, adapun manfaat lain secara praktis antara lain:

- a. Hasil penelitian ini diharapkan para auditor pemerintah dalam melaksanakan tugas audit selain memenuhi standar dan kode etik profesi juga harus

senantiasa memiliki Skeptisisme Profesional, *Brainstorming*, *Whistleblower*, dan mengelola Kecerdasan Emosional auditor serta perlu Dukungan Manajemen agar dapat menghasilkan opini audit yang berkualitas.

- b. Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi suatu masukan dan menambahkan wawasan tentang praktik akuntansi kreatif (*creative accounting*) bagi semua pihak yang terlibat dalam proses akuntansi kreatif, seperti manajer, akuntan (karena aturan profesional, ada beberapa kasus yang melibatkan akuntan yang berpartisipasi dalam proses akuntansi kreatif), pemerintah, asosiasi industri, dan lain-lain.
- c. Penelitian ini sebagai bahan masukan untuk meningkatkan opini audit dan kebijakan-kebijakan yang terkait dengan akuntansi kreatif yang dilakukan oleh pihak manajemen dalam suatu organisasi.

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1. Teori Keagenanan

Teori keagenan (*agency theory*) dibangun sebagai upaya untuk memahami dan memecahkan masalah yang muncul jika ada ketidaklengkapan informasi pada saat melakukan kontrak. Kontrak yang dimaksudkan adalah perikatan antara pihak *principal* (pemberi kerja) dengan agen (penerima perintah). Menurut Gudono (2009) teori keagenan meramal jika agen memiliki keunggulan informasi dibandingkan dengan *principal*, dan kepentingan agen dan *principal* berbeda maka akan terjadi *principal agent problem* dimana agen akan melakukan tindakan yang menguntungkan dirinya namun merugikan prinsipal.

Jensen & Meckling (1976) mendefinisikan bahwa hubungan keagenan sebagai sebuah kontrak dimana satu lebih (*prinsipal*) menyewa orang lain (*agent*) untuk melakukan beberapa jasa untuk kepentingan mereka dengan mendelegasikan beberapa wewenang *decision making* kepada agen. Konflik kepentingan akan muncul dari pendelegasian tugas yang diberikan kepada agen yaitu agen tidak dalam kepentingan untuk memaksimalkan kesejahteraan pemilik, tetapi mempunyai kecenderungan untuk mengejar kepentingan sendiri dengan mengorbankan kepentingan pemilik. Auditor adalah salah satu pihak yang terkait dengan hubungan keagenan (antara agen dan prinsipal).

Menurut *Contracting Theory* yang dikemukakan Watts dan Zimmerman pada tahun 1986, yang juga dikenal dengan teori prinsipal dan agen (*the principle-agent theory*) menyatakan bahwa hubungan antara pihak-pihak dalam perusahaan; pengelola, pemegang saham, kreditur, pemerintah, dan masyarakat akan sulit tercipta karena kepentingan yang saling bertentangan. Konflik antara manajemen

dan pemilik terjadi karena pemilik disatu pihak menginginkan agar manajemen memiliki peluang untuk memuaskan kepentingannya tanpa diamati langsung oleh pemilik. Hubungan antara pihak yang memiliki kepentingan tersebut berhasil diwujudkan dengan optimal melalui penciptaan beberapa mekanisme yang mampu meredam tindakan manajemen untuk merugikan pemilik dan mendorong pemilik untuk mempercayakan pengelolaannya kepada manajemen. Menurut teori ini, mekanisme tersebut dapat terwujud dalam akuntansi dan *auditing*. Baik akuntansi dan *auditing* memiliki nilai pasar yang strategis dalam membantu terciptanya hubungan yang optimal dan ekonomis dengan *cost* yang didapat dan dipertanggungjawabkan dari segi nilai pasar.

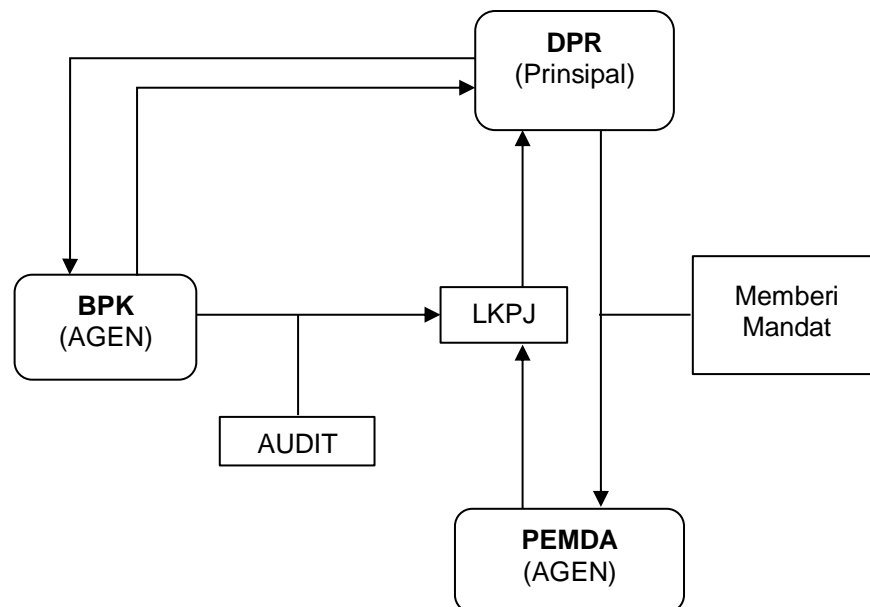
Berdasarkan teori agensi, karakteristik utama hubungan keagenan terletak pada kontrak pelimpahan wewenang dan tanggungjawab dari prinsipal kepada agen. Jensen dan Meckling (1976) menyatakan bahwa hubungan keagenan dapat terjadi pada semua entitas yang mengandalkan pada kontrak, baik eksplisit ataupun implisit, sebagai acuan perilaku partisipan. Oleh karena itu, dapat dikatakan bahwa hubungan keagenan terjadi pada setiap entitas.

