

SKRIPSI

PENGARUH *MORAL REASONING* AUDITOR PEMERINTAH TERHADAP KUALITAS AUDIT

RAHAYU ALKAM



**JURUSAN AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR**

2013

SKRIPSI

PENGARUH *MORAL REASONING* AUDITOR PEMERINTAH TERHADAP KUALITAS AUDIT

sebagai salah satu persyaratan untuk memperoleh
gelar Sarjana Ekonomi

disusun dan diajukan oleh

RAHAYU ALKAM

A31109256



kepada

**JURUSAN AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
UNIVERSITAS HASANUDDIN
MAKASSAR**

2013

SKRIPSI

PENGARUH *MORAL REASONING* AUDITOR PEMERINTAH TERHADAP KUALITAS AUDIT

disusun dan diajukan oleh

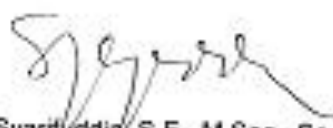
RAHAYU ALKAM

A31109256

telah diperiksa dan disetujui untuk diuji

Makassar, 27 Juli 2013

Pembimbing I



Dr. Syarifuddin, S.E., M.Soc., Sc., Ak.
NIP 196312101990021001

Pembimbing II



Dra. Hj. Nirwana, M.Si., Ak.
NIP 196511271991032001

Ketua Jurusan Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Hasanuddin



Dr. H. Abdul Hamid Haboe, S.E., M.Si.
NIP 196305151992031003

SKRIPSI

PENGARUH *MORAL REASONING* AUDITOR PEMERINTAH TERHADAP KUALITAS AUDIT

disusun dan diajukan oleh

RAHAYU ALKAM

A31109256

telah dipertahankan dalam sidang ujian skripsi
pada tanggal **15 Agustus 2013** dan
dinyatakan telah memenuhi syarat kelulusan

Menyetujui,
Panitia Penguji

No.	Nama Penguji	Jabatan	Tanda Tangan
1.	Dr. Syarifuddin, S.E., M.Soc., Sc., Ak.	Ketua	
2.	Dra. Hj. Nirwana, M.Si., Ak.	Sekretaris	
3.	Dr. Yohanis Rura, S.E., M.S.A., Ak.	Anggota	
4.	Dra. Aini Indrijawati, M.Si., Ak.	Anggota	
5.	Rahmawati HS, S.E., M.Si., Ak.	Anggota	

Ketua Jurusan Akuntansi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis
Universitas Hasanuddin



Dr. H. Abdul Hamid Habbe, S.E., M.Si.
NIP. 196305151992031003

PERNYATAAN KEASLIAN

Saya yang bertanda tangan di bawah ini,

nama : Rahayu Alkam

NIM : A31109256

jurusan/program studi : Akuntansi/S1

dengan ini menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa skripsi yang berjudul

*Pengaruh *Moral Reasoning* Auditor Pemerintah
terhadap Kualitas Audit *

adalah karya ilmiah saya sendiri dan sepanjang pengetahuan saya di dalam naskah skripsi ini tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan oleh orang lain untuk memperoleh gelar akademik di suatu perguruan tinggi, dan tidak terdapat karya atau pendapat yang pernah ditulis atau diterbitkan oleh orang lain, kecuali yang secara tertulis dikutip dalam naskah ini dan disebutkan dalam sumber kutipan dan daftar pustaka.

Apabila di kemudian hari ternyata di dalam naskah skripsi 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 Agustus 2013

Yang membuat pernyataan,


Rahayu Alkam

PRAKATA

Assalamu'alaikum Wr.Wb.

Alhamdulillahirabbil'alamin, puji dan syukur peneliti panjatkan kepada Allah SWT yang karena-Nya lah sehingga skripsi yang berjudul "Pengaruh *Moral Reasoning* Auditor Pemerintah terhadap Kualitas Audit" ini dapat terselesaikan. Skripsi ini merupakan tugas akhir untuk mencapai gelar sarjana ekonomi (S.E.) pada Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Hasanuddin.

Skripsi ini tentunya dapat terselesaikan dengan bantuan, motivasi dan doa dari berbagai pihak, untuk itu pada kesempatan ini peneliti ingin mengucapkan rasa terima kasih kepada Bapak Dr. Syarifuddin, S.E., M.Soc, Sc, Ak dan Ibu Dra. Hj. Nirwana, M.Si, Ak selaku dosen pembimbing yang dengan sabar telah membimbing, memotivasi dan memberikan berbagai bantuan dalam rangka terselesaikannya skripsi ini.

Ucapan terima kasih juga peneliti tujukan kepada seluruh dosen dan staf di Fakultas Ekonomi Universitas Hasanuddin, kepada seluruh auditor di Kantor BPK (Badan Pemeriksa Keuangan) RI Perwakilan Sulawesi Selatan dan auditor di Kantor Inspektorat Provinsi Sulawesi Selatan, kedua orang tua peneliti, saudara-saudara, dan keluarga serta teman-teman yang telah memberikan bantuan, motivasi, dukungan dan juga doa, semoga apa yang telah diberikan mendapatkan pahala di sisi Allah swt. Amin.

Peneliti memohon maaf jika terdapat kesalahan-kesalahan dalam skripsi ini, mengingat karya ini masih jauh dari kesempurnaan. Untuk itu diperlukan kritik dan saran yang sifatnya membangun demi perbaikan skripsi ini.

Semoga penelitian ini memberikan manfaat kepada berbagai pihak, terkhusus perkembangan di bidang akuntansi.

Wa'alaikumsalam Wr.Wb.

Makassar, 18 Juni 2013

Peneliti

ABSTRAK

Pengaruh *Moral Reasoning* Auditor Pemerintah terhadap Kualitas Audit

The Effect of Moral Reasoning of Government Auditor on Audit Quality

Rahayu Alkam
Syarifuddin
Nirwana

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh *moral reasoning* auditor pemerintah terhadap kualitas audit. *Moral reasoning* adalah proses yang dialami individu dalam menentukan benar atau salah maupun baik atau buruk yang memengaruhi dirinya dalam menghasilkan suatu keputusan etis. Sementara kualitas audit adalah kemampuan auditor untuk menemukan kesalahan dan melaporkannya kepada pihak yang berkepentingan. Dalam penelitian ini, dimensi-dimensi seperti kompetensi, independensi, dan akuntabilitas digunakan untuk mengukur kualitas audit. Adapun objek dalam penelitian ini adalah auditor pemerintah pada BPK RI Provinsi Sulawesi Selatan dan Inspektorat Provinsi Sulawesi Selatan. Data yang digunakan adalah data primer yang didapatkan dari teknik penelitian berupa kuesioner. Hasil penelitian menunjukkan bahwa berdasarkan hasil analisis regresi sederhana, *moral reasoning* berpengaruh positif terhadap kualitas audit auditor pemerintah pada dimensi kompetensi, independensi, dan akuntabilitas.

Kata Kunci : *Moral Reasoning*, Kualitas Audit, Kompetensi, Independensi, Akuntabilitas.

