

Pengaruh Independensi, *Moral Reasoning* dan Skeptisisme Profesional Auditor Terhadap Kualitas Audit

(Studi Pada BPK-RI Perwakilan Jawa Barat)

Bingky Aresia Landarica¹, Nurul Iman Arizqi²

¹Dosen Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Pasundan

²Mahasiswa Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Pasundan

e-Mail: bingkylandarica@gmail.com

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui seberapa besar pengaruh Independensi, *Moral Reasoning* dan Skeptisisme Profesional Auditor terhadap Kualitas Audit pada Badan Pemeriksa Keuangan Perwakilan Provinsi Jawa Barat. Penelitian yang digunakan adalah melalui pendekatan metode deskriptif dan verifikasi dimana hasil dari penelitian tersebut menunjukkan bahwa semakin tinggi Independensi, *Moral reasoning* dan Skeptisisme professional auditor maka semakin tinggi pula kualitas audit yang dihasilkan.

Kata Kunci : Independensi, *Moral Reasoning*.

ABSTRACT

The Objective from this research is to determine how much an Audit Quality can be affected from Auditor Independence, Moral reasoning and Auditor Professional Skepticism at Representative Audit Board of West Java Province. This research is using descriptive and verification approach as a method. The results of this study show that the higher the independence, moral reasoning and professional skepticism of the auditor can make higher the quality of the audit produced as well.

Keywords: Independence, *Moral Reasoning*.

PENDAHULUAN

Dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan yang demokratis di Indonesia ditandai dengan menguatnya fungsi kontrol dari masyarakat terhadap penyelenggaraan pemerintahan yang berdampak pada transformasi sistem pemerintahan dari sentralistik menjadi desentralistik. Kebijakan desentralisasi dituangkan dalam Undang-Undang Nomor 32 tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah yang memberikan peluang kepada daerah untuk mengatur dan mengurus sendiri urusan pemerintahan dan kepentingan masyarakat setempat sesuai dengan peraturan yang berlaku.

Salah satu kegiatan pengendalian masyarakat terhadap pengelolaan yang dilakukan oleh Pemerintah Daerah yaitu mewajibkan Pemerintah Daerah untuk membuat pertanggungjawaban pengelolaan tersebut dalam bentuk laporan, baik itu laporan yang berkaitan dengan keuangan maupun juga yang berkaitan dengan operasional sesuai dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara yang menyebutkan bahwa Pemerintah Daerah wajib menerbitkan laporan keuangan sebagai bentuk pertanggungjawaban kepada masyarakat sebagai salah satu pengguna laporan keuangan.

Laporan keuangan yang dibuat, sebelum dipublikasi secara umum haruslah dilakukan *assessment/* pemeriksaan/audit atas kewajarannya sehingga dapat mematuhi standar kualitas laporan keuangan yang berkualitas. Selain itu, pemeriksaan laporan keuangan juga merupakan suatu cara yang dilakukan untuk menilai kesehatan keuangan Pemerintah Daerah.

Di Indonesia, audit laporan keuangan yang diselenggarakan oleh Pemerintah Daerah dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai lembaga independen dalam kegiatan tersebut. BPK memegang peran yang strategis dalam menilai kinerja keuangan pemerintah daerah. Proses audit ini dilakukan dengan cara membandingkan laporan pertanggungjawaban pemerintah daerah yang berupa Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) dengan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) serta Standar Akuntansi Pemerintah (SAP). Dalam menjaga kualitas auditornya BPK telah menerbitkan suatu standar pemeriksaan yang dituangkan dan disahkan dalam suatu Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) sesuai dengan Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia No. 1 Tahun 2007. Keberadaan standar pemeriksaan merupakan hal

yang sangat penting, karena standar ini menjadi patokan dalam Pelaksanaan tugas pemeriksaan.

Dalam pasal 4 ayat (2) Kode Etik Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) mengamanatkan bahwa setiap anggota harus selalu berpedoman kepada nilai dasar kode etik BPK yang terdiri dari integritas, independensi, dan profesionalisme Standar Pemeriksa Keuangan Negara (SPKN, 2007). Dengan adanya kode etik tersebut, masyarakat akan dapat menilai sejauh mana seorang auditor telah bekerja sesuai dengan standar. Jika kode etik dan standar dijalankan dengan benar dan konsisten, maka kasus-kasus penyimpangan tersebut tidak seharusnya terjadi. Untuk itu auditor pemerintah yang melakukan pemeriksaan atas laporan keuangan departemen (lembaga pemerintahan) dan perusahaan-perusahaan milik Negara (BUMN/BUMD), dituntut untuk bertindak secara profesional dan mentaati standar.

Walaupun standar pemeriksaan telah dibuat dan wajib diimplementasikan, tetap saja dalam pelaksanaannya masih terdapat praktik-praktik kecurangan seperti adanya kasus-kasus korupsi dan penyelewengan keuangan Negara dari kasus-kasus tersebut kredibilitas auditor semakin dipertanyakan dalam melakukan audit. Seperti kasus yang melibatkan Auditor BPK dimana Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) menyebutkan dugaan suap Irjen Kementerian Desa, Pembangunan Daerah Tertinggal dan Transmigrasi (Kemendes PDTT) Kepada Auditor Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) diduga untuk menaikan opini wajar dengan pengecualian (WDP) menjadi Wajar Tanpa Pengecualian (WTP). Penyidik komisi pemberantasan korupsi (KPK) menangkap tujuh orang terkait kasus dugaan suap pemberian predikat wajar tanpa pengecualian (WTP) dari Badan Pemeriksa keuangan (BPK) terhadap Kemendes PDTT

(<http://news.liputan6.com/read/2967865/kpk-dugaan-suap-auditor-bpk-untuk-tingkatkan-wdp-ke-wtp-27/5/2017>). Fenomena di atas diambil peneliti sebagai dasar dalam membentuk konsep pemikiran sehingga muncul pertanyaan peneliti bahwa faktor apa yang menjadi penyebab rendahnya kualitas hasil audit yang diterbitkan oleh BPK, apakah rendahnya hasil pemeriksaan tersebut disebabkan oleh rendahnya kualitas SDM auditor BPK ataukah ada faktor-faktor lain seperti Independensi, *moral reasoning* dan skeptisisme auditor yang rendah dan juga rendahnya kendali mutu auditor BPK yang menjadi penyebab tinggi maupun rendahnya kualitas audit yang dilakukan auditor BPK.