Pada organisasi publik, teori keagenan telah dipraktikkan termasuk pemerintah Indonesia, apalagi sejak otonomi dan desentralisasi daerah sejak tahun 1999. Dan mengacu pada UU No 32 tahun 2004 sebagai rujukan kontrak formal menyatakan bahwa gubernur/bupati/walikota bertanggung jawab atas perencanaan, pelaksanaan dan pertanggungjawaban program kegiatan pemerintah. Selanjutnya, dinyatakan bahwa gubernur/bupati/walikota dipilih oleh rakyat, mekanisme pemilihan ini merupakan pertanda adanya pelimpahan wewenang dari rakyat kepada gubernur/bupati/walikota. Fakta adanya pemberian otoritas eksekutif/pemerintah dan pelimpahan wewenang tersebut menunjukkan

bahwa gubernur/bupati/walikota berperan sebagai agen dan rakyat merupakan prinsipal dalam kerangka hubungan keagenan.

Masalah keagenan yang timbul di kalangan eksekutif adalah cenderung memaksimalkan utiliti (*self-interest*) dalam pembuatan atau penyusunan anggaran, karena memiliki keunggulan informasi (asimetri informasi). Hal ini terjadi karena pihak eksekutif akan mengamankan posisinya dalam pemerintahan di mata legislatif dan masyarakat/rakyat. Penggunaan anggaran oleh eksekutif/pemerintah (agen) harus dipertanggungjawabkan kepada rakyat (prinsipal) secara transparan dan akuntanbel tentang program dan kegiatan yang telah dilaksanakan. Untuk mengawasi dan mengevaluasi penggunaan anggaran atau kinerja eksekutif maka rakyat (prinsipal) menunjuk BPK RI sebagai agen.

Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat digambarkan secara skema tentang teori agensi (*agency theory*) pada sektor publik sebagai berikut :



Sumber : BPK RI

Gambar 2.1
Alur Pertanggungjawaban Keuangan Negara

2.2. Teori Pencapaian Tujuan (*Goal Setting Theory*)

Goal setting theory yang dikembangkan oleh Locke sejak 1968 telah mulai menarik minat dalam berbagai masalah dan isu organisasi. Menurut *goal setting theory*, individu memiliki beberapa tujuan, memilih tujuan, dan mereka termotivasi untuk mencapai tujuan-tujuan tersebut. *Goal setting theory* atau teori penetapan tujuan adalah proses kognitif membangun tujuan dan merupakan determinan perilaku. Prinsip dasar *goal setting theory* adalah goals dan intentions, yang keduanya merupakan penanggung jawab untuk *human behavior*. Dalam studi mengenai goal setting, goal menunjukkan pencapaian standar khusus dari suatu keahlian terhadap tugas dalam batasan waktu tertentu. *Harder goal* akan dapat tercapai bila ada usaha dan perhatian yang lebih besar dan membutuhkan lebih banyak *knowledge* dan *skill* dari pada *easy goal*.

Mengacu pada Locke's model (2009), *goal setting theory* atau teori penetapan tujuan mempunyai empat mekanisme dalam memotivasi individu untuk mencapai kinerja. Pertama, penetapan tujuan dapat mengarahkan perhatian individu untuk lebih fokus pada pencapaian tujuan tersebut. Kedua, tujuan dapat membantu mengatur usaha yang diberikan oleh individu untuk mencapai tujuan. Ketiga, adanya tujuan dapat meningkatkan ketekunan individu dalam mencapai tujuan tersebut. Keempat, tujuan membantu individu untuk menetapkan strategi dan melakukan tindakan sesuai yang direncanakan. Dengan demikian, dengan adanya penetapan tujuan dapat meningkatkan kinerja individu yang pada akhirnya akan meningkatkan kinerja organisasi.

Sesuai konteks yang diobservasi dalam penelitian ini. *Goal setting theory* menjelaskan bahwa tujuan dapat dicapai dengan kinerja auditor yang baik. Tujuan perusahaan akan tercapai apabila sasaran yang ingin dicapai perusahaan

memiliki tujuan yang spesifik dan didukung dengan kemampuan karyawan dalam memahami tujuan tersebut. Sehingga terjadi adanya umpan balik antara perusahaan dan karyawan (Lunenburg, 2011). Goal setting theory menjelaskan mengenai keterkaitan antara sasaran dan kinerja. Sasaran dapat ditentukan dengan individu yang memiliki kompetensi sehingga dapat menjadikan sasaran yang tepat.

2.3. Auditing

Audit merupakan salah satu bentuk pelayanan jasa yang diberikan kepada publik. Pengertian *auditing* menurut Malan *et al.* (1984) adalah suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai asersi atas tindakan dan kejadian ekonomi, kesesuaian dengan standar yang telah ditetapkan, dan mengkomunikasikan hasil-hasil tersebut kepada pihak pengguna laporan.

Boynton *et al.* (2003) mendefinisikan *auditing* sebagai sebuah proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif sehubungan dengan asersi mengenai kegiatan dan kejadian ekonomi, untuk menentukan tingkat kesesuaian antara berbagai asersi tersebut dan kriteria yang ditetapkan. Serta menyampaikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

Pelaksanaan audit dalam bidang pemerintahan dikenal dengan sebutan audit sektor publik. Tujuan pelaksanaan audit sektor publik adalah untuk menjamin dilakukannya pertanggungjawaban publik oleh pemerintah, baik pemerintah daerah maupun pemerintah pusat. Secara teknis, audit pada sektor publik sama dengan audit pada sektor swasta. Menurut Jones dan Bates (1990) yang membedakan pelaksanaan audit dua sektor tersebut adalah pada kebutuhan yang mendasari untuk melaporkan pengaruh politik negara yang bersangkutan dan

kebijaksanaan pemerintahan. Selain itu, audit sektor publik memiliki cakupan tugas dan memiliki tanggung jawab yang lebih luas dari pada audit pada sektor swasta. Pelaksanaan audit atas instansi pemerintahan merupakan sesuatu hal yang penting dalam rangka memberikan keyakinan bahwa laporan pertanggungjawaban yang menyangkut aspek keuangan dan operasional, kredibilitasnya dapat dipertanggungjawabkan.