This study aims to examine the influence of moral reasoning on audit quality. Moral reasoning is a process which a person decides right or wrong and good or bad in his/her way to result ethical decision. Audit quality is ability of auditor to find misstatement and report it to stakeholder. In this research, dimensions such competence, independence, and accountability are used to represent audit quality. The object of this study is government auditor of BPK RI Perwakilan Provinsi Sulawesi Selatan and Inspektorat Provinsi Sulawesi Selatan. The data used in this study is primary data using questionnaire technique. The result of this study shows that based on simple regression analyses, moral reasoning has positive effect on audit quality in competence, independence, and accountability dimensions.

Keyword : *Moral Reasoning, Audit Quality, Competence, Independence, Accountability.*

DAFTAR ISI

Halaman

HALAMAN SAMPUL	i
HALAMAN JUDUL	ii
HALAMAN PERSETUJUAN	iii
HALAMAN PENGESAHAN	iv
HALAMAN PERNYATAAN KEASLIAN	v
PRAKATA	vi
ABSTRAK	viii
DAFTAR ISI	ix
DAFTAR GAMBAR	xi
DAFTAR TABEL	xii
DAFTAR LAMPIRAN	xiii
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Rumusan Masalah	5
1.3 Tujuan Penelitian	6
1.4 Kegunaan Penelitian	6
1.4.1 Kegunaan Teoretis	6
1.4.2 Kegunaan Praktis	7
1.5 Definisi dan Istilah	7
1.6 Sistematika Penelitian	7
BAB II TINJAUKAN PUSTAKA	9
2.1 Tinjauan Teori dan Konsep	9
2.2 Tinjauan Empirik	21
2.3 Kerangka Pemikiran	24
2.4 Hipotesis	26
BAB III METODE PENELITIAN	30
3.1 Rancangan Penelitian	30
3.2 Tempat dan Waktu	30
3.3 Populasi dan Sampel	31
3.4 Jenis dan Sumber Data	31
3.5 Teknik Pengumpulan Data	31
3.6 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional	32
3.7 Instrumen Penelitian	35
3.8 Analisis Data	36
BAB IV HASIL PENELITIAN	38
4.1 Gambaran singkat	38
4.2 Uji validitas	38
4.3 Uji Reliabilitas	42
4.4 Deskripsi Karakteristik Responden	43
4.5 Analisis Statistik	44
4.6 Analisis Regresi Linear	46
4.7 Pengujian Hipotesis	49
4.8 Pembahasan	50
BAB V PENUTUP	56
5.1 Kesimpulan	56
5.2 Saran	57
5.3 Keterbatasan Penelitian	57

DAFTAR PUSTAKA	58
LAMPIRAN	61

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
2.1 Kerangka Umum	25
2.2 Kerangka Hipotesis 1, 2 dan 3	26
4.1 Normalitas Residual Variabel Kompetensi.....	45
4.2 Normalitas Residual Variabel Independensi	46
4.3 Normalitas Residual Variabel Akuntabilitas	46

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
4.1 Gambaran Umum Sampel	38
4.2 Hasil Uji validitas Data Variabel <i>Moral reasoning</i>	39
4.3 Hasil Uji validitas Data Variabel Y1 (Kompetensi).....	40
4.4 Hasil Uji validitas Data Variabel Y2 (Independensi).....	41
4.5 Hasil Uji validitas Data Variabel Y3 (Akuntabilitas).....	41
4.6 Hasil Uji Reliabilitas Auditor Pemerintah	42
4.7 Karakteristik Responden Berdasarkan Jenis Kelamin	43
4.8 Karakteristik Responden Berdasarkan Usia	43
4.9 Karakteristik Responden Berdasarkan Pendidikan Terakhir	43
4.10 Karakteristik Responden Berdasarkan Lama Pengalaman Audit	44
4.11 Hasil Uji Normalitas Data	45
4.12 Analisis Regresi Variabel Dependen Kompetensi	47
4.13 Analisis Regresi Variabel Dependen Independensi	48
4.14 Analisis Regresi Variabel Dependen Akuntabilitas	48
4.15 Hasil Analisis Hipotesis.....	51

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran	Halaman
1 Biodata	61
2 Kuesioner.....	62
3 Analisis Data	68

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Prinsip-prinsip pemerintahan yang baik (*good governance*) telah menjadi barometer dalam mengukur keberhasilan pengelolaan pemerintahan. Mardiasmo (2006) mengemukakan ada tiga aspek penting untuk mewujudkan *good governance* yakni pengawasan, pengendalian, dan pemeriksaan. Pemeriksaan (audit) merupakan kegiatan yang dilakukan oleh pihak yang memiliki independensi dan kompetensi profesional untuk memeriksa apakah hasil kinerja pemerintah telah sesuai dengan standar yang telah ditetapkan (Setyaningrum, 2012). Lembaga yang diamanatkan untuk melaksanakan tugas pemeriksaan ini diantaranya adalah Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK) RI dan Inspektorat Provinsi.

Penugasan pada BPK sesuai dengan amanat Undang-Undang Dasar 1945 pasal 23 ayat 5 yang berbunyi: 'Untuk memeriksa tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan suatu Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang pengaturannya ditetapkan dengan Undang-Undang. Hasil pemeriksaan itu diberitahukan kepada Dewan Perwakilan Rakyat (DPR)'. Pertanggungjawaban kepada DPR inilah yang menjadi alat kontrol atas pelaksanaan keuangan negara. Sementara penugasan pada Inspektorat provinsi mengacu pada Keputusan Presiden RI Nomor 31 Tahun 1983 dan Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 mengenai sistem pengendalian internal pemerintah yang dilaksanakan oleh aparat pengawasan internal pemerintah (APIP), yaitu Badan

Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP); Inspektorat Jenderal; Inspektorat Provinsi; dan Inspektorat Kota.

Mengingat pentingnya fungsi lembaga audit sektor publik dalam memberikan penilaian atas kinerja keuangan pemerintah daerah, kualitas audit BPK dan Inspektorat Provinsi telah menjadi fokus kajian oleh berbagai pihak. Hal ini menyebabkan lembaga-lembaga tersebut menghadapi tuntutan profesionalisme yang tinggi dari masyarakat. Tuntutan profesionalisme tersebut tentunya mencakup berbagai nilai-nilai profesionalisme seperti kompetensi, independensi, dan akuntabilitas. Padahal, auditor pemerintah yang bekerja pada lembaga tersebut tentunya juga sering mengalami dilema moral, yakni ketika para auditor berada dalam situasi yang rumit karena mereka sulit untuk memilih antara kepentingan pribadi mereka atau kepentingan publik. Dilema moral ini juga timbul karena adanya kebutuhan untuk memilih pilihan yang dapat berakibat baik bagi satu pihak tapi tidak baik bagi pihak lainnya (Jusup, 2001:89).