Kualitas audit merupakan bagian penting dalam pencapaian tata kelola pemerintahan yang baik, maka terdapat karakteristik kualitas audit agar hasil audit dapat diterima oleh auditee. Pertama yaitu dapat dipahami, karakteristik utama kualitas

informasi yang ada dalam proses audit adalah kemudahannya dipahami oleh publik atau pemakai laporan hasil audit. Semua hal yang berhubungan dengan dokumen audit sektor publik yang diumumkan kepada publik harus mudah diakses dan mudah dipahami. Kedua yaitu relevan, informasi hasil audit harus relevan demi memenuhi kebutuhan audit yang telah direncanakan. Informasi hasil audit memiliki kualitas yang relevan apabila informasi tersebut dapat mempengaruhi keputusan publik dalam menilai peristiwa masa lalu, masa kini, dan memperkirakan masa depan. Ketiga yaitu keandalan, agar bermanfaat, informasi audit harus andal (*reliable*).

Penelitian ini merupakan Replikasi dari penelitian sebelumnya oleh Eveline Roitianti Naibaho, dkk (2014) yang melakukan penelitian mengenai Independensi, Moral reasoning, Skeptisisme, dan Kompetensi auditor pemerintah. Menurut Eveline Roitianti Naibaho, dkk (2014) Independensi dan *moral reasoning* auditor pemerintah terbukti berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit laporan keuangan pemerintah daerah sedangkan skeptisisme profesional auditor pemerintah terbukti tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit laporan keuangan pemerintah daerah.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya terletak pada lokasi, waktu, variabel penelitian dan teknik pengumpulan data. Penelitian ini dilakukan di BPK RI Perwakilan Jawa Barat pada tahun 2019. Pada penelitian ini penulis tidak menggunakan variabel kompetensi dikarenakan semua penelitian terdahulu menunjukkan bahwa kompetensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, sedangkan untuk variabel *moral reasoning* dan *skeptisisme profesional* terjadi ketidak konsistenan dalam hasil penelitian sebelumnya oleh karena itu penulis tetap menggunakan variabel *moral reasoning* dan skeptisisme profesional, serta teknik pengumpulan data menggunakan *simple random sampling* sedangkan pada penelitian sebelumnya menggunakan metode *census sampling*.

Penelitian merupakan suatu proses pencarian kebenaran ataupun pembuktian terhadap suatu fenomena melalui prosedur kerja tertentu. Adapun penulis melakukan penelitian ini dengan tujuan untuk Menganalisis dan Mengetahui seberapa besar pengaruh Independensi Auditor, pengaruh *Moral Reasoning* Auditor, Pengaruh Skeptisisme profesional Auditor dan Pengaruh Independensi, *Moral Reasoning* dan Skeptisisme profesional Auditor Terhadap Kualitas Audit Pada Badan Pemeriksa Keuangan (BPK-RI) Perwakilan Jawa Barat.

TINJAUAN PUSTAKA

1. Definisi Independensi

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

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

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

Sedangkan Mulyadi (2013:26) menyatakan independensi adalah:

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

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

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

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

2. Pengukuran Independensi

Dalam menjalankan tugasnya, auditor harus selalu mempertahankan sikap mental independen di dalam memberikan jasa profesionalnya sebagaimana diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik yang ditetapkan oleh IAI. Menurut Mautz dan Sharaf dalam Theodorus M. Tuanakotta (2011:64-

65) menekankan tiga dimensi dari independensi sebagai berikut:

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

Independensi Investigatif (*Investigative Independence*), yaitu akses langsung dan bebas atas seluruh buku, catatan, pimpinan, pegawai perusahaan, dan sumber informasi lainnya mengenai kegiatan perusahaan, kewajibannya, dan sumber-sumbernya, kerjasama yang aktif dari pimpinan perusahaan selama berlangsungnya kegiatan audit, bebas dari upaya pimpinan perusahaan untuk menugaskan atau mengatur kegiatan yang harus diperiksa atau menentukan dapat diterimanya suatu evidential matter (sesuatu yang mempunyai nilai pembuktian) dan bebas dari kepentingan atau hubungan pribadi yang akan menghilangkan atau membatasi pemeriksaan atas kegiatan, catatan, atau orang yang seharusnya masuk dalam lingkup pemeriksaan.

Independensi Pelaporan (*Reporting Independence*), yaitu bebas dari perasaan loyal kepada seseorang atau merasa berkewajiban kepada seseorang untuk mengubah dampak dari fakta yang dilaporkan; menghindari praktik untuk mengeluarkan hal-hal penting dari laporan formal dan memasukkannya kedalam laporan informal dalam bentuk apapun; menghindari penggunaan bahasa yang tidak jelas (kabur, samar-samar) baik yang disengaja maupun tidak didalam pernyataan fakta, opini, rekomendasi, dan dalam interpretasi dan bebas dari upaya memveto judgement auditor mengenai apa yang seharusnya masuk dalam laporan audit, baik yang bersifat fakta maupun opini”.