Lingkup audit pemerintahan dalam *Standards for Audit of Governmental Operations, Programs, Activities, and Functions* yang dikemukakan oleh Vanasco, pada tahun 1995 meliputi tiga aspek: (1) *Financial and Compliance Audits*, (2) *Economy and efficiency audits*, and (3) *Programme results audits*. Tipe audit sektor publik (pemerintahan) sesuai dengan perkembangan dan tuntutan kebutuhannya, dapat diklasifikasikan ke dalam Audit Keuangan, Audit Kinerja dan Audit Investigasi (Bastian, 2006). Lebih lanjut, Vanasco *et al.* (1995) menyatakan bahwa lingkup pekerjaan audit sektor publik (pemerintahan) lebih luas daripada sektor swasta. Meskipun tanggung jawab auditor terkait hukum dan regulasi mirip dengan auditor entitas swasta, terdapat tanggung jawab tambahan pada auditor sektor publik. Hal ini disebabkan oleh kewajiban atau tugas yang ditetapkan oleh undang-undang atau peraturan lainnya, sehingga tanggung jawab auditor sektor publik melampaui tanggung jawab auditor sektor swasta.

"the responsibilities of auditors of entities in the public sector as regards the law and regulations are similar to those of auditors of limited companies and other entities in the private sector ... However, in some way the responsibilities of auditors of entities in the public sector go beyond those in the private sector by virtue of statutory or other prescribed duties and obligation."

Tanggung jawab auditor sektor publik berdasarkan hukum dan peraturan sama seperti auditor entitas sektor swasta. Meskipun demikian, dalam hal tertentu, tanggung jawab auditor sektor publik lebih luas daripada auditor sektor

swasta, karena peraturan atau tugas dan kewajiban lain yang dibebankan kepada mereka.

Menurut Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (BPK-RI, 2017), tugas auditor pemerintah meliputi Audit Keuangan dan Audit Kinerja, selain itu juga melakukan Audit Investigasi. Sebagaimana ditetapkan dalam pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Republik Indonesia No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara, bahwa pemeriksaan keuangan negara meliputi pemeriksaan keuangan, pemeriksaan kinerja, dan pemeriksaan dengan tujuan tertentu. Untuk itu audit untuk sektor pemerintahan yang dilakukan oleh BPK meliputi pemeriksaan atas pengelolaan keuangan dan pemeriksaan atas tanggung jawab keuangan Negara yang terdiri dari audit keuangan, audit kinerja dan audit untuk tujuan tertentu/audit investigasi.

2.4. Opini Audit

Opini audit menurut kamus standar akuntansi (Ardiyos, 2007) adalah laporan yang diberikan seorang akuntan publik terdaftar sebagai hasil penilaiannya atas kewajaran laporan keuangan yang disajikan perusahaan. Sedangkan menurut kamus istilah akuntansi (Tobing, 2004) opini audit merupakan suatu laporan yang diberikan oleh auditor terdaftar yang menyatakan bahwa pemeriksaan telah dilakukan sesuai dengan norma atau aturan pemeriksanaan akuntan disertai dengan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksa. Opini audit diberikan oleh auditor melalui beberapa tahap audit sehingga auditor dapat memberikan kesimpulan atas opini yang harus diberikan atas laporan keuangan yang diauditnya.

2.4.1. Jenis-jenis Opini Audit

Opini yang diberikan atas asersi manajemen dari klien atau instansi perusahaan yang diaudit dikelompokkan menjadi wajar tanpa pengecualian, wajar dengan pengecualian, tidak membeikan pendapat, dan tidak wajar. Menurut Standar Profesional Akuntan (PSA 29), opini audit terdiri dari 5 (lima) jenis yaitu:

1. Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*)

Adalah pendapat yang diberikan ketika audit telah dilaksanakan sesuai dengan Standar *Auditing* (SPAP), auditor tidak menemukan kesalahan material secara keseluruhan laporan keuangan atau tidak terdapat penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku (SAK). Bentuk laporan ini digunakan apabila terdapat keadaan berikut:

- a. Bukti audit yang dibutuhkan telah terkumpul secara mencukupi dan auditor telah menjalankan tugasnya sedemikian rupa, sehingga ia dapat memastikan kerja lapangan telah ditaati.
- b. Ketiga standar umum telah diikuti sepenuhnya dalam perikatan kerja.
- c. Laporan keuangan yang di audit disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang lazim yang berlaku di Indonesia yang ditetapkan pula secara konsisten pada laporan-laporan sebelumnya. Demikian pula penjelasan yang mencukupi telah disertakan pada catatan kaki dan bagian-bagian lain dari laporan keuangan.
- d. Tidak terdapat ketidakpastian yang cukup berarti (*no material uncertainties*) mengenai perkembangan di masa mendatang yang tidak dapat diperkirakan sebelumnya atau dipecahkan secara memuaskan.

2. Wajar Tanpa Pengecualian dengan Paragraf Penjelasan (*Modified Unqualified Opinion*)

Adalah pendapat yang diberikan ketika suatu keadaan tertentu yang tidak berpengaruh langsung terhadap pendapat wajar. Keadaan tertentu dapat terjadi apabila:

- a. Pendapat auditor sebagian didasarkan atas pendapat auditor independen lain.
- b. Karena belum adanya aturan yang jelas maka laporan keuangan dibuat menyimpang dari SAK.
- c. Laporan dipengaruhi oleh ketidakpastian peristiwa masa yang akan datang hasilnya belum dapat diperkirakan pada tanggal laporan audit.
- d. Terdapat keraguan yang besar terhadap kemampuan satuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya.
- e. Diantara dua periode akuntansi terdapat perubahan yang material dalam penerapan prinsip akuntansi.
- f. Data keuangan tertentu yang diharuskan ada oleh BAPEPAM namun tidak disajikan.

3. Wajar Dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*)

Adalah pendapat yang diberikan ketika laporan keuangan dikatakan wajar dalam hal yang material, tetapi terdapat sesuatu penyimpangan/kurang lengkap pada pos tertentu, sehingga harus dikecualikan. Dari pengecualian tersebut yang dapat mungkin terjadi, apabila:

- a. Bukti kurang cukup;
- b. Adanya pembatasan ruang lingkup;
- c. Terdapat penyimpangan dalam penerapan prinsip akuntansi yang berlaku umum (SAK).