Dalam situasi seperti di atas, tidak sedikit auditor yang lebih memilih kepentingan pribadi mereka, sehingga terjadilah penyimpangan dan pelanggaran kode etik. Misalnya saja kasus suap yang menimpa Kepala Perwakilan BPK Jawa Barat tahun 2010 beserta seorang bawahannya yang menjabat sebagai Kepala Auditoriat BPK Jawa Barat III yang terbukti telah menerima uang sejumlah Rp. 372 juta untuk mengamankan Laporan Keuangan Pemerintah Kota Bekasi tahun 2009 agar mendapatkan opini wajar tanpa pengecualian dari BPK. Selain kasus tersebut, terdapat pula kasus yang menjerat seorang auditor yang menjabat sebagai Ketua Tim Auditor BPK, yang memeriksa laporan keuangan Departemen Tenaga Kerja dan Transmigrasi (Depnakertrans) pada tahun 2004. Ia didakwa karena menerima suap dari pejabat Depnakertrans saat mengadakan

proyek pengembangan sistem pelatihan dan pemagangan. Auditor tersebut diminta untuk memanipulasi temuan BPK terhadap laporan keuangan Depnakertrans atas proyek tersebut dan sebagai gantinya ia menerima sejumlah uang dari pejabat Depnakertrans. Akhirnya, ia dijatuhi vonis pidana penjara selama tiga tahun atas dakwaan telah menerima uang suap serta penyalahgunaan jabatan dan wewenang (Budi, 2010)

Hal-hal seperti di atas tentunya dapat dicegah oleh auditor dengan menjunjung tinggi nilai-nilai profesionalisme seperti kompetensi, independensi, dan akuntabilitas. Apalagi menurut DeAngelo (1981) kualitas audit yang merupakan kemampuan auditor untuk menemukan kesalahan dan melaporkannya kepada pihak-pihak yang berkepentingan ditentukan oleh kompetensi dan independensi. Nilai-nilai tersebut memiliki hubungan langsung terhadap kualitas audit. Kompetensi didefinisikan oleh Irawati (2011) sebagai suatu keahlian yang dimiliki seorang auditor yang berasal dari pengetahuan dan pengalaman. Sementara independensi didefinisikan oleh Wati dkk (2010) sebagai sikap seseorang untuk bertindak jujur, tidak memihak, dan melaporkan temuan-temuan hanya berdasarkan bukti yang ada. Adapun akuntabilitas didefinisikan oleh Ardini (2010) sebagai dorongan psikologi sosial yang dimiliki seseorang untuk menyelesaikan kewajiban yang harus dipertanggungjawabkan kepada lingkungannya.

Nilai-nilai kompetensi, independensi, dan akuntabilitas sangat penting dimiliki oleh seorang auditor dalam rangka meningkatkan kualitas audit. Namun, masalahnya auditor sering kali sangat sulit untuk mengimplementasikan nilai-nilai kompetensi, independensi, dan akuntabilitas yang notabene adalah nilai-nilai profesionalisme.

Salah satu cara yang yang dapat digunakan oleh auditor untuk memelihara nilai-nilai profesionalisme sebagai suatu standar etika atau kode etik adalah dengan mengandalkan pemahaman atas *moral reasoning* (Gaffikin dan Lindawati, 2012). *Moral reasoning* (penalaran moral) sebagai salah satu faktor yang dianggap memiliki pengaruh terhadap kualitas audit yang juga sering disebut sebagai kesadaran moral (*moral judgment/moral thinking*) merupakan sebuah proses penentuan benar atau salah yang dialami seorang individu dalam suatu situasi yang menjadi faktor penentu dalam pengambilan keputusan etis (Januarti dan Faisal, 2010). Oleh karena itu, *moral reasoning* sangat penting untuk dimanfaatkan oleh auditor dalam rangka meningkatkan kualitas auditnya.

Adapun pengukuran moral reasoning ini adalah berlandaskan pada teori perkembangan moral yang dikemukakan Kohlberg. Pemahaman atas teori ini adalah dengan memahami internalisasi (*internalization*), yaitu perubahan perkembangan diri karena pengendalian perilaku yang dahulu dikendalikan secara eksternal menjadi perilaku yang dikendalikan secara internal (Santrock, 2002:370-371).

Selain teori perkembangan moral, terdapat teori lain yang melandasi pengamatan atas *moral reasoning* yakni teori atribusi. Namun, teori atribusi yang juga berfokus pada pengamatan perilaku individu justru menyarankan pengamatan yang tidak hanya dari internal tetapi juga eksternal individu.

Pengujian *moral reasoning* sebagai faktor yang memengaruhi kualitas audit didasarkan pada realita yang menunjukkan bahwa kualitas audit pada sektor publik sering dianggap tertinggal dibandingkan dengan kualitas audit pada sektor swasta. Hal inilah yang memunculkan keinginan berbagai pihak termasuk peneliti untuk mengeksplor berbagai faktor yang dapat memengaruhi kualitas

audit. Selain itu, alasan penetapan *moral reasoning* sebagai satu-satunya variabel yang memengaruhi kualitas audit dalam penelitian ini karena adanya pertentangan hasil pada penelitian-penelitian sebelumnya mengenai pengaruh *moral reasoning* terhadap kualitas audit.

Berdasarkan uraian di atas, peneliti bermaksud melakukan penelitian dengan judul “Pengaruh *Moral reasoning* Auditor Pemerintah terhadap Kualitas Audit”. Penelitian-penelitian yang terkait dengan penelitian ini diantaranya dilakukan oleh Januarti dan Faisal (2010) dengan variabel *moral reasoning*, skeptisisme profesional auditor, dan kualitas audit, serta Gaffikin dan Lindawati (2012) dengan variabel *moral reasoning* dan implementasi kode etik. Adapun perbedaan penelitian ini dengan penelitian-penelitian terdahulu adalah pada penjabaran kualitas audit menjadi beberapa indikator penentu yang kemudian dijadikan variabel yaitu kompetensi, independensi, dan akuntabilitas. Perbedaan lain adalah pada lokasi penelitian dan waktu penelitian.

Penelitian ini dianggap penting karena penelitian mengenai etika masih sangat jarang terutama di lingkungan sektor publik. Selain itu, pengembangan mengenai topik-topik baru dalam rangka meningkatkan kinerja auditor maupun kualitas audit semakin dibutuhkan mengingat meningkatnya kompleksitas permasalahan yang sering dialami institusi sektor publik.

1.2 Rumusan Masalah

Permasalahan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut.

1. Bagaimana pengaruh *moral reasoning* auditor pemerintah terhadap kualitas audit (dilihat dari sisi kompetensi)?
2. Bagaimana pengaruh *moral reasoning* auditor pemerintah terhadap kualitas audit (dilihat dari sisi independensi)?

3. Bagaimana pengaruh *moral reasoning* auditor pemerintah terhadap kualitas audit (dilihat dari sisi akuntabilitas)?

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah di atas, penelitian ini memiliki tujuan yakni :

1. mengetahui pengaruh *moral reasoning* auditor pemerintah terhadap kualitas audit (dilihat dari sisi kompetensi).
2. mengetahui pengaruh *moral reasoning* auditor pemerintah terhadap kualitas audit (dilihat dari sisi independensi).
3. mengetahui pengaruh *moral reasoning* auditor pemerintah terhadap kualitas audit (dilihat dari sisi akuntabilitas).