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

3. Definisi Moral Reasoning

Moral adalah tata cara dalam kehidupan atau adat istiadat yang berhubungan dengan nilai-nilai susila, larangan, tindakan salah ataupun benar dan juga mengacu pada baik buruknya perilaku manusia (Mukino, Purnomo dan Suntoro, 2016). Menurut Falah (2006) dalam Al-Fithrie (2015) mengatakan moral merupakan sikap mental dan emosional yang dimiliki seseorang sebagai anggota kelompok sosial

dalam melakukan tugas-tugas serta loyalitas pada kelompok. *Moral reasoning* merupakan suatu alasan sebagai dasar seseorang untuk mengambil tindakan atau alasan sebagai dasar seseorang untuk mengkritik atau membenarkan sebuah perbuatan (Gaffikin & Lindawati, 2012).

Dari definisi diatas Gaffikin dan Lindawati (2012) menyimpulkan *Moral reasoning* menyangkut tiga hal utama meliputi: pertama, pemikiran mengenai apa yang seharusnya dilakukan orang dan mengapa mereka melakukan itu, kedua, membentuk ide-ide untuk menggambarkan dan mengevaluasi tindakan ; ketiga menilai sebuah tindakan tertentu dengan menggunakan aturan umum. Definisi lain *Moral Reasoning* adalah sebuah penjelasan yang tujuannya adalah untuk menjelaskan proses yang dialami oleh seorang individu dalam mengambil sebuah keputusan etis, atau menggambarkan sebuah proses pembentukan tingkah laku berdasarkan penilaian moral individu (*cognition-judgement-action process*). Jadi, proses *Moral Reasoning* yang terjadi pada seorang individu menginternalisasikan standar-standar moral (Adams, Malone & James, dalam Gaffikin dan Lindawati,2012).

4. Pengukuran *Moral Reasoning*

Menurut Al-Fithrie (2015) penalaran moral dapat diukur menggunakan Multidimensional Ethics Scale (MES). Secara spesifik MES mengidentifikasi rasionalitas dibalik alasan moral dan mengapa responden percaya bahwa suatu tindakan adalah etis. Terdapat 5 konstruk moral yang tercermin dalam MES, yaitu:

- a) *Justice or moral equity*
Konstruk ini menyatakan bahwa adanya keadilan moral sebagai penentu tindakan yang dikatakan benar. Konstruk ini dicerminkan dalam tindakan seseorang itu adil atau tidak adil, wajar atau tidak wajar, dan secara moral benar atau tidak benar.
- b) *Relativism*
Konstruk ini beranggapan bahwa etika dan nilai-nilai bersifat umum namun terikat pada budaya (model penalaran pragmatis). Konstruk ini juga dicerminkan dalam tindakan yang dilakukan oleh seseorang secara kultural dapat diterima atau tidak dapat diterima dan secara tradisional juga dapat diterima atau tidak dapat diterima.
- c) *Egoism*
Konstruk ini menyatakan bahwa dalam memaksimalkan kesejahteraan, setiap individu akan selalu berusaha dan memandang sebuah tindakan adalah etis jika memberikan keuntungan pribadi. Konstruk ini dicerminkan dalam tindakan seseorang menunjukkan promosi (tidak) dari si pelaku dan

menunjukkan personal yang memuaskan atau tidak memuaskan si pelaku.

- d) *Utilitarianism*
Penalaran moral merupakan salah satu dari filosofi konsekuensi, hal ini merupakan inti dari konstruk utilitarianism. Konsekuensi adalah cara memaksimalkan manfaat dan meminimalkan biaya. Konstruk ini dicerminkan dalam tindakan tertentu seseorang apakah menghasilkan manfaat yang besar atau kecil dan tindakan tersebut meminimalkan kerugian atau memaksimalkan keuntungan.
- e) *Deontology or contractual*
Metode penalaran dengan menggunakan logika untuk mengidentifikasi tugas atau tanggung jawab yang akan dilakukan, hal ini merupakan inti dari konstruk *deontology or contractual*. Dalam seorang auditor memiliki aturan terkait profesinya dalam melaksanakan tugas audit. Konstruk ini dicerminkan dalam tindakan seseorang melanggar atau tidak melanggar kontrak tertulis dan juga melanggar atau tidak melanggar janji yang telah diucapkan.

5. Definisi Skeptisme Auditor

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

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

Standar umum SPKN BPK-RI (2007:30) Menyebutkan skeptisisme profesional auditor adalah sebagai berikut:

“Sikap yang mencangkup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti pemeriksaan. Pemeriksaan menggunakan pengetahuan, keahlian dan pengalaman yang dituntut oleh profesinya untuk melaksanakan pengumpulan bukti dan evaluasi obyektif mengenai kecukupan, kompetensi dan relevansi bukti.”

Skeptisisme merupakan manifestasi dari objektifitas. Skeptisisme tidak berarti bersikap sinis, terlalu banyak mengkritik, atau melakukan penghinaan. Auditor yang memiliki sikap skeptisisme yang memadai akan berhubungan dengan pertanyaan a) Apa yang perlu saya ketahui? b) Bagaimana cara saya agar dapat mendapatkan informasi dengan baik? dan c) Apakah informasi yang saya peroleh masuk akal?

Skeptisisme profesional auditor akan mengarahkannya untuk menanyakan setiap isyarat yang menunjukkan kemungkinan terjadinya kecurangan.

