

**PENGARUH MORAL REASONING DAN SKEPTISISME PROFESIONAL
AUDITOR PEMERINTAH TERHADAP KUALITAS AUDIT LAPORAN
KEUANGAN PEMERINTAH DAERAH**

Dra. Indira Januarti,MSi,Ak

Faisal,SE,MSi

This study examines the relationship between moral reasoning, professional skepticism and audit quality due to the financial statement of local government. Audit quality is measured by extent the instrument of previous studies. Moral reasoning is proxied by Multidimensional Ethics Scale that developed by Cohen et al (1996). The Hurtt Professional Skepticism Scale (2007) is utilized to measure professional skepticism. 120 The Government Auditors from BPK Pusat, BPK Perwakilan Kalimantan Barat and Sulawesi Selatan are used as a sample.

The result of this study failed to demonstrate the relationship between moral reasoning and audit quality. However, this study finds the evidence that professional skepticism is positively related to audit quality.

Keywords: moral reasoning, professional skepticism, audit quality, auditor

Latar Belakang

Reformasi dalam bidang pengelolaan keuangan daerah telah ditandai dengan diterbitkannya Undang-Undang No. 22 Tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah, Undang-Undang No. 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah, Undang-undang Nomor 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, Undang-Undang Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah dan Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, Peraturan

Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan dan Peraturan Pemerintah Nomor 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah membuka peluang yang luas bagi daerah untuk mengembangkan dan membangun daerahnya sesuai dengan kebutuhan dan prioritasnya masing-masing. Sebagai operasionalnya maka Menteri Dalam Negeri telah mengeluarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 13, Tahun 2006 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.

Dengan berlakunya Undang-Undang tersebut di atas membawa konsekuensi bagi daerah dalam bentuk pertanggungjawaban atas pengalokasian dana yang dimiliki dengan cara yang efisien dan efektif, pemerintah kabupaten/kota maupun provinsi diwajibkan untuk menerbitkan laporan keuangan sebagai pertanggungjawaban telah berakhirnya tahun anggaran dan wajib diaudit oleh BPK. Proses audit atas laporan keuangan pemerintah daerah dimulai sejalan dengan berlakunya dan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP).

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) sebagai salah satu lembaga tinggi negara, memegang peran yang strategis dalam menilai kinerja keuangan pemerintah daerah. Proses penilaian ini dilakukan dengan cara memeriksa laporan pertanggungjawaban pemerintah daerah yang berupa Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD). Untuk meningkatkan kualitas audit, BPK telah menerbitkan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN) sesuai dengan Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia No. 1 Tahun 2007.

Dari hasil audit BPK terhadap 344 LKPD tahun 2005, hasilnya menunjukkan sebanyak 5,23% LKPD mendapat opini wajar tanpa pengecualian (*WTP/unqualified*), 84,6% memperoleh opini wajar dengan pengecualian (*WDP/qualified*), 2,33% memperoleh pendapat

tidak wajar (TW/*adverse*) dan sebanyak 7,86% memperoleh opini tidak memberikan pendapat (TMP/*disclaimer*). Tidak jauh berbeda, untuk tahun 2008, dari 293 LKPD tahun yang diperiksa BPK, sebanyak 8 LPKD atau 2,73% diberikan opini wajar tanpa pengecualian (WTP), 217 LPKD atau 74% diberikan opini wajar dengan pengecualian (WDP). Sebanyak 21 LPKD atau 7,16% mendapatkan opini tidak wajar (TW) dan 47 LPKD atau 16% mendapatkan opini tidak memberikan pendapat (*disclaimer*/TMP).

Hasil laporan audit BPK tersebut menjadi pertanyaan peneliti apakah hasil pemberian opini oleh BPK tersebut disebabkan oleh rendahnya kualitas LKPD tersebut ataukah ada faktor-faktor lain seperti *moral reasoning*, profesional dan kompetensi auditor BPK yang menjadi penyebab tinggi atau rendahnya kualitas audit yang dilakukan auditor BPK.