1.4 Kegunaan Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat memiliki nilai guna kepada berbagai pihak yang berkepentingan. Olehnya itu, hasil analisis penelitian ini diharapkan memiliki kegunaan yang meliputi kegunaan teoretis dan kegunaan praktis.

1.4.1 Kegunaan Teoretis

Penelitian ini menyajikan pengembangan atas teori perkembangan moral dan teori atribusi yang sudah ada. Teori-teori tersebut diuji melalui berbagai variabel. Hal ini tentunya dapat meningkatkan validitas, keakuratan, maupun keandalan atas teori tersebut. Selain itu, penelitian ini diharapkan dapat menjadi referensi bagi penelitian sejenis di masa yang akan datang.

1.4.2 Kegunaan Praktis

Penelitian ini diharapkan dapat menjadi referensi bagi pihak terkait dalam hal ini auditor pemerintah sebagai bahan evaluasi dalam meningkatkan kualitas audit mereka. Penelitian ini juga dapat dijadikan bahan masukan bagi pengembangan kode etik akuntan.

1.5 Definisi dan Istilah

Definisi atas istilah-istilah yang digunakan dalam penelitian ini adalah:

1. *moral reasoning* atau penalaran moral adalah proses yang dialami individu dalam menentukan benar atau salah maupun baik atau buruk yang memengaruhi dirinya dalam menghasilkan suatu keputusan etis.
2. *moral development* atau perkembangan moral adalah ukuran atas moral seseorang yang didasarkan atas perkembangan penalaran moralnya pada tahap-tahap tertentu.

1.6 Sistematika Penelitian

Pembahasan dalam penelitian ini dilakukan dengan sistematika yang terdiri dari lima bab, yakni Pendahuluan, Tinjauan Pustaka, Metode Penelitian, Hasil Penelitian, dan Penutup.

BAB I : PENDAHULUAN

Bab Pendahuluan berisi latar belakang perlunya dilakukan penelitian, rumusan masalah, tujuan dan kegunaan penelitian, bagaimana ruang lingkup penelitian, beberapa definisi dan istilah, serta bagaimana sistematika penulisan. Oleh karena itu, Bab Satu akan terdiri dari Sub Bab Latar

Belakang, Rumusan Masalah, Tujuan Penelitian, Kegunaan Penelitian, Definisi dan Istilah, serta Sistematika Penelitian.

BAB II : TINJAUAN PUSTAKA

Bab II Tinjauan Pustaka merupakan bagian yang menjelaskan landasan teori yang berhubungan dengan penelitian serta hasil penelitian terdahulu, bagaimana kerangka teori, dan hipotesis. Bab ini berisi Sub Bab Tinjauan Teori dan Konsep, Tinjauan Empirik, Kerangka Pemikiran, dan Hipotesis.

BAB III : METODE PENELITIAN

Bab III Metode Penelitian merupakan bagian yang menjelaskan bagaimana penelitian ini dilaksanakan secara operasional. Bab Metode Penelitian berisi Sub Bab berikut: Rancangan Penelitian, Tempat dan Waktu, Populasi dan Sampel, Jenis dan Sumber Data, Teknik Pengumpulan Data, Variabel Penelitian dan Definisi Operasional, Instrumen Penelitian, Analisis Data.

BAB IV : HASIL PENELITIAN

Bab Hasil Penelitian merupakan bagian yang menjelaskan deskripsi objek penelitian, analisis data, interpretasi hasil, dan pembahasan.

BAB V : PENUTUP

Bab penutup merupakan bagian terakhir dalam penulisan skripsi ini. Bab ini berisi kesimpulan dari hasil penelitian, saran yang diperlukan untuk pihak yang berkepentingan, dan keterbatasan penelitian.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Tinjauan Teori dan Konsep

2.1.1 Teori Perkembangan Moral

Teori perkembangan moral (*Cognitive Development Theory /CDT*) pertama kali dikemukakan oleh Kohlberg, memfokuskan pada perkembangan kognitif dari struktur penalaran (*reasoning*) yang mendorong/menyebabkan seseorang membuat sebuah keputusan moral (Januarti dan Faisal, 2010). Kohlberg mengembangkan teorinya dengan menggunakan teori kognitif dari Piaget seorang ahli psikologi Swiss. Menurut Piaget ada dua proses yang mendasari perkembangan dunia seseorang yaitu pengorganisasian dan penyesuaian. Hal ini dikemukakan oleh Santrock (2002:44) bahwa "Piaget (1954) yakin bahwa kita menyesuaikan diri dalam dua cara yaitu asimilasi dan akomodasi. Asimilasi (*assimilation*) terjadi ketika individu menggabungkan informasi baru ke dalam pengetahuan mereka yang sudah ada. Akomodasi (*accommodation*) terjadi ketika individu menyesuaikan diri dengan informasi baru".

Salah satu pengaplikasian teori kognitif adalah untuk mengkaji bagaimana auditor mengambil suatu pertimbangan berdasarkan pengalaman dan keahlian dalam melaksanakan tugas audit. Setiap kali auditor melakukan audit maka auditor belajar dari pengalaman sebelumnya, memahami, serta meningkatkan kecermatan dalam pelaksanaan audit. Kemudian, auditor mengintegrasikan pengalaman

auditnya dengan pengetahuan yang telah dimilikinya. Proses memahami dan belajar inilah yang menjadi proses peningkatan keahlian auditor, seperti bertambahnya pengetahuan audit dan meningkatnya kemampuan auditor dalam membuat *audit judgment* (Praditaningrum dan Januarti, 2011).

Perkembangan moral (*moral development*) dinyatakan terkait dengan aturan dan konvensi tentang apa yang seharusnya dilakukan oleh manusia dalam berinteraksi dengan orang lain (Santrock, 2002). Kohlberg menekankan bahwa perkembangan moral didasarkan pada penalaran moral yang mengalami perkembangan secara bertahap. Konsep kunci dalam memahami teori Kohlberg adalah internalisasi (*internalization*), yakni perubahan perkembangan diri atas perilaku yang dahulu dikendalikan secara eksternal menjadi perilaku yang dikendalikan secara internal (Santrock, 2002:370-371).

Dalam teori perkembangan moral kognitif yang dikemukakan Kohlberg (1969) dalam Raharjo (2012), perkembangan moral dapat dinilai dengan menggunakan tiga kerangka level yang terdiri dari :

a) *pre-conventional level*

Dalam tahap ini, individu membuat keputusan untuk menghindari risiko atau untuk kepentingan pribadi (fokus pada orientasi jangka pendek). Dalam level 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*

Dalam tahap ini, individu menjadi lebih fokus pada 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*

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

Kohlberg dalam teorinya juga menyatakan bahwa tahap-tahap dalam perkembangan moral adalah sebuah urutan dimana seseorang tidak bisa masuk ke dalam tahap selanjutnya sebelum mereka melalui tahap sebelumnya (Gaffikin dan Lindawati, 2012). Tahap-tahap dalam perkembangan moral ini sangat penting bagi seorang auditor karena dapat memengaruhi secara langsung bagaimana auditor mempertimbangkan dan menyelesaikan dilema-dilema moral. Prinsip-prinsip penalaran yang ada dapat meningkatkan tanggung jawab profesional seperti objektivitas dan independensi yang tentu saja memiliki pengaruh langsung terhadap kualitas audit (Dellaportas, 2005:47).