6. Pengukuran Skeptisisme Profesional

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

- a) Memeriksa dan menguji bukti (*Examination of Evidence*) Karakteristik yang berhubungan dengan pemeriksaan dan pengujian bukti (*Examination of Evidence*) diantaranya:
 - Pikiran yang selalu bertanya (*Question Mind*) yaitu karakteristik yang mempertanyakan alasan, penyesuaian dan pembuktian atas sesuatu. karakteristik skeptic ini dibentuk dari beberapa indikator yaitu menolak suatu pernyataan atau statement tanpa pembuktian yang jelas dan atau mengajukan banyak pertanyaan untuk pembuktian akan suatu hal.
 - Suspensi pada penilaian (*Suspension on judgement*) yaitu karakteristik yang mengindikasikan seseorang butuh waktu yang lebih lama untuk membuat pertimbangan yang matang; dan menambah informasi tambahan untuk mendukung pertimbangan tersebut serta tidak akan membuat keputusan jika semua informasi belum lengkap
 - Pencarian Pengetahuan (*Search for Knowledge*) yaitu karakteristik yang didasari oleh rasa ingin tau (*curiosity*) yang tinggi. Memahami penyediaan informasi (*Understanding Evidence Providers*)
- b) Memahami penyediaan informasi (*Understanding Evidence Providers*) karakteristik yang berhubungan adalah pemahaman interpersonal (*interpersonal understanding*) yaitu karakter skeptik seseorang yang dibentuk dari pemahaman tujuan, motivasi, dan integritas dari penyedia informasi. Karakteristik skeptis ini dibentuk dari beberapa indikator yaitu berusaha untuk memahami perilaku orang lain dan berusaha untuk memahami alasan mengapa seseorang berperilaku
- c) Mengambil tindakan atas bukti (*acting on the Evidence*) Karakteristik yang berhubungan diantaranya adalah Percaya Diri (*Self Confidence*) yaitu percaya diri secara profesional untuk bertindak atas bukti yang sudah dikumpulkan dan penentuan Sendiri (*Self Determination*) yaitu sikap seseorang untuk menyimpulkan secara objektif yang sudah dikumpulkan.

7. Definisi Kualitas Audit

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

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

Senada dengan itu, Arens, et al (2014:105) mendefinisikan kualitas audit sebagai berikut:

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

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

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

8. Langkah-langkah Dalam Meningkatkan Kualitas Audit

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

- a) Perlunya melanjutkan pendidikan profesionalnya bagi satu tim audit, sehingga mempunyai keahlian dan pelatihan yang memadai untuk melaksanakan audit.
- b) Dalam hubungannya dengan penugasan audit selalu mempertahankan independensi dalam sikap mental, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Sehingga ia tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapapun.

- c) Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan, auditor tersebut menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama, maksudnya petugas audit agar mendalami standar pekerjaan lapangan dan standar laporan dengan semestinya. Penerapan kecermatan dan keseksamaan diwujudkan dengan melakukan review secara kritis pada setiap tingkat supervise terhadap pelaksanaan audit dan terhadap pertimbangan yang digunakan.
- d) Melakukan perencanaan pekerjaan audit dengan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten maka dilakukan supervise dengan semestinya. Kemudian dilakukan pengendalian dan pencatatan untuk semua pekerjaan audit dan terhadap pertimbangan yang digunakan.

Melakukan pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern klien untuk dapat membuat perencanaan audit, menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.

9. Pengukuran Kualitas Audit

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

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

10. Kerangka Pemikiran

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) adalah salah satu lembaga Negara yang bertugas untuk memeriksa pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara yang disebutkan juga dalam undang-undang Dasar Republik Indonesia tahun 1945. BPK sebagai salah satu lembaga tinggi Negara yang bebas dan mandiri serta berperan penting dan strategis dalam menilai kinerja keuangan yang dilakukan oleh pemerintah pusat, Pemerintah Daerah, Badan Usaha Milik Daerah, Badan Layanan Umum dan Lembaga Negara lainnya yang mengelola keuangan Negara berdasarkan Undang-undang tentang pemeriksaan, pengelolaan dan tanggung jawab keuangan Negara. Proses penilaian ini dilakukan dengan cara memeriksa laporan pertanggung jawaban pemerintah daerah yang berupa Laporan Keuangan Pemerintah (LKPD). Untuk meningkatkan kualitas audit, BPK telah menerbitkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) sesuai dengan peraturan Badan

Pemeriksaan Republik Indonesia Nomor 1 Tahun 2007. (Mustika, dkk.2013).

Kualitas audit menurut Nasrullah (2007) menyebutkan bahwa kualitas audit adalah Probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya. Probabilitas penemuan suatu pelanggaran tergantung pada kemampuan teknikal auditor dan independensi auditor tersebut. Salah satu faktor yang mendorong berkurangnya kualitas audit adalah dikesampingkannya sikap independen, alasan moral (*moral reasoning*) dan terjadinya skeptisisme di dalam melakukan audit (Januarti,2010 dalam Mustika ,2013).

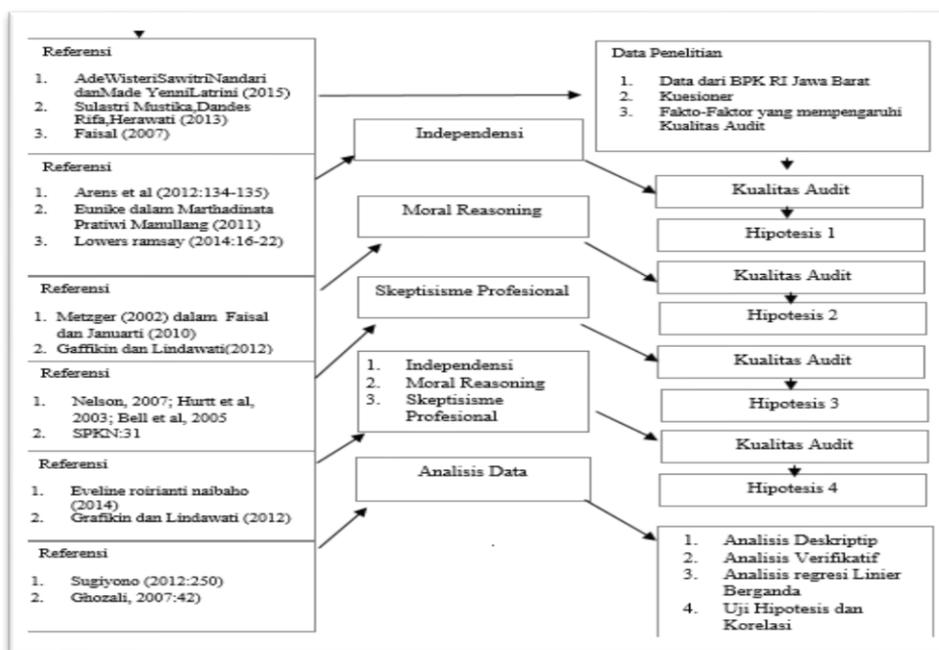
Metzger (2002) dalam Januarti dan Faisal (2010) memberikan alasan pentingnya mempertimbangkan *moral reasoning* auditor pemerintah: Pertama, auditor pemerintah adalah pihak yang dipercaya rakyat untuk mengawasi penggunaan dan pertanggungjawaban uang rakyat.Kedua, auditor pemerintah banyak menghadapi konflik peran sebagai representasi lembaga pemerintah,disatu sisi mereka harus tetap mempertahankan independensinya namun disisi lain mereka harus membuat keputusan politik. Menurut Gaffikin dan Lindawati (2012) bahwa *moral reasoning* adalah bagaimana orang harus bertindak atau dalam hal memberikan alasan untuk membenarkan atau mengkritik perilaku. Penalaran yang ditawarkan diyakini salah atau mengapa penilaian dianggap benar.