Penelitian-penelitian tentang etika telah banyak dilakukan baik di Indonesia maupun di luar negeri. Namun demikian penelitian-penelitian tersebut fokus pada sektor swasta (misalnya, Faisal, 2007, Faisal dan Rahayu, 2005; Nizarul Alim dkk, 2007; Margfirah dan Syahril, 2008; Lindawati, 2003). Penelitian tentang etika di sektor publik khususnya di pemerintah daerah masih sangat jarang dilakukan. Lewis dan Frank (2002) menyatakan bahwa *moral reasoning* auditor pemerintah berbeda dengan auditor sektor swasta. Perbedaan tersebut disebabkan oleh mekanisme peraturan yang ada. Selain itu perlunya penelitian ini dilakukan karena maraknya praktek korupsi dalam administrasi publik di pemerintahan daerah. Hal tersebut ditunjukkan oleh banyaknya penyalahgunaan dana APBD oleh Kepala Daerah dan pejabat-pejabat di pemerintahan daerah.

Metzger (2002) 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.

Pentingnya melakukan pengujian pengaruh faktor skeptisisme professional auditor terhadap kualitas audit antara lain karena semakin skeptis seorang auditor maka akan semakin mengurangi tingkat kesalahan dalam melakukan audit (Nelson, 2007; Hurtt *et al*, 2003; Bell *et al*, 2005). Carpenter *et al* (2002) menyatakan bahwa auditor yang kurang memiliki sikap skeptisisme professional akan menyebabkan penurunan kualitas audit.

Berdasarkan uraian diatas maka dalam penelitian ini yang menjadi permasalahan adalah apakah *moral reasoning* dan sikap skeptisisme professional auditor mempengaruhi kualitas audit atas laporan keuangan pemerintah daerah. Secara khusus penelitian ini bertujuan untuk menguji:

1. Apakah *moral reasoning* auditor pemerintah mempengaruhi kualitas audit atas laporan keuangan pemerintah daerah .
2. Apakah skeptisisme professional auditor pemerintah mempengaruhi kualitas audit atas laporan keuangan pemerintah daerah.

Kontribusi yang diharapkan dalam penelitian ini adalah:

1. Dapat memberikan masukan kepada auditor tentang bagaimana meningkatkan kualitas audit yang dilihat dari atribut kompetensi profesionalisme.
2. Pentingnya penelitian tentang pengambilan keputusan etis dari pemikiran dan penalaran dan perkembangan moral (*moral reasoning and development*) untuk profesi

auditor dengan 3 alasan. Pertama, penelitian tentang *moral reasoning* ini dapat digunakan untuk memahami tingkat kesadaran dan perkembangan moral auditor dan akan menambah pemahaman tentang bagaimana perilaku auditor dalam menghadapi konflik etika. Kedua, penelitian ini diharapkan akan lebih menjelaskan problematika proses yang terjadi dalam menghadapi berbagai pengambilan keputusan etis auditor yang berbeda-beda dalam situasi dilema etika. Ketiga, hasil penelitian ini akan dapat membawa dan menjadi arahan dalam tema etika dan dampaknya pada profesi auditor. Keempat, hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan bukti tentang *level of moral reasoning* auditor dan skeptisisme profesionalnya dalam hubungannya dengan kualitas audit yang dihasilkan.

Landasan Teori dan Pengembangan Hipotesis

Kualitas Audit

Hampir sebagian besar penelitian tentang kualitas audit mendefinisikan kualitas audit dengan mengacu pada risiko audit, risiko bahwa seorang auditor tidak akan memodifikasi pendapat atas laporan keuangan yang salah saji (*misstatement*) secara material. DeAngelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai kemampuan auditor untuk menemukan pelanggaran pada laporan keuangan yang tidak sesuai dengan *Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)*. Menurut DeAngelo seberapa tinggi kompetensi dan independensi seorang auditor dapat mempengaruhi kualitas audit.

DeAngelo (1981) menyatakan bahwa auditor skala besar memiliki insentif yang lebih untuk menghindari kritikan kerusakan reputasi dibandingkan pada auditor skala kecil. Auditor

skala besar juga lebih cenderung untuk mengungkapkan masalah - masalah yang ada karena mereka lebih kuat menghadapi risiko proses pengadilan. Dalam penelitian Crasswell dkk (1995), kualitas auditor diukur dengan menggunakan ukuran *auditor specialization*. Crasswell menunjukkan bahwa spesialisasi auditor pada bidang tertentu merupakan dimensi lain dari kualitas audit. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa fee audit spesialis lebih tinggi dibandingkan auditor non spesialis. Hogan dan Jeter (1999) menyatakan bahwa spesialisasi industri membuat auditor mampu menawarkan kualitas audit yang lebih tinggi dibandingkan yang tidak spesialis.