Menurut SA 508 paragraf 20 (IAI, 2002:508.11), jenis pendapat ini diberikan apabila:

- a. Tidak adanya bukti kompeten yang cukup atau adanya pembatasan lingkup audit yang material tetapi tidak memengaruhi laporan keuangan secara keseluruhan.
- b. Auditor yakin bahwa laporan keuangan berisi penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku umum yang berdampak material tetapi tidak memengaruhi laporan keuangan secara keseluruhan. Penyimpangan tersebut dapat berupa pengungkapan yang tidak memadai, maupun perubahan dalam prinsip akuntansi.

4. Tidak Wajar (*Adverse Opinion*)

Adalah pendapat yang diberikan ketika laporan secara keseluruhan ini dapat terjadi apabila auditor harus memberi tambahan paragraf untuk menjelaskan ketidakwajaran atas laporan keuangan, disertai dengan dampak dari akibat ketidakwajaran tersebut, pada laporan auditnya.

5. Tidak Memberikan Pendapat (*Disclaimer of Opinion*)

Adalah pendapat yang diberikan ketika ruang lingkup pemeriksaan yang dibatasi, sehingga auditor tidak melaksanakan pemeriksaan sesuai dengan standar *auditing* yang ditetapkan IAI. Pembuatan laporannya auditor harus memberi penjelasan tentang pembatasan ruang lingkup oleh klien yang mengakibatkan auditor tidak memberi pendapat.

2.5. Akuntansi Kreatif (*Creative Accounting*)

Menurut Amat dkk. (1999) *Creative Accounting* adalah sebuah proses dimana beberapa pihak menggunakan kemampuan pemahaman pengetahuan akuntansi (termasuk didalamnya standar, teknik, dsb.) dan menggunakannya untuk memanipulasi pelaporan keuangan. Naser (1993) mengatakan bahwa *Creative accounting* sebagai proses manipulasi figur akuntansi dalam pengambilan

keuntungan dari kelemahan peraturan akuntansi dan pemilihan dari pengukuran serta pengungkapan praktik-praktik didalamnya untuk merubah laporan keuangan dari apa yang harus disajikan. Kreativitas dalam akuntansi menyiratkan suatu interpretasi yang liberal atas aturan-aturan akuntansi yang memungkinkan dilakukannya pilihan-pilihan sehingga dapat dihasilkan penggambaran situasi keuangan yang lebih atau kurang optimistis jika dibandingkan dengan situasi nyata. Kreativitas dapat memiliki bentuk berbeda-beda tergantung pada tujuan yang dimiliki oleh pembuat laporan akuntansi.

Akuntansi kreatif istilah yang biasanya digunakan oleh pers populer untuk mengacu kepada apa yang dianggap oleh jurnalis untuk dilakukan oleh akuntan untuk menjadikan laporan keuangan tampak lebih bagus dari yang seharusnya. Akuntansi kreatif mewakili cara-cara yang digunakan untuk mencapai suatu penyimpangan di antara akun-akun yang bukan berasal dari suatu perkiraan yang memiliki basis atas transaksi-transaksi dan peristiwa-peristiwa yang terjadi pada tahun yang sedang ditinjau dan titik mula awalnya. Akuntansi kreatif menyebabkan timbulnya manipulasi, penipuan, dan penyajian yang tidak benar.

Akuntansi kreatif adalah transformasi angka-angka akuntansi keuangan dari arti yang sebenarnya menjadi apa yang diinginkan oleh pembuatnya dengan mengambil keuntungan dari aturan-aturan yang ada dan/atau mengabaikan beberapa atau seluruh aturan sisanya. Hal ini melibatkan baik "*window dressing*" dan "*pendanaan di luar neraca*". *Window dressing* penyusunan berbagi urusan sehingga laporan keuangan yang diberikan akan memberikan kesan yang menyesatkan atau tidak menyajikan dengan benar posisi keuangan perusahaan. Pendanaan di luar neraca (*off-balance sheet financing*) diartikan sebagai pendanaan atau pendanaan kembali operasi perusahaan sedemikian rupa

sehingga, menurut pernyataan hukum dan konvensi akuntansi yang ada, sebagian atau seluruh pendanaan mungkin tidak disajikan di neraca.

2.6. Skeptisisme Profesional

Skeptisisme profesional auditor adalah suatu sikap (*attitude*) dalam melakukan penugasan audit, maka hal pertama yang akan dibahas adalah mengenai sikap manusia. Eagly dan Chaiken (1993) dalam *The Handbook of Attitudes* (2005) mendefinisikan sikap sebagai "*a psychological tendency that is expressed by evaluating a particular entity with some degree of favor or disfavor*". Hal tersebut tidak berbeda jauh dari pakar psikologi lain yakni Siegel dan Marconi (1989) yang juga mendefinisikan sikap sebagai tanggapan atau respon seseorang yang merupakan hasil evaluasi terhadap obyek yang ditangkapnya seperti orang, obyek, ide, atau situasi tertentu. Tanggapan ini dapat berupa perasaan menyukai (*favorable*) atau perasaan tidak menyukai (*unfavorable*), dapat juga berupa derajat afek positif atau derajat afek negatif.

Skeptisisme profesional, menurut Standar Profesional Akuntan Publik tahun 2007 dalam Standar Umum, diartikan sebagai sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis bukti audit. Auditor menggunakan pengetahuan, keterampilan, dan kemampuan yang dituntut oleh profesi untuk melaksanakan dengan cermat dan seksama. Dengan maksud baik dan integritas, pengumpulan, dan penilaian bukti audit secara objektif. Jadi, auditor tidak menganggap bahwa manajemen adalah tidak jujur, namun juga tidak menganggap bahwa kejujuran manajemen tidak dipertanyakan lagi.

Skeptisisme profesional auditor merupakan sikap (*attitude*) auditor dalam melakukan penugasan audit dimana sikap ini mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit.