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

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

Tabel 1. Landasan Teori

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



Gambar 1 Kerangka Pemikiran

11. Hipotesis Penelitian

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

- 1) Terdapat Pengaruh Independensi terhadap Kualitas Audit
- 2) Terdapat Pengaruh positif *Moral Reasoning* terhadap Kualitas Audit
- 3) Terdapat Pengaruh Skeptisisme Profesional Auditor terhadap Kualitas Audit
- 4) Terdapat Pengaruh Independensi, Moral Reasoning dan Skeptisisme Profesional auditor terhadap Kualitas Audit.

METODE PENELITIAN

1. Unit Analisis, Populasi dan Sampel Penelitian

Unit analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah Auditor pemerintah pada BPK RI Perwakilan Provinsi Jawa Barat. JL. Moch Toha

No.164, Pelindung Hewan, Astanaanyar, Kota Bandung.

Populasi dalam penelitian ini adalah subjek yang berkaitan dengan penelitian yang penulis lakukan adalah jumlah keseluruhan auditor pada BPK RI Perwakilan Jawa Barat. Baik yang ditempatkan pada Sub Auditorat Jawa Barat I, II, maupun III yang secara keseluruhan berjumlah 80 auditor, yang terdiri dari 28 orang yang bertugas pada Sub Auditorat Jawa Barat I, 30 orang yang bertugas pada Sub Auditorat Jawa Barat II, dan 22 orang yang bertugas pada Sub Auditorat Jawa Barat III. Sedangkan teknik sampel dalam penelitian ini didasarkan pada teknik probability sampling dengan menggunakan metode pengambilan sampel penelitian yaitu simple random sampling. Untuk menghitung penentuan jumlah sampel dari populasi tertentu, maka digunakan rumus Slovin sebagai berikut:

$$x = \frac{N}{1 + Ne^2} \text{ -----> (1)}$$

Dimana :

- n = Jumlah sampel
- N = Jumlah populasi
- e² = Persen kelonggaran ketidaktelitian karena kesalahan pengambilan sampel yang dapat ditolerir (e dalam penelitian ini ditentukan sebesar 5%)

Maka :

$$n = \frac{N}{1 + Ne^2} \text{ ---> (2)}$$

$$n = \frac{80}{1 + (80 \times 0,05^2)} \text{ ---> (3)}$$

$$n = \frac{80}{1 + (80 \times 0,0025)} \text{ ---> (4)}$$

$$n = \frac{80}{1 + 0,2} \text{ ---> (5)}$$

n = 66,66 dibulatkan menjadi 67.

Berdasarkan rumus tersebut dapat dihitung sampel dari populasi berjumlah 80 orang dengan tarif kesalahan 5%, maka sampel berjumlah 67 responden.

HASIL DAN PEMBAHASAN

1. Analisis Regresi Linier Berganda

Berikut ini adalah hasil output regresi linier berganda yang menunjukkan pengaruh independensi, *moral reasoning* dan skeptisisme profesional auditor terhadap kualitas audit.

Hasil Regresi Linier Berganda

Model	Coefficients ^a					Correlations		
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficient	t	Sig.	Zero-order	Partial	Part
	B	Std. Error						
1 (Constant)	4,716	3,607		1,308	,196			
X1	,245	,108	,256	2,257	,027	,569	,274	,203
X2	,288	,129	,270	2,223	,030	,598	,270	,200
X3	,266	,107	,300	2,481	,016	,607	,298	,223

a. Dependent Variable: Y

Hasil koefisien regresi sebagaimana tabel 1. di atas dapat menghasilkan suatu persamaan regresi sebagai berikut:

$$Y = 4,716 + 0,245X_1 + 0,288X_2 + 0,266X_3 + \epsilon \text{ --> (5)}$$

Persamaan regresi linear berganda di atas dapat diartikan bahwa:

- a) Konstanta sebesar 4,716 menyatakan bahwa tanpa ada pengaruh dari variabel independensi, *moral reasoning* dan skeptisisme profesional auditor, maka kualitas audit bernilai sebesar 4,716.
- b) Koefisien regresi variabel Independensi bernilai 0,245. Hal ini menunjukkan bahwa ketika

Independensi (X1) ditingkatkan satu poin dan Variabel bebas lainnya konstan, maka diprediksi akan meningkatkan kualitas audit sebesar 0,245. jadi semakin baik Independensi auditor BPK maka dapat berpengaruh terhadap kualitas audit yang semakin baik.