Sekar (2003) melakukan penelitian pengaruh spesialisasi industri auditor sebagai proksi lain dari kualitas audit terhadap integritas laporan keuangan. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa spesialisasi auditor berpengaruh positif terhadap integritas laporan keuangan. Deis dan Giroux (1992) melakukan penelitian tentang empat hal yang dianggap mempunyai hubungan dengan kualitas audit yaitu (1) lama waktu auditor telah melakukan pemeriksaan terhadap suatu perusahaan (*tenure*), (2) jumlah klien, (3) kesehatan keuangan klien dan (4) *review* oleh pihak ketiga.

Cognitive Development Theory

Cognitive Development Theory (CDT) memfokuskan pada perkembangan kognitif dari struktur penalaran (*reasoning*) yang mendorong/menyebabkan seseorang membuat sebuah keputusan moral. Menurut perspektif CDT, perkembangan moral menjadi lebih rumit dan sukar karena terkait dengan struktur-struktur dari perkembangan moral itu sendiri. Kohlberg (1958) mengidentifikasi 3 level perkembangan moral yaitu: *pre-conventional level*, *conventional level* dan *post conventional level* yang di bentuk dalam 6 tahapan (*six stages*).

Individu yang berada dalam *pre-conventional level* mendefinisikan dapat tidaknya suatu tindakan diterima secara moral berdasarkan kaitannya dengan hukuman (*punishment*) atau di kelompokkan dalam Tahap 1, dan *rewards* (Tahap 2). Individu yang berada dalam *conventional level* mendefinisikan dapat tidaknya suatu tindakan diterima secara moral berdasarkan kaitannya dengan norma-norma kelompok (*group*) dan dikelompokkan sebagai Tahap 3 dan ekspektasi dari lembaga-lembaga tertentu seperti karyawan, asosiasi profesional dimana individu tersebut berafiliasi (Tahap 4). Individu yang berada dalam *post-conventional level* mempertimbangkan pemikiran-pemikiran yang kompleks dari aspek kewajaran secara sosial dan mengevaluasi suatu tindakan apakah dapat diterima secara moral berdasarkan kemanfaatan sosial (Tahap 5) dan mentaati pilihan yang telah mereka buat berdasarkan prinsip-prinsip yang etis (Tahap 6).

Rest's (1999) telah menggunakan perspektif dari CDT ini untuk menggambarkan proses pembuatan keputusan etis yang dilakukan oleh akuntan. Empat komponen yang digunakan Rest's untuk menggambarkan pembuatan keputusan etis oleh akuntan adalah; pengidentifikasian dilema etika, *ethical judgement*, intensi untuk bertindak etis dan perilaku etis. Secara umum, penelitian-penelitian dibidang akuntansi lebih banyak memfokuskan pada komponen *ethical judgement* dengan menguji tingkat *moral reasoning* akuntan (Jones, 2003).

Cohen, Pant dan Sharp (1996) menggunakan *Multidimensional Ethics Scale* (MES) untuk mengukur *ethical awarness* dan orientasi etis auditor di Canada. Mereka menjelaskan bahwa MES dapat digunakan untuk mengukur perkembangan moral (*moral development*) karena MES menyediakan ukuran langsung atas orientasi etikal responden pada sejumlah konstruk moral.

Berbeda dengan MES, DIT menggunakan hubungan antara perkembangan dan alasan moral untuk menghitung *p-score* tunggal untuk mengukur perkembangan moral. Meskipun hal ini telah banyak memberi kontribusi yang bernilai bagi pemahaman etika dalam profesi akuntansi, namun DIT hanya memberi penjelasan sebagian (*partial*) mengenai pembuatan keputusan etika akuntansi. Sebagaimana dinyatakan oleh Shaub (1994),” meskipun level alasan moral tampaknya mempengaruhi sejumlah variabel *judgment* audit, namun hal tersebut bukan merupakan ukuran untuk mengukur *ethical goodness* auditor”.

Skor pada DIT tidak berhubungan dengan sensitivitas etika (Shaub,1994) atau pada pandangan idealistik dan relativistik seseorang (Forsyth,1980). Rest (1994) menyatakan bahwa *judgment moral* secara statistik terkait dengan beratus-ratus ukuran perilaku. Hal ini memerlukan suatu metodologi yang menangkap komponen perilaku moral lainnya, sebagai contoh *ethical evaluation & intention*.