Salah satu contoh pengaplikasian teori perkembangan moral dalam lingkup audit adalah ketika seorang auditor dihadapkan pada dilema moral dimana salah satu nilai profesionalnya yakni independensi diuji. Tindakan yang dipilih auditor

tersebut mencerminkan pada tahap perkembangan moral mana auditor berada. Jika tindakan yang dipilih berada pada tahap perkembangan moral tertentu yang mencerminkan bahwa auditor mempertahankan independensinya, maka hal ini dapat meningkatkan kualitas audit yang dilakukan.

2.1.2 Teori Atribusi

Atribusi adalah proses kognitif dimana seseorang menarik kesimpulan mengenai faktor yang memengaruhi atau masuk akal terhadap perilaku orang lain atau dirinya sendiri (Luthans, 2005 dalam Raharjo, 2012). Terdapat dua jenis atribusi yang umum, yaitu atribusi disposisional yang menganggap perilaku seseorang berasal dari faktor internal seperti ciri kepribadian, motivasi atau kemampuan dan atribusi situasional yang menghubungkan perilaku seseorang dengan faktor eksternal seperti peralatan atau pengaruh sosial dari orang lain (Raharjo, 2012).

Lebih lanjut, Robin (1996) dalam Zawitri (2009) mengemukakan teori atribusi yang dikembangkan oleh Fritz Heider, yang mana teori ini pada dasarnya menyarankan bahwa ketika mengamati perilaku individu pengamat hendaknya menentukan darimana perilaku tersebut muncul apakah internal atau eksternal individu. Perilaku yang disebabkan secara internal adalah perilaku yang diyakini berada dibawah kendali pribadi individu. Sedangkan perilaku yang disebabkan secara eksternal dilihat sebagai hasil dari sebab-sebab luar misalnya keterpaksaan berperilaku karena situasi.

Kompetensi sebagai salah satu faktor yang memengaruhi kualitas audit, dapat menjadi representasi atas atribusi disposisional yang menganggap perilaku

seseorang berasal dari faktor internal. Sementara independensi dan akuntabilitas yang juga faktor yang memengaruhi kualitas audit, dapat menjadi representasi atas atribusi situasional dimana perilaku seseorang dapat dipengaruhi oleh faktor-faktor eksternal.

2.1.3 *Moral reasoning* (Pertimbangan/ Penalaran Moral)

Moral reasoning dapat didefinisikan baik itu sebagai sebuah penjelasan mengenai bagaimana individu harus bertingkah laku ataukah sebagai alasan-alasan yang muncul dalam membenarkan atau mengkritik tingkah laku. Keberadaan *moral reasoning* adalah untuk menunjukkan mengapa sebuah tindakan dianggap salah atau mengapa sebuah keputusan dianggap benar. Jadi, *moral reasoning* memberikan alasan-alasan dalam mengikuti atau melawan keyakinan moral sebagai usaha untuk menunjukkan bahwa keyakinan tersebut benar ataukah salah (Fox & DeMarco, 1990 dalam Gaffikin dan Lindawati, 2012)

Lebih jauh lagi, Thompson (1998) dalam Gaffikin dan Lindawati (2012:5) mendefinisikan *moral reasoning* sebagai sebuah argumen penjelasan yang sebenarnya adalah alasan yang dimaksudkan untuk mendukung klaim tertentu, yang disebut sebagai kesimpulan. Karena itu, penjelasan-penjelasan tersebut terdiri atas alasan dan kesimpulan.

Dari definisi-definisi di atas Gaffikin dan Lindawati (2012:6) menyimpulkan bahwa setidaknya *moral reasoning* menyangkut tiga hal utama meliputi: pertama, pemikiran mengenai apa yang seharusnya dilakukan orang dan mengapa mereka melakukan itu; kedua membentuk ide-ide untuk menggambarkan dan mengevaluasi

tindakan; ketiga menilai sebuah tindakan tertentu dengan menggunakan aturan umum. Definisi lain *moral reasoning* adalah sebuah penjelasan yang tujuannya adalah untuk menjelaskan proses yang dialami seorang individu dalam mengambil sebuah keputusan etis, atau menggambarkan sebuah proses pembentukan tingkah laku berdasarkan penilaian moral individu (*cognition-judgment-action process*). Jadi, proses *moral reasoning* yang terjadi pada seorang individu juga dapat dipahami dengan menguji bagaimana seorang individu menginternalisasi standar-standar moral. (Adams, Malone & James, 1995 dalam Gaffikin dan Lindawati, 2012).

Berdasar teori dan temuan penelitian yang ada, perkembangan moral memengaruhi keinginan auditor untuk menyetujui tekanan pengaruh sosial yang tidak memadai yang dihasilkan dari dalam entitas. Oleh karenanya, auditor pada level perkembangan moral yang lebih rendah menjadi lebih rentan atas *obedience* dan *conformity pressure* dibanding auditor pada tahap perkembangan moral yang lebih tinggi (Lord dan DeZoort, 2001 dalam Faisal, 2007). Proses penalaran moral (*moral reasoning*) juga membentuk bagian dari keseluruhan kesadaran moral pada sebuah sistem kepercayaan seseorang yang menghasilkan sebuah keputusan ketika seorang individu menghadapi sebuah dilema yang sulit (Au & Wong, 2000 dalam Gaffikin dan Lindawati, 2012).

2.1.4 Kualitas Audit

Kegiatan audit atas keuangan pemerintah dilakukan oleh auditor pemerintah. "Auditor pemerintah adalah auditor yang bertugas melakukan audit atas keuangan negara pada instansi-instansi pemerintah. Di Indonesia, audit ini dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)" (Jusup,2001:17). Selain BPK, Inspektorat

Provinsi juga merupakan lembaga audit sektor publik yang mengaudit keuangan negara.

Tugas yang diemban BPK merupakan perwujudan pasal 23 ayat 5 Undang-Undang Dasar 1945 yang berbunyi: “Untuk memeriksa tanggung jawab tentang keuangan negara diadakan suatu Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) yang pengaturannya ditetapkan dengan Undang-Undang. Hasil pemeriksaan itu diberitahukan kepada Dewan Perwakilan Rakyat (DPR)” Pertanggungjawaban kepada DPR inilah yang menjadi alat kontrol atas pelaksanaan keuangan negara.

Menurut Jones dan Bates terdapat empat faktor yang melatarbelakangi pentingnya audit dalam sektor publik, yaitu: pertumbuhan volume dan kompleksitas transaksi ekonomi, pemisahan sumber dana, rendahnya independensi pihak manajemen, dan pengaruh keputusan organisasi sektor publik terhadap masyarakat (Murwanto dkk, Tanpa Tahun:33). Adapun Kharismatuti (2012) justru menyimpulkan bahwa kualitas audit merupakan probabilitas bahwa auditor menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi pemerintah yang berpedoman pada standar audit yang telah ditetapkan.

DeAngelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai kemampuan auditor dalam mendeteksi kesalahan misalnya pada laporan keuangan dan melaporkannya kepada pengguna laporan keuangan. Probabilitas auditor untuk menemukan kesalahan bergantung pada kapabilitas teknis auditor yang sangat terkait dengan dimensi kompetensi misalnya kompetensi dalam melaksanakan prosedur audit. Sedangkan probabilitas auditor untuk melaporkan kesalahan tersebut adalah bergantung pada dimensi independensinya. Selain itu, Ardini (2011) menambahkan

dimensi lain atas kualitas audit yaitu akuntabilitas. Hal ini dikarenakan selain kompetensi dan independensi yang dikemukakan oleh DeAngelo, akuntabilitas sebagai sebuah dorongan untuk mempertanggungjawabkan kewajiban kepada lingkungan, dinilai juga merupakan dimensi yang turut memengaruhi tinggi rendahnya kualitas audit. Di samping itu, dimensi ini juga dianggap dapat mendukung keberadaan dimensi lain.

Lebih spesifik, Setyaningrum (2012) mengungkapkan bahwa temuan audit pada BPK-RI adalah total jumlah kasus yang ditemukan BPK yang terdiri dari: (1) kerugian daerah; (2) potensi kerugian daerah; (3) kekurangan penerimaan; (4) administrasi; (5) ketidakhematan; (6) ketidakefisienan; dan (7) ketidakefektifan. Hal ini didasarkan pada dimensi kualitas audit menurut De Angelo (1981) yakni kompetensi dan independensi.

Berbeda dengan DeAngelo, Lowenshon dkk (2007) menemukan bahwa kualitas audit diukur dengan tiga pendekatan, yaitu: pertama, menggunakan proksi kualitas audit, misalnya ukuran auditor, kualitas laba, reputasi kantor audit, besarnya *audit fee*, adanya tuntutan hukum pada auditor, dan lain lain; kedua, bagaimana ketaatan auditor terhadap standar pemeriksaan audit; dan ketiga menggunakan persepsi dari berbagai pihak atas proses audit yang dilakukan auditor. Kualitas audit juga sering dikaitkan dengan standar audit yang merupakan pedoman audit atas laporan keuangan historis yang bertujuan agar hasil audit yang dilakukan oleh auditor berkualitas. Kompetensi dan independensi yang dimiliki auditor dalam penerapannya adalah untuk menjaga kualitas audit dan terkait dengan etika (Sari,

2011 dalam Kharismatuti, 2012). Berikut adalah uraian mengenai beberapa dimensi kualitas audit yaitu kompetensi, independensi, dan akuntabilitas.

a. Independensi

Kasidi (2007:24) mengemukakan bahwa independensi adalah sikap tidak memihak kepada kepentingan siapapun dalam melakukan pemeriksaan laporan keuangan. Sedangkan Wati dkk (2010) menyatakan independensi merupakan sikap seseorang untuk bertindak jujur, tidak memihak, dan melaporkan temuan-temuan hanya berdasarkan bukti yang ada. Mulyadi dan Puradiredja (1998) juga mendefinisikan independensi sebagai kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif serta tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan maupun menyatakan pendapat.

Seorang auditor yang independen memiliki kebebasan yang cukup untuk melakukan audit yang andal, meskipun independensi yang sifatnya mutlak tidak mungkin dimiliki, auditor tetap harus memelihara independensinya untuk menjaga tingkat kepercayaan pengguna atas laporan yang dibuatnya (Murwanto dkk, Tanpa Tahun). Boynton, dkk (2001:103) menyatakan bahwa seorang auditor harus bersikap independen baik dalam kenyataan maupun dalam penampilan pada saat melaksanakan audit atau jasa attestasi lainnya. Independensi dalam kenyataan (*independence in fact*) mengandung arti bahwa auditor harus mempunyai kejujuran dalam mempertimbangkan semua fakta yang ditemuinya dalam audit. Sementara independensi dalam penampilan (*independence in*

appearance) berarti bahwa auditor harus memiliki independensi dari sudut pandang pihak lain yang mengetahui informasi yang terkait dengan diri auditor sehubungan dengan pelaksanaan audit.

Selain itu, dalam standar umum kedua yang merupakan standar audit yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia, juga dinyatakan “Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor” (Murwanto dkk, Tanpa Tahun:47). Dalam standar di atas, jelas bahwa auditor dituntut untuk tidak memihak kepada kepentingan siapa pun. Auditor independen tidak hanya berkewajiban mempertahankan fakta bahwa ia independen, namun ia harus pula menghindari keadaan yang dapat menyebabkan pihak luar meragukan sikap independensinya (Murwanto dkk, Tanpa Tahun). Selain itu dalam standar audit yang berlaku di lingkungan BPK-RI dalam poin kedua independensi dijelaskan sebagai berikut.

Dalam semua hal yang berkaitan dengan pekerjaan audit, organisasi/lembaga audit dan auditor, baik pemerintah maupun akuntan publik, harus independen (secara organisasi maupun secara pribadi), bebas dari gangguan independensi yang bersifat pribadi dan yang di luar pribadinya (*ekstern*), yang dapat memengaruhi independensinya, serta harus dapat mempertahankan sikap dan penampilan yang independen (Murwanto dkk, Tanpa Tahun:85).

b. Kompetensi

Lee dan Stone (1995) dalam Indah (2010) mendefinisikan kompetensi sebagai sebuah keahlian yang secara eksplisit digunakan oleh auditor untuk melakukan tugas auditnya secara objektif. Irawati (2011) menyimpulkan bahwa kompetensi seorang auditor diperoleh dari pengetahuan dan pengalaman. Pengetahuan dan pengalaman dapat

bersifat umum dengan standar tinggi yang diikuti melalui pendidikan khusus, sertifikasi, serta pengalaman kerja. Kompetensi yang diperoleh ini harus selalu dipertahankan dan dikembangkan dengan terus-menerus mengikuti penerbitan nasional dan internasional yang relevan dengan akuntansi, *auditing*, dan keterampilan-keterampilan teknis lainnya (Murwanto dkk, Tanpa Tahun). Sependapat dengan Irawati, Christiawan (2002) juga mengungkapkan bahwa kompetensi sangat terkait dengan pendidikan dan pengalaman. Lebih lanjut, Dreyfus dan Dreyfus (1986) dalam Indah (2010:35) membedakan proses pemerolehan keahlian menjadi lima tahap yaitu:

- a) tahap *novice* yang merupakan tahap pengenalan akan kenyataan dimana pendapat-pendapat yang dibuat hanya berdasarkan aturan-aturan yang ada.
- b) tahap *advanced beginner* yang merupakan tahap dimana ketergantungan auditor terhadap aturan melebihi kemampuan rasionalisasinya, namun pada tahap inilah auditor dapat menyeleksi aturan yang sesuai dengan suatu tindakan.
- c) tahap *competence* yang merupakan tahap dimana auditor telah memiliki pengalaman yang cukup dalam menghadapi situasi yang cukup kompleks. Tindakan yang diambil disesuaikan dengan tujuan auditor, sementara aturan audit tidak begitu diperhatikan.
- d) tahap *proficiency* yang merupakan tahap dimana terdapat rutinitas dan auditor sangat bergantung pada pengalaman sebelumnya.