- c) Koefisien regresi variabel moral reasoning bernilai 0,288. Hal ini menunjukkan bahwa ketika Moral reasoning ditingkatkan satu poin dan Variabel bebas lainnya konstan, maka diprediksi akan meningkatkan kualitas audit sebesar 0,288. Jadi semakin baik Moral reasoning auditor yang ditunjukkan dengan mampu memberikan alasan-alasan yang dapat dipertanggung jawabkan untuk mengambil tindakan, kritik atau membenarkan sebuah perbuatan. Maka berpengaruh terhadap kualitas audit yang semakin baik.
- d) Koefisien regresi variabel X₃ skeptisme profesional bernilai 0,266. Hal ini menunjukkan bahwa ketika skeptisisme profesional auditor ditingkatkan satu poin dan Variabel bebas lainnya konstan, maka diprediksi akan meningkatkan kualitas audit sebesar 0,266. Jadi semakin skeptis seorang auditor dalam menjalankan penugasan maka semakin baik pula kualitas audit yang dihasilkan.

2. Pengujian Hipotesis Parsial

- 1) Uji Parsial Independensi Terhadap Kualitas Audit

Hasil uji-t antara Independensi Auditor terhadap kualitas audit dapat dilihat hasilnya sebagai berikut :

Pengaruh	t _{hitung}	t _{tabel} df = 67	Sig	Kesimpulan
X ₁ → Y	2,257	1,668	,027	Signifikan

Sumber : Hasil Perhitungan

Hasil Uji t diperoleh hasil t_{hitung} sebesar 2,257 dengan signifikansi sebesar 0,027. Pada hasil ini menunjukkan nilai signifikansinya yang < 5% (α=0,05) dan nilai t_{hitung} 2.257 > t_{tabel} sebesar 1,668, ini berarti variabel independensi berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit.

- 2) Uji Parsial *Moral Reasoning* Terhadap Kualitas Audit

Hasil uji-t antara *moral reasoning* terhadap kualitas audit dapat dilihat hasilnya sebagai berikut :

Pengaruh	t _{hitung}	t _{tabel} df = 67	Sig	Kesimpulan
X ₂ → Y	2,223	1,668	0,030	Signifikan

Sumber : Hasil Perhitungan

Hasil Uji t diperoleh hasil thitung sebesar 2,223 dengan signifikansi sebesar 0,030. Pada hasil ini menunjukkan nilai signifikansinya yang < 5% ($\alpha=0,05$) dan nilai thitung $2.223 > t$ tabel sebesar 1,668, ini berarti variabel moral reasoning berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit.

3) Uji Parsial Skeptisisme Profesional Terhadap Kualitas Audit

Hasil uji-t antara skeptisme profesional terhadap kualitas audit dapat dilihat hasilnya sebagai berikut:

Pengaruh	t _{hitung}	t _{tabel} df = 67	Sig	Kesimpulan
X3 → Y	2,481	1,668	0,016	Signifikan

Sumber: Hasil Perhitungan

Hasil Uji t diperoleh hasil thitung sebesar 2,481 dengan signifikansi sebesar 0,016. Pada hasil ini menunjukkan nilai signifikansinya yang < 5% ($\alpha=0,05$) dan nilai thitung $2.481 > t$ tabel sebesar 1,668, ini berarti variabel skeptisme profesional berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit.

3. Analisis Koefisien Determinasi

1) Koefisien Determinasi Variabel Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficient Beta	t	Sig.	Correlations		
	B	Std. Error				Zero-order	Partial	Part
1 (Constant)	4.716	3.607		1.308	.196			
X1	.245	.108	.256	2.257	.027	.569	.274	.203
X2	.288	.129	.270	2.223	.030	.598	.270	.200
X3	.266	.107	.300	2.481	.016	.607	.298	.223

a. Dependent Variable: Y

Besarnya pengaruh dari masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen dapat dihitung dengan cara mengalikan nilai koefisien beta dengan zero order. Besarnya koefisien determinasi untuk variabel Independensi (X1) adalah $0,256 \times 0,569 \times 100\% = 14,57\%$. Maka dapat disimpulkan bahwa besarnya pengaruh independensi terhadap kualitas audit adalah sebesar 14,57 %.

2) Koefisien Determinasi Variabel *Moral Reasoning* Terhadap Kualitas Audit

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficient Beta	t	Sig.	Correlations		
	B	Std. Error				Zero-order	Partial	Part
1 (Constant)	4.716	3.607		1.308	.196			
X1	.245	.108	.256	2.257	.027	.569	.274	.203
X2	.288	.129	.270	2.223	.030	.598	.270	.200
X3	.266	.107	.300	2.481	.016	.607	.298	.223

a. Dependent Variable: Y

Besarnya pengaruh dari masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen dapat dihitung dengan cara mengalikan nilai koefisien beta dengan zero order. Besarnya koefisien determinasi untuk variabel *moral reasoning* (X2) adalah : $0,270 \times 0,598 \times 100\% = 16,15\%$. Maka dapat disimpulkan bahwa besarnya pengaruh Moral reasoning terhadap kualitas audit adalah sebesar 16,15 %.