MES secara spesifik mengidentifikasi rasionalisasi dibalik alasan moral dan mengapa responden percaya bahwa suatu tindakan adalah etik. Lima konstruk moral terefleksi dalam MES adalah *justice*, *deontology*, *relativism*, *utilianism* dan *egoism*. Konstruk *justice* menyatakan bahwa melakukan sesuatu yang benar ditentukan oleh adanya prinsip keadilan formal (*formal justice*). Menurut Kohlbergs (1984) teori keadilan telah menunjukkan pengaruh yang kuat terhadap CDT.

Konstruk *deontology (contractual)* adalah cara penalaran dengan menggunakan logika untuk mengidentifikasi tugas atau tanggung jawab yang akan dilakukan yang diisyaratkan adanya saling membutuhkan antara satu dengan yang lain. Dalam bidang akuntansi standar (SAK, SPAP atau SAP) merupakan salah satu contoh pedoman untuk melaksanakan tugas.

Konstruk *relativism* adalah model penalaran (*reasoning*) pragmatis yang beranggapan bahwa etika dan nilai-nilai tidak bersifat umum (*universal*) namun terikat pada budaya. Dalam konteks akuntansi konstruk ini menggambarkan sifat independen dalam berbagai negara.

Konstruk *utilitarianism* menyatakan bahwa penalaran merupakan salah satu dari filosofi konsekuensi. Moralitas dari suatu tindakan merupakan sebuah fungsi dari manfaat yang diperoleh dan biaya yang terjadi. Konsekuensinya adalah bagaimana memaksimalkan kesejahteraannya dengan meminimalkan biayanya. Konstruk *egoism* hampir sama dengan konstruk *utilitarianism*. Bedanya adalah *egoism* selalu berusaha untuk memaksimalkan kesejahteraan individu dan memandang sebuah tindakan adalah etis jika memberikan keuntungan pada diri sendiri.

Moral Reasoning

Pentingnya mengevaluasi perkembangan moral pada saat mempertimbangkan respon auditor atas konflik etika telah banyak diteliti diantaranya oleh Faisal (2007), Faisal dan Rahayu (2005), Thorne, Masey dan Jones (2004) Lindawati (2003), Lord dan DeZoort (2001), Tsui dan Gul (1996), Ponemon dan Gabhart (1993), Ponemon (1992) serta Amstrong (1987). Secara umum hasil penelitian-penelitian di atas menyatakan bahwa dalam teori perkembangan moral kognitif (*cognitive moral development*), alasan moral (*moral reasoning*) dapat dinilai dengan menggunakan tiga rerangka yang terdiri dari tiga tahap yaitu *pre-conventional level*, *conventional level* dan *post conventional level*.

Beberapa penelitian sebelumnya yang menginvestigasi *moral reasoning* auditor (Arnold dan Neidermeyer,1999; Bernardi dan Arnold,1997; Louwers, Ponemon dan Radtke,1997) menggunakan perspektif perkembangan kognitif (*cognitive-development*) (Rest
AUD, Indira Januarti, Faisal (Universitas Diponegoro)

dkk,1999). Perspektif perkembangan kognitif memfokuskan investigasinya pada proses *moral/ethical reasoning* dalam membuat pertimbangan (*judgement*) dan mengasumsikan bahwa gambaran (*conception*) moral atau etika individu diindikasikan oleh *level of ethical development*, yang selanjutnya akan mempengaruhi cara individu tersebut dalam memecahkan dilema etika. Individu dengan level *ethical/moral development* yang lebih tinggi dapat membuat keputusan yang lebih etis (Rest dkk,1999).

Beberapa penelitian yang lain memberikan bukti bahwa perilaku disfungsional auditor dapat diatributkan pada berbagai bentuk tekanan (Lord dan DeZoort,2001; Ponemon dan Gabhart (1990), Tsui dan Gul,1996, Windsor dan Arkanasy,1995, Faisal dan Rahayu, 2005). Selain itu, literatur dalam bidang akuntansi telah merefleksikan dan mengakui pentingnya mengevaluasi pengaruh tekanan (*pressure*) yang dihasilkan dari dalam organisasi terhadap sikap, keinginan dan perilaku auditor. Penelitian-penelitian tersebut memiliki implikasi yang penting bagi profesionalisme auditor, proses sosialisasi auditor dan pengendalian profesional dalam organisasi.