e) tahap *expertise* yang merupakan tahap dimana auditor mengetahui sesuatu karena kematangan dan pemahamannya terhadap praktik yang ada. Selain itu, auditor sudah mampu membuat keputusan maupun menyelesaikan masalah dengan rasional tanpa terlalu bergantung pada peraturan-peraturan yang ada melainkan lebih cenderung kepada intuisi mereka.

c. Akuntabilitas

Menurut Ardini (2010) akuntabilitas merupakan dorongan psikologi sosial yang dimiliki seseorang untuk menyelesaikan kewajiban yang harus dipertanggungjawabkan kepada lingkungannya. Dalam melaksanakan tanggungjawab sebagai profesional setiap auditor harus senantiasa menggunakan pertimbangan moral dan nilai-nilai profesionalisme dalam semua kegiatan yang dilakukan. Akuntabilitas (tanggungjawab) yang harus dimiliki oleh auditor yaitu : tanggung jawab kepada klien, tanggung jawab rekan seprofesi, dan tanggung jawab dalam praktik lain. Hidayat (2011) juga mengungkapkan akuntabilitas yaitu sebagai berikut.

Dalam sektor publik, akuntabilitas dapat diartikan sebagai bentuk kewajiban mempertanggungjawabkan keberhasilan atau kegagalan pelaksanaan misi organisasi dalam mencapai tujuan dan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya, melalui suatu media pertanggungjawaban yang dilaksanakan secara periodik (Stanbury, 2003). Akuntabilitas pada penelitian (Elisha dan Ick, 2010) menggunakan tiga indikator yaitu meliputi: Motivasi, pengabdian pada profesi, dan kewajiban sosial. Robbins 2008 dalam elisha dan icuk 2010, mendefinisikan motivasi sebagai proses yang menjelaskan intensitas, arah, dan ketekunan seorang individu untuk mencapai tujuannya. Dengan adanya motivasi dalam bekerja, maka auditor diharapkan lebih memiliki intensitas, arah, dan ketekunan sehingga tujuan organisasi dapat dicapai. Dalam kaitannya dengan akuntabilitas seseorang, orang dengan akuntabilitas tinggi juga memiliki motivasi yang tinggi dalam mengerjakan sesuatu. Sementara kewajiban sosial merupakan pandangan tentang pentingnya peranan profesi dan manfaat yang diperoleh baik oleh masyarakat maupun profesional karena adanya pekerjaan tersebut (Rendy, 2007).

2.2 Tinjauan Empirik

Penelitian yang dilakukan oleh Blay dkk (2012) untuk mengetahui apakah *moral reasoning* dapat mengurangi *misreport* auditor, menemukan hubungan negatif antara *misreport* auditor dengan skor *moral reasoning* auditor, namun mereka juga memiliki bukti yang kuat bahwa *moral reasoning* dapat mengurangi *misreport* auditor dalam sebuah *market setting* dimana terdapat insentif keuangan atas *misreport*. Selain itu, penelitian ini juga menemukan bahwa *misreport* auditor berkurang dalam suatu *market setting* ketika investor adalah partisipan lain dalam eksperimen dan ketika auditor diharuskan menandatangani laporan audit, tapi sekali lagi hanya ketika investor adalah partisipan lain.

Frank (Tanpa Tahun) dalam penelitiannya menemukan bahwa teori moral akan tidak diterima jika secara sistematis melanggar intuisi moral kita. Selain itu, ia juga beranggapan bahwa teori moral dapat digunakan sekalipun melanggar intuisi moral hanya jika terdapat akun yang masuk akal dalam menjelaskan mengapa intuisi dapat saja menyesatkan.

Berbeda dengan penelitian-penelitian di atas, Gaffikin dan Lindawati (2012) dalam penelitiannya mengenai *moral reasoning* pada akuntan publik dalam pengembangan kode etik menemukan setidaknya tiga hal: yang pertama, *moral development* adalah sebuah komponen penting yang memengaruhi *moral reasoning* individual akuntan publik. Kedua, derajat profesionalisme dari akuntan publik ditentukan oleh derajat perkembangan *moral reasoning* mereka. Ketiga, *moral reasoning* pada setiap individu memengaruhi baik akuntan publik Indonesia maupun

manajer keuangan perusahaan dalam membangun dan meningkatkan efektivitas dari implementasi kode etik. Simpulan penelitian menunjukkan bahwa peran dari *moral reasoning* merupakan pengaruh penting dalam mencapai kesadaran etika bagi seorang profesional seperti akuntan publik maupun manajer keuangan.

Lebih lanjut, Pant dkk (2000) dalam penelitian yang berjudul "*The Effect of Perceived Fairness and Moral development in an Agency Context*" membuktikan bahwa manajer dengan tingkat *moral development* yang lebih tinggi memiliki kemungkinan yang lebih sedikit dibandingkan dengan manajer dengan tingkat *moral development* yang lebih rendah dalam mengambil tindakan yang merugikan perusahaan untuk kepentingan diri mereka sendiri. Penelitian ini juga membuktikan bahwa pertimbangan-pertimbangan moral pada keadilan dan kejujuran memainkan peranan yang penting dalam pengambilan keputusan.

Adapun penelitian tentang *moral reasoning* di Indonesia diantaranya dilakukan Raharjo (2012) yang menguji dampak komitmen dan *moral reasoning* pada respon auditor terhadap pengaruh tekanan sosial. Penelitian tersebut menemukan bahwa variabel *moral reasoning* memiliki hubungan yang signifikan dengan respon auditor. Sedangkan, Susanti (2007) mengungkapkan salah satu hasil penelitiannya bahwa *moral reasoning* maupun *moral development* tidak memengaruhi respon auditor untuk mampu menerima *pressure*, dimana tidak ada perbedaan signifikan antara partisipan dengan *moral reasoning* tinggi dengan partisipan dengan *moral reasoning* rendah dalam pengaruh tekanan sosial yang sama.

Januarti dan Faisal (2010) juga menemukan bahwa *moral reasoning* justru berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Hasil ini didukung statistik deskriptif para responden yang memiliki kecenderungan pada *moral reasoning* yang rendah. Hasil penelitian menunjukkan bahwa meskipun responden mempunyai *moral reasoning* yang rendah tetapi kualitas auditnya tetap baik. Hal ini diperlihatkan dengan arah hubungan yang negatif.

Senada dengan Januarti dan Faisal (2010), penelitian mengenai investigasi pengaruh sosial dalam menjelaskan hubungan komitmen dan *moral reasoning* terhadap kualitas auditor yang dilakukan Faisal (2007) mengungkapkan bahwa tidak ada perbedaan antara auditor dengan level perkembangan moral yang lebih tinggi dengan level perkembangan moral yang lebih rendah dalam menyetujui saldo rekening aktiva yang dipertanyakan.