3) Koefisien Determinasi Variabel Skeptisme Profesional Terhadap Kualitas Audit

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficient Beta	t	Sig.	Correlations		
	B	Std. Error				Zero-order	Partial	Part
1 (Constant)	4.716	3.607		1.308	.196			
X1	.245	.108	.256	2.257	.027	.569	.274	.203
X2	.288	.129	.270	2.223	.030	.598	.270	.200
X3	.266	.107	.300	2.481	.016	.607	.298	.223

a. Dependent Variable: Y

Besarnya pengaruh dari masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen dapat dihitung dengan cara mengalikan nilai koefisien beta dengan zero order. Besarnya koefisien determinasi untuk variabel Skeptisisme Profesional (X3) adalah : $0,300 \times 0,607 \times 100\% = 18,21\%$. Maka dapat disimpulkan bahwa besarnya pengaruh Skeptisisme Profesional terhadap kualitas audit adalah sebesar 18,21 %

4. Analisis Korelasi Ganda

Hasil Koefisien Korelasi

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std Errors of the Estimate
1	.700	.489	.465	3.6524458

- a. Predictor: (Constant), X3, X1, X2
- b. Dependent Variable: Y

Berdasarkan Tabel di atas didapat nilai koefisien korelasi sebesar 0,700 yang termasuk kedalam korelasi yang kuat. Hasil ini menunjukkan bahwa hubungan antara variabel independen secara bersama-sama dengan variabel dependen adalah kuat. Hubungan yang positif menunjukkan bahwa semakin Independensi auditor yang ditinjau dengan moral yang baik serta sikap skeptisme profesional yang tinggi akan meningkatkan Kualitas Audit.

5. Uji Hipotesis Simultan Hasil Uji Simultan

ANOVA^b

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	805.717	3	268.572	20.132	.000 ^a
Residual	840.448	63	13.340		
Total	1646.166	66			

a. Predictor: (Constant), X3, X1, X2

b. Dependent Variable: Y

Hasil output tabel Anova diperoleh nilai Fhitung sebesar 20,132 dengan menggunakan taraf signifikan α sebesar 5%, maka dari tabel distribusi F didapat nilai Ftabel untuk $n = 67$; $k = 3$; $df = n - k = 67 - 3 = 64$, diperoleh nilai Ftabel sebesar 4,030, karena nilai Fhitung > Ftabel ($20,132 > 4,030$), maka H_0 ditolak, artinya hipotesis yang menyatakan bahwa independensi, moral reasoning dan skeptisisme profesional auditor berpengaruh terhadap Kualitas Audit, maka hipotesis alternatifnya dapat diterima. Hasil ini sejalan dengan penelitian dari Eveline Roirianti Naibaho (2014) yang menunjukkan Independensi auditor, moral reasoning auditor dan skeptisisme profesional auditor pemerintah terbukti berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

6. Koefisien Determinasi Simultan

Koefisien Determinasi

Model Summary²

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std Error of the Estimate
1	.700	.489	.465	3.6524458

c. Predictor: (Constant), X3, X1, X2

d. Dependent Variable: Y

Berdasarkan Tabel di atas didapat nilai koefisien determinan R^2 sebesar 0,489. Hal ini berarti besarnya pengaruh Independensi auditor, *moral reasoning* auditor dan skeptisisme profesional auditor terhadap kualitas audit secara bersama-sama sebesar 48,9% sementara sisanya 51,1% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak dimasukkan dalam model penelitian ini seperti penerapan standar akuntansi, kompetensi, *time budget pressure* dan lain-lain

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

1. Independensi auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, semakin independen auditor dalam menjalankan tugasnya maka audit yang dihasilkan semakin berkualitas. Besarnya pengaruh independensi terhadap kualitas audit adalah 14,57%

- Moral reasoning* berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, semakin baik moral reasoning auditor dalam menjalankan tugasnya maka audit yang dihasilkan semakin berkualitas. Besarnya pengaruh *Moral reasoning* terhadap kualitas audit adalah 16,15%
- Skeptisisme profesional berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, semakin skeptis auditor dalam menjalankan tugasnya maka audit yang dihasilkan semakin berkualitas. Besarnya pengaruh Skeptisisme profesional terhadap kualitas audit adalah 18,27%
- Independensi, *moral reasoning* dan skeptisisme profesional berpengaruh terhadap kualitas audit dengan kontribusi sebesar 48,9%

Saran

Bagi Instansi

- Independensi Auditor BPK-RI Perwakilan Provinsi Jawa Barat dapat dinilai sangat independen, Meskipun demikian masih terdapat sedikit kekurangan yakni beberapa auditor tidak bebas dari upaya manajerial instansi untuk menetapkan kegiatan apa saja yang akan diperiksa serta tidak bebas mengakses informasi yang berhubungan dengan kegiatan, kewajiban, dan sumber-sumber bisnis auditee. hal ini harus menjadi perhatian BPK, Agar tetap mengevaluasi dan meningkatkan fungsi auditor dalam pelaksanaan audit, Auditor yang mendapat tugas diusahakan benar-benar independen, tidak mendapat tekanan dari klien, tidak memiliki perasaan sungkan dalam mengakses informasi yang dibutuhkan dalam pemeriksaan, sehingga dalam melaksanakan tugas auditnya benar-benar objektif dan dapat menghasilkan audit yang berkualitas
- Moral reasoning* Auditor BPK-RI Perwakilan Provinsi Jawa Barat dapat dinilai sangat baik. Akan tetapi masih terdapat kelemahan seperti masih ada auditor yang memandang sebuah tindakan etis jika memberikan keuntungan. Hal tersebut harus diperhatikan dengan memberikan pemahaman dan mengadakan pelatihan mengenai standar kode etik mengingat auditor harus mengambil tindakan, atau membenarkan sebuah perbuatan sesuai dengan Standar dan kode etik yang berlaku.
- Skeptisisme profesional Auditor BPK-RI Perwakilan Provinsi Jawa Barat dapat dikatakan sangat skeptis. Meskipun demikian masih terlihat ada kekurangan, seperti masih adanya auditor yang kadang-kadang tergesa-gesa dalam membuat keputusan. Hal tersebut harus diperhatikan mengingat sangat penting

bagi seorang auditor untuk mengambil sebuah keputusan ketika telah mendapat semua informasi auditee agar dapat membuat keputusan sebaik mungkin sehingga hasil audit dapat diungkapkan dengan baik.