Penelitian tentang *moral reasoning* di Indonesia antara lain dilakukan oleh Lindawati (2003) yang menguji peran *moral reasoning* akuntan publik dalam pengembangan kode etik. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa *moral development* merupakan komponen penting yang mempengaruhi *moral reasoning* seorang akuntan publik. Hasil lainnya menyatakan bahwa derajat profesionalisme seorang akuntan publik ditentukan oleh tingkat perkembangan moralnya (*moral development*).

Faisal dan Rahayu (2005) menguji bagaimana pengaruh komitmen terhadap respon auditor atas tekanan sosial. Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa auditor yang berada

dalam *obedience pressure* (mendapatkan tekanan dari partner) akan menyetujui saldo yang lebih tinggi dibandingkan dengan auditor yang berada dalam *confirmity pressure* (mendapatkan tekanan dari senior).

Muthmainah (2006) menguji apakah terdapat perbedaan evaluasi etis, intensi etis dan orientasi etis dilihat dari gender dan latar belakang disiplin ilmu mahasiswa. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa terdapat perbedaan orientasi etis antara laki-laki dan perempuan. Perbedaan orientasi etis tersebut hanya terdapat pada konstruk *utilitarianism*. Hasil lainnya juga menunjukkan bahwa tidak terdapat perbedaan intensi etis dan evaluasi etis antara laki-laki dan perempuan.

Pertimbangan-pertimbangan atas tekanan organisasional dan lingkungan telah mendorong peneliti untuk memfokuskan pada bagaimana profesional audit merespon tekanan pengaruh sosial yang tidak tepat yang berasal dari dalam perusahaan. Secara khusus, literatur akuntansi memberikan bukti bahwa auditor rentan terhadap tekanan pengaruh sosial yang tidak tepat dari superior/atasan (Lord dan DeZoort, 2001) dan rekan kerja/*peers* dalam perusahaan (Ponemon, 1992). Namun demikian, tekanan pengaruh sosial sebagai sumber konflik audit dan auditor secara relatif tetap belum ditekankan.

H1: *moral reasoning auditor mempunyai pengaruh yang positif terhadap kualitas audit*

Skeptisisme Profesional Auditor

Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP, 2001), menyatakan skeptisisme profesional auditor sebagai suatu sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit. Hurtt (2007) mendefinisikan skeptisisme sebagai kecenderungan individu untuk menunda memberikan kesimpulan hingga

bukti audit cukup untuk memberikan dukungan maupun penjelasan. Kee dan Knox's (1970) dalam Margfirah dan Syahril (2008), dalam model “*Professional Scepticism Auditor*” menyatakan bahwa skeptisisme profesional auditor dipengaruhi oleh beberapa faktor; faktor-faktor kecondongan etika, faktor-faktor situasi dan pengalaman.

Semakin skeptis seorang auditor maka semakin mengurangi tingkat kesalahan dalam melakukan audit (Bell *et al*, 2005). Carpenter *et al* (2002) menyatakan bahwa auditor yang kurang memiliki sikap skeptisisme profesional akan menyebabkan penurunan kualitas audit. Ida Suraida (2005), Marghfirah dan Syahril (2008) menguji hubungan skeptisisme profesional auditor dengan ketepatan pemberian opini auditor oleh akuntan publik dan apakah ada hubungan situasi audit, etika, pengalaman, dan keahlian audit dengan ketepatan pemberian opini auditor oleh akuntan publik. Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang signifikan antara skeptisisme profesional auditor dan ketepatan pemberian opini auditor oleh akuntan publik

H2: *skeptisisme profesional auditor mempunyai pengaruh yang positif terhadap kualitas audit*

Metode Penelitian

Sampel dan Metode Pengumpulan Data

Sampel dalam penelitian ini adalah auditor pemerintah, yaitu auditor eksternal BPK-RI. Auditor yang dijadikan sampel adalah auditor pemerintah yang telah bekerja minimal satu tahun dan sudah pernah melakukan audit laporan keuangan pemerintah daerah. Auditor pemerintah yang digunakan di sini adalah auditor eksternal BPK karena terdapat pengujian

terhadap kompetensi, profesionalisme dan independensi. Sebanyak 120 auditor berpartisipasi dalam penelitian ini.