Adapun penelitian mengenai kualitas audit diantaranya dilakukan oleh Djamil (Tanpa Tahun) yang meneliti faktor-faktor yang memengaruhi kualitas audit pada sektor publik mengungkapkan bahwa faktor-faktor yang memengaruhi kualitas audit adalah : (1) *tenure* yaitu lamanya waktu (jumlah tahun) auditor tersebut telah melakukan pemeriksaan suatu unit atau instansi, (2) jumlah klien, (3) *size* dan kesehatan keuangan klien, (4) adanya pihak ketiga yang akan melakukan *review* atas laporan audit, (5) auditor independen yang efisien, (6) *level of audit fees*, (7) tingkat perencanaan kualitas audit.

Setyaningrum (2012) yang meneliti faktor-faktor yang memengaruhi kualitas audit Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) menunjukkan bahwa karakteristik auditor dan karakteristik *auditee* secara bersama-sama memengaruhi

kualitas audit LKPD. Namun, pengujian secara parsial menunjukkan bahwa karakteristik auditor yang terdiri dari latar belakang pendidikan, kecakapan profesional, dan pendidikan profesional berkelanjutan tidak memengaruhi kualitas audit. Sedangkan untuk karakteristik *auditee* hanya ukuran pemerintah daerah yang terbukti berpengaruh negatif terhadap kualitas audit, serta kompleksitas pemerintah daerah yang tidak terbukti berpengaruh terhadap kualitas audit.

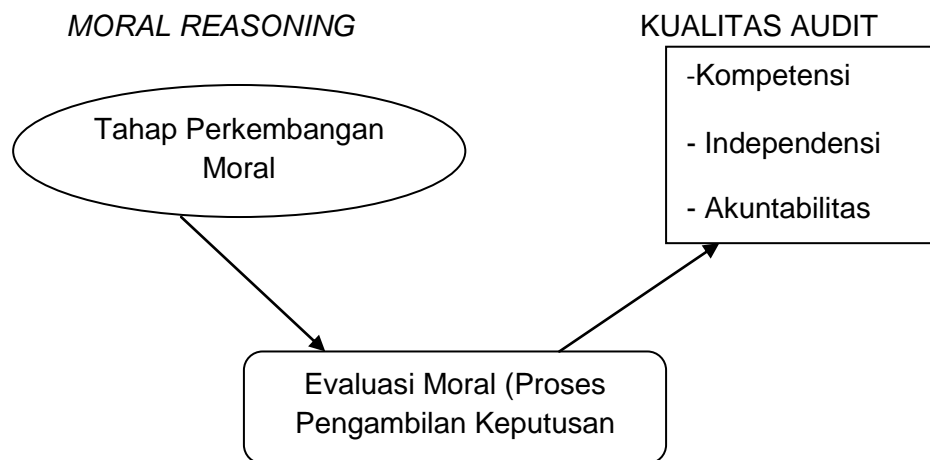
2.3 Kerangka Pemikiran

Audit yang dilakukan oleh BPK-RI meliputi beberapa jenis audit yaitu audit keuangan, audit kinerja, dan audit dengan tujuan tertentu (audit khusus). Audit keuangan pada Laporan Keuangan menghasilkan *output* berupa opini atas Laporan Keuangan. Sementara untuk audit kinerja dan audit khusus menghasilkan temuan, kesimpulan, dan rekomendasi atas instansi yang diperiksa. Hasil-hasil pemeriksaan tersebut dicantumkan dalam Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP).

Adapun audit yang dilakukan oleh Inspektorat adalah audit berkala atau sewaktu-waktu maupun audit terpadu atas laporan berkala atau sewaktu-waktu dari unit/satuan kerja. Selain itu, Inspektorat juga dapat melakukan jasa audit lainnya yaitu menilai dan mengevaluasi efisiensi dan efektivitas atas kinerja pemerintah daerah serta melakukan *review* atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah.

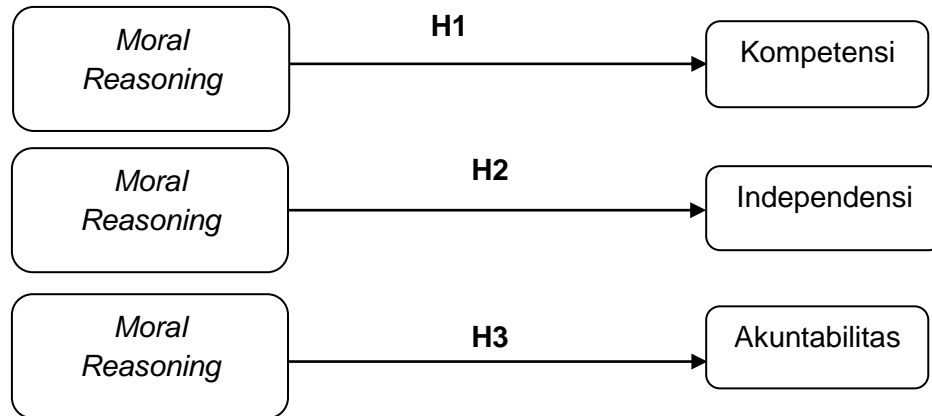
Hal utama dalam proses audit yang dilakukan oleh BPK-RI dan Inspektorat adalah kualitas audit itu sendiri. Hal ini dikarenakan faktor kualitas auditlah yang langsung memengaruhi hasil audit sehingga memiliki dampak langsung kepada pengguna hasil audit.

Kualitas audit dapat dipengaruhi oleh banyak faktor. Faktor-faktor yang dianggap dominan pengaruhnya terhadap kualitas audit adalah kompetensi, independensi, dan akuntabilitas. Ketiga faktor ini sering dijadikan tolak ukur dalam kualitas audit. Sehingga, untuk melihat pengaruh suatu variabel terhadap kualitas audit, faktor yang kerap dianalisis sebagai variabel dependen adalah kompetensi, independensi, dan akuntabilitas. Begitu pula dalam mengukur korelasi antara *moral reasoning* sebagai proses yang memengaruhi pengambilan keputusan etis dengan kualitas audit, maka digunakanlah kompetensi, independensi, dan akuntabilitas sebagai indikator penentu kualitas audit. Hubungan antara *moral reasoning* dengan kualitas audit ini dapat diilustrasikan pada Gambar 1 berikut.



Gambar 1

Berikut adalah bagan yang menggambarkan kerangka pemikiran dalam penelitian ini.



Gambar 2

2.4 Hipotesis

2.4.1 *Moral Reasoning* terhadap Kompetensi Kualitas Audit

Teori perkembangan moral merupakan dasar dalam pengembangan *moral reasoning*. Teori yang dikemukakan oleh Kohlberg ini mengacu pada bagaimana seseorang menginternalisasi nilai-nilai moral sehingga menciptakan kesadaran moral (Santrock, 2002).

Penelitian yang dilakukan Gaffikin dan Lindawati (2012) menemukan bahwa derajat profesionalisme dari akuntan publik ditentukan oleh derajat perkembangan *moral reasoning* mereka. Hal ini menunjukkan *moral reasoning* berpengaruh terhadap nilai-nilai profesionalisme. Salah satu nilai profesionalisme yang dimaksudkan adalah kompetensi.