Karena bukti audit dikumpulkan dan dinilai selama proses audit, maka skeptisisme profesional harus digunakan selama proses tersebut (IAI, 2000, SA seksi 230; AICPA, 2002, AU 230). Louwers *et al.* (2005) mengatakan skeptisisme profesional auditor mengarahkan untuk menanyakan setiap isyarat yang menunjukkan kemungkinan terjadinya *fraud* yang selalu mempertanyakan (*questioning mind*) terhadap validitas dari bukti audit yang diperoleh,

Due Profesional care berbeda dengan skeptisisme profesional, karena dalam skeptisisme profesional, sikap kehati-hatian tersebut muncul pada saat memperoleh dan mengevaluasi bukti audit. *Due professional care* merupakan respek yang ditunjukkan kepada *auditee* dan bagaimana auditor memperlakukan dirinya selama proses audit atau dapat dikatakan *image professional* yang diharapkan dari seorang auditor terhadap *auditee*. *Due professional care* merupakan komponen dari proses audit. *Due professional care* merupakan fondasi yang dapat memastikan klien menerima kualitas *review* yang tinggi. Beberapa faktor yang dapat memengaruhi *Due professional care*: diantara *peer review*, *auditor conduct*, *communication*, *technically competence*, *judgement*, *business knowleage*, *training*, *certification*, *standard*, *independence*, *continous reassessment*, dan *high ethical standard*.

2.7. Brainstorming

Brainstorming adalah suatu bentuk diskusi dalam rangka menghimpun gagasan, pendapat, informasi, pengetahuan, pengalaman, dari semua peserta, (Fathurrahman dan Sutikno, 2007). Metode *brainstorming* di populerkan oleh Alex Faickney Osborn pada tahun 1953 dalam bukunya *Applied Imagination*. Menurut Osborn, kelompok dapat menggandakan hasil kreatifnya dengan *brainstorming*, dimana *brainstorming* bekerja dengan cara fokus pada masalah, lalu selanjutnya

dengan bebas bermunculan sebanyak mungkin solusi dan mengembangkannya sejauh mungkin. *Brainstorming* adalah metode yang sudah lama digunakan untuk menghasilkan ide dan pemikiran baru yang menghasilkan solusi untuk mengatasi berbagai masalah. Namun, diperlukan penggunaan *brainstorming* dengan cara yang benar untuk mendapatkan hasil yang efektif.

Menurut Osborn (1953), *brainstorming* sebagai aliran kreativitas ide yang muncul secara spontan dari banyak orang lebih baik dari pada pemikiran seorang diri. Peserta *brainstorming* bebas menyampaikan pendapat tanpa harus takut terhadap kritik dan penilaian. *Brainstorming* merupakan suatu wadah atau fasilitas diskusi kelompok dimana setiap anggota didorong untuk berbagi ide-ide mereka mengenai seputar bahasan, tujuan utama diskusi adalah untuk mendapatkan partisipan yang mampu menanggapi terhadap pembahasan diskusi dan mengekspresikan gagasan-gagasan mereka dalam bentuk kreatif dan menghasilkan kesempatan untuk menampung pendapat-pendapat dan menghasilkan ide baru.

Statement of Auditing Standard No 99, Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit, menjelaskan bahwa pertukaran pendapat (*brainstorming*) akan membantu auditor dalam mendeteksi *fraud* dan standar ini mengharuskan auditor untuk bertukar pendapat (*brainstorming*) tentang kemungkinan *fraud* pada seluruh audit (AICPA, 2002). Sebelum melakukan *fraud brainstorming sessions*, auditor harus mengumpulkan informasi yang bersangkutan dengan risiko *misstatement* yang bersangkutan dengan kecurangan atau *fraud*. Dalam melakukan *brainstorming sessions* dapat di bagi menjadi beberapa tahapan: (1) memilih tim; (2) memilih pendekatan; (3) mempersiapkan pertemuan; (4) melakukan pertemuan; (5) tindak lanjut dan dokumentasi (CPE, 2015). Para anggota inti dari tim perikatan audit dimulai dari level manajer sampai junior auditor yang terlibat

dalam perikatan melakukan pertemuan selama tahap perencanaan dan saling bertukarpikiran mengenai bagaimana dan dimana mereka percaya bahwa terdapat salah saji material pada laporan keuangan perusahaan klien yang mengarah kepada kecurangan dan bagaimana manajemen menutupi kecurangan pelaporan keuangan atau nilai dari aset yang disajikan secara tidak wajar.

Standar Internasional Audit (ISA – *International Standard on Auditing*) 240 dan Standar Internasional Lembaga-Lembaga Audit Tertinggi (*International Standards of Supreme Audit Institutions - ISSAI*) 1240 mendorong auditor untuk mengadakan diskusi dengan anggota tim audit tentang potensi materi salah saji karena *fraud*. Standar dan panduan juga mendorong penerapan *brainstorming* selama tugas dalam penilaian risiko *fraud*. Namun, karena keterbatasan waktu dan sumber daya, terkadang *brainstorming* tidak dilakukan dengan tepat oleh auditor pemerintah. Tanpa proses *brainstorming* yang tepat, tugas kinerja mungkin terancam, dan auditor mungkin tidak mampu mengidentifikasi risiko *fraud* selama penilaian risiko *fraud*. Tujuan dari proses *brainstorming* adalah untuk memastikan anggota tim keterlibatan berbagi informasi, ide, dan pengalaman.

2.8. Whistleblower

Whistleblower dalam konsep yang disusun Komite Nasional Kebijakan Governansi, (2008) ada dua kunci yang berakitan dengan *whistleblowing system* yaitu pelapor dan pelanggaran. Dalam prakteknya kedua kata ini dipadankan menjadi pelapor pelanggaran dan kemudian disebut *whistleblower*.

Whistleblowing muncul disebabkan *Sarbanes-Oxley Act (SOx)* mendorong pegawai untuk melaporkan pelanggaran yang terjadi tanpa ada rasa takut tindakan balas dendam. Undang-undang yang muncul karena skandal-skandal

besar yang terjadi di AS, seperti skandal Enron dan Worldcom dan, usaha balas dendam terhadap seorang *whistleblower* merupakan pelanggaran.