4. Secara keseluruhan kualitas audit pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI) Perwakilan Jawa Barat sudah sangat berkualitas. Meskipun demikian ada sedikit kelemahan yaitu masih adanya auditor yang kurang memahami secara menyeluruh sistem pengendalian internal dalam entitas auditee dan kurangnya mengikuti pelatihan secara berkala yang dilaksanakan oleh BPK. Hal ini harus menjadi perhatian, auditor harus benar-benar memahami secara menyeluruh terkait penugasan auditnya dan untuk meningkatkan pengetahuan dan kemampuan auditor perlu diadanyakannya berbagai macam program pendidikan dan pelatihan yang diikuti oleh seluruh tingkatan auditor agar dapat menghasilkan kualitas audit yang sangat baik.

Kegunaan Akademis

1. Bagi pengembangan Ilmu Teori Auditing, diharapkan bisa menambah sumbangan pemikiran dan referensi dalam pengembangan ilmu teori auditing khususnya.
2. Bagi peneliti selanjutnya, disarankan untuk melakukan penelitian dengan topik yang sama, akan tetapi dengan unit analisis, populasi dan sampel yang digunakan berbeda agar diperoleh kesimpulan yang mendukung dan memperkuat teori dan konsep yang telah dibangun sebelumnya baik oleh peneliti maupun peneliti-peneliti terdahulu.

DAFTAR PUSTAKA

- Ade Wisteri Sawitrinandari. (2015). Pengaruh Sikap Skeptis, Independensi, Penerapan Kode etik, dan Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit. *E-jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 10.1 (2015) : 164-181
- Agoes, Sukrisno. (2012), Audit Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan oleh Akuntan Publik, Jilid 1, Edisi 4. Jakarta : Salemba Empat
- Al-Fithrie, Nurul Luthfie (2015). Pengaruh Moral Reasoning dan Ethical sensitivity Terhadap Persepsi Etis Mahasiswa Akuntansi Dengan Gender Sebagai Variabel Moderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Negeri Yogyakarta* Vol. 3, No. 6
- Arens, Alvin A, Randal J. Elder & Mark S. Beasley. (2011), *Jasa Audit dan Assurance Pendekatan Terpadu (Adaptasi Indonesia)*, Buku satu, Edisi Indonesia, Alih Bahasa: Amir Abadi Jusuf. Jakarta: Salemba Empat

Arens, Alvin A, Randal J. Elder & Mark S. Beasley. (2012), *Jasa Audit dan Assurance Pendekatan Terpadu (Adaptasi Indonesia)*, Buku satu, Edisi Indonesia, Alih Bahasa: Amir Abadi Jusuf. Jakarta : Salemba Empat

Arens, et al.(2014). *Auditing and Assurance Service an Integral Approach*. 15 th edition New Jersey: Pearson Education, Inc.

BPK RI, (2008), *Panduan Manajemen Pemeriksaan 2008*. Jakarta : BPK RI Ely Suhayati., & Siti Kurnia Rahayu.(2010). *Auditing, Konsep dasar dan Pedoman Pemeriksaan Akuntan Publik*. Yogyakarta : Graha Ilmu

Eveline Roirianti Hardi, Rheny Afriana Hanif. (2014). Pengaruh Independensi Kompetensi Moral Reasoning dan Skeptisisme Profesional AuditorPemerintah terhadap Kualitas Audit laporan keuangan Pemerintah Daerah(Studi Empiris pada BPK RI Perwakilan Provinsi Riau). *E-Jurnal FakultasEkonomi. Vol.1 No. 2*

Faisal (2007). Tekanan Pengaruh Sosial Dalam Menjelaskan Hubungan Moral Reasoning Terhadap Keputusan Auditor. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia, Vol 4, No.1*

Ghozali, Imam (2011). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro

Gaffikin & Lindawati.(2012) . The Moral Reasoning of Public Accountants in the Development of a Code of Ethics: the Case of Indonesia. *Australian Accounting Business and Finance, (Online), Vol.6, No.10*

Hurtt, R. Kathy; Martha M. Eining; dan David Plumlee. (2003). Professional scepticism: A model with implications for research, practice, and education.WorkingPaper. *University of Wisconsin-Madison, United States*.

Islahumzzaman, (2012). *Istilah-Istilah Akuntansi dan Auditing*, Edisi Kesatu. Jakarta: Bumi Aksara

John, Rawls, (2011). *A Theory Of Justice; Teori Keadilan*. Edisi Kedua. Penerjemah Uzair Fauzan, Heru Prasetyo. Yogyakarta : Pustaka Pelajar

Louwers, Timothy J, Robert J. Ramsay, David H. Sinason, Jerry R. Strawser, Jay C. Thibodeau. (2013). *Auditing & Assurance Service 5th Edition*.McGrawhill

Moh. Nazir (2011). *Metode Penelitian*. Bogor : Ghalia Indonesia

- Paino, Halil, Smith M., and Ismail Z.(2010). The Search For Audit Quality impairment Of Audit Quality Published By LAP Lambert Academic Publishing AG & Co. Germany.
- Quadackers, L., T. Groot, dan A. Wright. (2009) . Auditors' skeptical characteristics and their relationship to skeptical judgments and decisions. *United States: Northeastern University*.
- Quadackers, L., T. Groot, dan A. Wright. (2014). Auditors' professional skepticism: neutrality versus presumptive doubt. *Contemporary Accounting Research* 31(3): 639-657.
- Santoso, Singgih (2012). Statistik Parametrik. Jakarta: PT Gramedia Pustaka Umum
- SPKN (Standar Pemeriksaan Keuangan Negara). Peraturan BPK RI No.01 Tahun 2017 Ditama Binbangkum BPK RI.
- Sugiyono. (2017). Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif. Bandung:Alfabeta,CV.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keungan Negara. 2004. Jakarta, Sekretaris Negara Republik Indonesia