Pengertian *whistleblowing* dalam UU No. 13 Tahun 2006 adalah orang yang dapat memberikan keterangan guna kepentingan penyelidikan, penyidikan, penuntutan, dan pemeriksaan di sidang pengadilan tentang suatu perkara pidana yang ia dengar sendiri, ia lihat sendiri, dan/atau ia alami sendiri, sedangkan menurut Vinten (2000) *whistleblowing* sebagai suatu pengungkapan oleh karyawan mengenai suatu informasi yang diyakini mengandung pelanggaran hukum, peraturan, pedoman praktis atau pernyataan profesional, atau berkaitan dengan kesalahan prosedur, korupsi, penyalahgunaan wewenang, atau membahayakan publik dan keselamatan tempat kerja. Pengertian lain dikemukakan oleh Bunget dan David-Sobolevski (2009) bahwa *whistleblowing* merupakan pengungkapan rahasia atas penipuan atau penyalahgunaan tentang hal-hal ilegal dan tidak etis yang dilakukan oleh karyawan di lingkungan kerjanya.

Near dan Miceli (1985) mengartikan *whistleblowing* sebagai suatu pengungkapan yang dilakukan anggota organisasi atas suatu praktik-praktik ilegal atau tanpa legitimasi hukum di bawah kendali pimpinan mereka kepada individu atau organisasi yang dapat menimbulkan efek tindakan perbaikan. Jubb (2000) mengungkapkan bahwa *whistleblowing* merupakan suatu dilema karena harus memilih peran antara kewajiban yang berhubungan dengan organisasi, dan loyalitas terhadap bawahan atau atasan. Di lain pihak De George (1986) mengungkapkan bahwa tiga kondisi yang dapat dipertimbangkan tentang *whistleblowing* yaitu, mengungkap suatu rahasia secara moral dilarang, secara moral diijinkan dan secara moral sangat dibutuhkan.

Menurut Velasquez (2005) seseorang memiliki kewajiban untuk melakukan *whistleblowing* apabila (a) orang tersebut memiliki kewajiban untuk mencegah

terjadinya pelanggaran, baik karena itu merupakan bagian dari tanggung jawab profesionalnya (misalnya sebagai seorang akuntan) atau karena tidak ada orang lain yang mampu atau bersedia mencegahnya; dan (b) pelanggaran tersebut bisa mengakibatkan kerugian serius terhadap kesejahteraan masyarakat, mengakibatkan ketidakadilan pada seseorang atau suatu kelompok, atau merupakan pelanggaran serius terhadap hak-hak moral seseorang atau banyak orang.

Di beberapa negara *whistleblowing* telah memiliki dasar hukum yang kuat. Di Australia ada Australian Standard AS8004 sedangkan di Inggris ada *Public Concern at Work*. Intinya sama dengan undang-undang yang berlaku di Amerika. Dalam konteks badan usaha, *whistleblower* diperlukan untuk mencegah terjadinya *fraud* melalui pengawasan lingkungan. Dengan adanya mekanisme *whistleblower* diharapkan perusahaan dapat menegakkan standar pelayanan dan etika, menerapkan sistem pencegahan dini (*early warning system*) dan meningkatkan *confidence* di dalam organisasi.

Penerapan *whistleblowing* di Indonesia tentu tidak semudah itu. Budaya umum pegawai mungkin belum mendukung terciptanya mekanisme *whistleblowing*. *Whistleblower* dianggap sebagai orang yang tidak loyal karena menjatuhkan perusahaannya sendiri atau mengungkapkan keburukan dari perusahaannya. Tetapi seiring berjalan waktu *whistleblowing* mulai mendapat pengakuan dari pemerintah, negara juga memberikan fasilitas perlindungan terhadap pelaku *whistleblowing* dengan konsekuensi bukti dan fakta akurat berisi kebenaran. *Whistleblowing* sering disamakan begitu saja dengan membuka rahasia perusahaan, padahal keduanya tidak sama. Rahasia perusahaan adalah sesuatu yang konfidensial dan harus dirahasiakan, dan umumnya tidak

menyangkut efek yang merugikan apa pun bagi pihak lain, yaitu masyarakat atau perusahaan lain.

Whistleblowing merupakan fenomena yang marak terjadi di abad 21 terhadap ketidakpuasan karyawan terhadap manajemen. Pada awalnya, *Whistleblower* dianggap sebagai orang yang tidak loyal karena menjatuhkan perusahaannya sendiri atau mengungkapkan keburukan dari perusahaannya. Tetapi seiring berjalan waktu, *whistleblowing* mulai mendapat pengakuan dari pemerintah. Negara juga memberikan fasilitas perlindungan terhadap pelaku *whistleblowing* dengan konsekuensi bukti dan fakta akurat berisi kebenaran. *Whistleblowing* sering disamakan begitu saja dengan membuka rahasia perusahaan, padahal keduanya tidak sama. Rahasia perusahaan adalah sesuatu yang konfidensial dan harus dirahasiakan, dan umumnya tidak menyangkut efek yang merugikan apa pun bagi pihak lain, entah itu masyarakat atau perusahaan lain.

Pelaporan pelanggaran (*whistleblowing*) adalah pengungkapan tindakan pelanggaran atau pengungkapan perbuatan yang melawan hukum, perbuatan tidak etis/tidak bermoral atau perbuatan lain yang dapat merugikan organisasi maupun pemangku kepentingan, yang dilakukan oleh karyawan atau pimpinan organisasi kepada pimpinan organisasi atau lembaga lain yang dapat mengambil tindakan atas pelanggaran tersebut. Pengungkapan ini umumnya dilakukan secara rahasia (*confidential*).

Whistleblowing adalah tindakan seorang pekerja yang memutuskan untuk melapor kepada media, kekuasaan internal atau eksternal tentang hal-hal ilegal dan tidak etis yang terjadi di lingkungan kerja, *whistleblower* adalah seorang pegawai (*employee*) atau karyawan dalam suatu organisasi yang melaporkan, menyaksikan, mengetahui adanya kejahatan ataupun adanya praktik yang

menyimpang dan mengancam kepentingan publik di dalam organisasinya dan yang memutuskan untuk mengungkapkan penyimpangan tersebut kepada publik atau instansi yang berwenang (wikipedia, *Columbia electronic encyclopedia*: 2005). Bagi organisasi yang menjalankan aktivitas usahanya secara etis, *Whistleblowing* merupakan bagian dari sistem pengendalian, namun bagi organisasi yang tidak menjalankan aktivitas usahanya dengan tidak etis, maka *Whistleblowing* dapat menjadi ancaman.

Pada dasarnya pelapor pelanggaran (*whistleblower*) adalah karyawan dari organisasi itu sendiri (pihak internal), akan tetapi tidak tertutup adanya pelapor berasal dari pihak eksternal (pelanggan, pemasok, masyarakat). Pelapor seyogyanya memberikan bukti, informasi, atau indikasi yang jelas atas terjadinya pelanggaran yang dilaporkan, sehingga dapat ditelusuri atau ditindaklanjuti.

Dalam Komite Nasional Kebijakan Governansi (2008) perbuatan yang dapat dilaporkan (pelanggaran) adalah perbuatan yang dalam pandangan pelapor dengan iktikad baik adalah perbuatan sebagai berikut: 1) Korupsi, 2) Kecurangan (*Fraud*), 3) Ketidak jujur, 4) Perbuatan melanggar hukum (termasuk pencurian, penggunaan kekerasan terhadap karyawan atau pimpinan, pemerasan, penggunaan narkoba, pelecehan, perbuatan kriminal lainnya), 5) Pelanggaran ketentuan perpajakan, atau peraturan perundang-undangan lainnya (lingkungan hidup, *mark-up*, *under invoice*, ketenagakerjaan, dll.), 6) Pelanggaran Pedoman Etika Perusahaan atau pelanggaran norma-norma kesopanan pada umumnya, 7) perbuatan yang membahayakan keselamatan dan kesehatan kerja, atau membahayakan keamanan perusahaan, 8) Perbuatan yang dapat menimbulkan kerugian finansial atau non-finansial terhadap perusahaan atau merugikan kepentingan perusahaan, 9) Pelanggaran Standar Operasional Prosedur (SOP) perusahaan, terutama terkait dengan pengadaan barang dan jasa, pemberian

manfaat dan remunerasi. Perusahaan dapat menambah atau mengurangi daftar perbuatan yang dapat dilaporkan ini untuk mempermudah karyawan perusahaan mendeteksi perbuatan yang dapat dilaporkan.

De George (1986) menetapkan tiga kriteria atas *whistleblowing* yang adil. Pertama organisasi yang dapat menyebabkan bahaya kepada para pekerjanya atau kepada kepentingan publik yang luas. Kedua, kesalahan harus dilaporkan pertama kali kepada pihak internal yang memiliki kekuasaan lebih tinggi, dan ketiga, apabila penyimpangan telah dilaporkan kepada pihak internal yang berwenang namun tidak mendapat hasil, dan bahkan penyimpangan terus berjalan, maka pelaporan penyimpangan kepada pihak eksternal dapat disebut sebagai tindakan kewarganegaraan yang baik.

Whistleblower bermanfaat sebagai alat untuk mendeteksi berbagai permasalahan yang ada dalam organisasi, seperti diskriminasi, pelecehan, atau penyimpangan perilaku lainnya yang tidak sesuai dengan standar etika yang berlaku di organisasi. Sehingga, jika diimplementasikan dengan serius, mekanisme *whistleblower* ini juga dapat berfungsi sebagai salah satu alat pengendalian dan pengawasan, yang dapat membantu meningkatkan perilaku etis dalam organisasi, yang juga dapat mendorong perubahan kultur organisasi ke arah yang lebih baik. Si pemberi informasi ini dapat berasal dari manajemen, karyawan sebuah organisasi, ataupun pihak lain yang memiliki interaksi dengan perangkat organisasi. Terdapat beberapa pilihan model mekanisme *whistleblower* yang dapat diterapkan pada organisasi, yang tentu saja harus disesuaikan dengan kondisi dan situasi organisasi. Mekanisme *whistleblower* adalah suatu sistem yang dapat dijadikan media bagi saksi pelapor untuk menyampaikan informasi mengenai tindakan penyimpangan yang diindikasikan terjadi di dalam suatu organisasi.

2.9. Kecerdasan emosional

Goleman (2016) menyatakan bahwa kecerdasan emosional adalah kemampuan memantau dan mengendalikan perasaan sendiri dan orang lain serta menggunakan perasaan-perasaan tersebut untuk memandu pikiran dan tindakan, sehingga kecerdasan emosional sangat diperlukan untuk sukses dalam bekerja dan menghasilkan kinerja yang menonjol dalam pekerjaan. Patton (1998) juga mengemukakan bahwa orang yang memiliki kecerdasan emosi akan mampu menghadapi tantangan dan menjadikan seorang manusia yang penuh tanggung jawab, produktif, dan optimis dalam menghadapi dan menyelesaikan masalah, dimana hal-hal tersebut sangat dibutuhkan di dalam lingkungan kerja.

Peter Salovey dan Jack Mayer mendefinisikan kecerdasan emosional sebagai kemampuan untuk mengenali perasaan, meraih dan membangkitkan perasaan untuk membantu pikiran, memahami perasaan dan maknanya, dan mengendalikan perasaan secara mendalam sehingga membantu perkembangan emosi dan intelektual (Stein dan Book, 2002). Inti kemampuan pribadi dan sosial yang merupakan kunci utama keberhasilan seseorang sesungguhnya adalah kecerdasan emosi (Agustian, 2007).

Menurut Agustian (2007:285): "Kecerdasan emosi adalah kemampuan merasakan, memahami secara efektif, menerapkan daya dan kepekaan emosi sebagai sumber energi, informasi, koneksi dan pengaruh manusia". Goleman (2005:39) yang mengadaptasi model Salovey-Mayer membagi EQ ke dalam lima unsur yang meliputi: kesadaran diri, pengaturan diri, motivasi, empati, dan kecakapan dalam membina hubungan dengan orang lain. Kelima unsur tersebut dikelompokkan ke dalam dua kecakapan, yaitu: a) Kecakapan pribadi; yang meliputi kesadaran diri, pengaturan diri, dan motivasi; serta b) Kecakapan sosial; yang meliputi empati dan keterampilan sosial (Goleman, 2005:42-43).

Kecerdasan emosional (EQ) adalah kemampuan untuk menyikapi pengetahuan-pengetahuan emosional dalam bentuk menerima, memahami, dan mengelola. Ada pengaruh timbal balik antara kecerdasan intelektual (IQ) dan kecerdasan emosional (EQ). kecerdasan emosional dan sosial sangat membantu seseorang dalam mengerjakan tugas-tugas intelektual (Mubayidh, 2006), Kecerdasan emosional mencakup pengendalian diri, semangat, dan ketekunan, serta kemampuan untuk memotivasi diri sendiri dan bertahan menghadapi frustrasi, kesanggupan untuk mengendalikan dorongan hati dan emosi, tidak melebih-lebihkan kesenangan, mengatur suasana hati dan menjaga agar beban stress tidak melumpuhkan kemampuan berpikir, untuk membaca perasaan terdalam orang lain (empati) dan berdoa, untuk memelihara hubungan dengan sebaik-baiknya, kemampuan untuk menyelesaikan konflik, serta untuk memimpin diri dan lingkungan sekitarnya (Respati dkk., 2011).

Hal inilah yang menarik untuk diperhatikan bahwa profesi akuntan publik ibarat pedang bermata dua. Disatu sisi auditor harus memperhatikan kredibilitasnya, namun disisi lain auditor juga harus menghadapi tekanan dari klien dalam berbagai pengambilan keputusan. Jika auditor tidak mampu menolak tekanan dari klien seperti tekanan personal, emosional atau keuangan maka independensi auditor telah berkurang dan dapat memengaruhi kualitas audit. Kecerdasan emosional pada auditor sangat penting untuk diperhatikan karena auditor sendiri merupakan seorang manusia dimana pada suatu kondisi emosional tertentu dapat memengaruhi kinerja auditor. Kemampuan untuk menahan emosional yang dapat menurunkan kinerja audior maupun kemampuan untuk mengefektifkan pengaruh emosional terhadap kinerja auditor sangatlah perlu untuk dimiliki seorang auditor. Penelitian ini akan menguji peran kecerdasan

emosional sebagai pemoderasi pengaruh kompetensi dan independensi auditor pada BPK Perwakilan Provinsi Papua dan BPK Perwakilan Provinsi Papua Barat.

2.10. Dukungan manajemen

Menurut Verhage dan Lambertus (2009:85) dukungan manajemen puncak adalah kemauan manajemen puncak untuk memberikan sumberdaya dan kewenangan keberhasilan proyek yang diperlukan. Philips *et al.* (2004) menyatakan dukungan manajemen puncak merupakan tindakan untuk memengaruhi keberhasilan program organisasi yang telah ditetapkan. Mihret & Yismaw (2007) dan Cohen dan Sayag (2010) menyatakan dukungan manajemen puncak meliputi respon manajemen terhadap temuan audit dan Dukungan manajemen merupakan salah satu faktor penting dalam keefektifan audit internal. Agoes (2013) menyatakan bahwa harus ada dukungan yang kuat dari top manajemen kepada departemen audit internal, tanpa dukungan yang kuat dari top manajemen fungsi audit internal tidak efektif.

Menurut Mathis dan Jackson (2006:114), dukungan manajemen merupakan apa saja yang diberikan dan ditetapkan perusahaan untuk menunjang proses kerja, antara lain: pelatihan dan pengembangan, standar kinerja, peralatan dan teknologi. Alshbiel (2017) mendefinisikan dukungan manajemen merupakan komitmen manajemen untuk mendukung auditor internal dalam melaksanakan audit dan kesadaran manajemen puncak sehubungan dengan kebutuhan auditor internal. Salah satu bentuk dukungan manajemen yaitu rekomendasi audit internal benar-benar dilaksanakan oleh manajemen. Menurut Rudhani *et al.* (2017) apabila rekomendasi itu tidak dilaksanakan dengan baik, maka dapat berpengaruh pada ketidakefektifan audit internal. Lebih lanjut, Fernandes dan Rainey (2006) menjelaskan bahwa Komitmen dan dukungan manajemen puncak berperan

penting dalam perubahan dalam organisasi. seorang manajer senior memiliki mobilitas yang dinamis dalam menindaklanjuti segala kondisi organisasi. Sejalan dengan hal tersebut Dale dan Duncalf (1985) juga menunjukkan dukungan manajemen puncak mampu meningkatkan kualitas audit dan sebagai kunci perbaikan.

2.11. Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu akan memudahkan dalam menentukan langkah-langkah yang sistematis untuk penyusunan penelitian dari segi teori dan konsep. Penelitian terdahulu dapat digunakan sebagai acuan atau referensi untuk memudahkan membuat penelitian secara keseluruhan. Penelitian terdahulu merupakan sebuah kegiatan membandingkan penelitian yang sedang dikerjakan penulis dengan penelitian yang sudah dilakukan dari peneliti sebelumnya. Kegiatan ini bertujuan untuk melihat persamaan dan perbedaan yang terdapat pada hasil penelitian penulis sebelumnya sehingga penulis dapat melihat apa saja kekurangan dan kelebihan yang ada pada hasil penelitian yang penulis laksanakan.

Dalam penelitian perlu ada dasar atau acuan berupa teori-teori atau temuan-temuan melalui hasil penelitian sebelumnya. Salah satu acuan penulis dalam melakukan penelitian sehingga dapat memperkaya teori yang digunakan dalam mengkaji penelitian yang dilakukan penelitian terdahulu. Penulis mengangkat beberapa penelitian sebagai referensi dalam memperkaya bahan kajian pada penelitian ini. Penelitian terdahulu mengambil dari beberapa jurnal terkait dengan penelitian yang dilakukan penulis antara lain dapat dilihat pada **lampiran 1**.