Data dikumpulkan melalui survey yang dilakukan melalui pos dan *contact person*. Kuesioner dikirim ke BPK Pusat dan BPK Perwakilan Kalimantan Barat dan Sulawesi Selatan sebanyak 145. Dari kuesioner yang dikirim lewat pos yang kembali sebanyak 123 kuesioner dan hanya 120 kuesioner yang dapat diolah. Dengan demikian dapat dikatakan *respon rate* 84,82%. Tingkat pengembalian (*respon rate*) tersebut tergolong tinggi. Tingkat pengembalian yang tinggi disebabkan oleh adanya *contact person* yang membantu pengiriman dan pemantauan pengisian kuesioner yang dibagikan. Pemilihan Kalimantan Barat dan Sulawesi Selatan dapat dianggap untuk mewakili 17 Perwakilan yang tersebar di Indonesia.

Definisi dan Pengukuran Variabel

1. Kualitas Audit

Kualitas audit ditentukan oleh dua hal yaitu kompetensi dan independensi. De Angelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien. Kualitas audit diukur berdasarkan indikator: (1) deteksi salah saji, (2) kesesuaian dengan SAP, (3) kepatuhan terhadap SOP, (4) risiko audit, (5) prinsip kehati-hatian, (6) proses pengendalian atas pekerjaan oleh supervisor, dan (7) jumlah klien yang diaudit, (8) komunikasi dengan klien, (9) ketepatan waktu penyelesaian audit, (10) kecakapan asisten, (11) pengetahuan dari pendidikan strata, dan (12) pengetahuan dari pelatihan

dan kursus (13) pengungkapan kecurangan klien, (14) pemberian fasilitas dari klien. Semua item pertanyaan diukur pada skala Likert 1 sampai 5.

2. *Moral reasoning*

Penalaran moral (*moral reasoning*) disebut juga kesadaran moral (*moral judgment, moral thinking*), merupakan faktor penentu yang melahirkan perilaku moral dalam pengambilan keputusan etis, sehingga untuk menemukan perilaku moral yang sebenarnya hanya dapat ditelusuri melalui penalarannya. Dalam penelitian ini dipakai *Multidimensional Ethics Scale (MES)* untuk mengukur perkembangan moral. MES menyediakan ukuran langsung atas orientasi etika pada sejumlah konstruk moral (Cohen, Pant & Sharp, 1996). Dengan demikian, MES secara spesifik mengidentifikasi rasionalisasi dibalik alasan moral dan mengapa responden percaya bahwa suatu tindakan adalah etis. Lima konstruk moral terefleksi dalam MES adalah:

- a. *Justice* atau *moral equity*. Dalam instrumen penelitian ini, konstruk *justice* direfleksikan oleh 4 pertanyaan (MR 1 – MR 4) yang akan mengukur apakah tindakan seseorang itu adil (tidak adil), wajar (tidak wajar), secara moral benar (tidak benar) dan diterima keluarga (tidak diterima).
- b. *Relativism*. Konstruk *relativism* ditunjukkan dalam 2 pertanyaan (MR 5 – MR 6) yang mengukur apakah tindakan seseorang itu secara kultural dapat diterima (tidak dapat diterima) dan secara tradisional dapat diterima atau tidak.
- c. *Egoism*. Konstruk *egoism* diwakili oleh 2 pertanyaan (MR 7 – MR 8) yang mengukur apakah tindakan seseorang menunjukkan promosi (tidak) dari si pelaku dan menunjukkan personal (tidak) yang memuaskan si pelaku.

- d. *Utilitarianism*. Konstruk ini direfleksikan oleh 2 pertanyaan (MR 9 – MR 10) yang menanyakan apakah tindakan tertentu dari seseorang apakah menghasilkan manfaat yang besar (kecil) dan tindakan tersebut meminimalkan kerugian (memaksimalkan keuntungan).
- e. *Deontology* atau *contractual*. Konstruk ini ditunjukkan oleh 2 pertanyaan (MR 11 – MR 12) yang mengukur apakah tindakan seseorang tersebut melanggar (tidak melanggar) kontrak tertulis dan melanggar (tidak) janji yang terucap.

Dalam penelitian ini responden diminta untuk menyelesaikan instrumen etika multidimensional untuk 5 rangkaian dilema etika *vignettes*.

3. Skeptisisme Profesional Auditor

Di dalam SPAP (SPAP, 2001), menyatakan skeptisisme profesional auditor sebagai suatu sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit. Variabel skeptisisme profesional auditor diukur dengan menggunakan instrument *The Hurtt Professional Skepticism Scale* (2007) yang dimodifikasi untuk lingkungan audit pemerintah. Instrumen ini terdiri dari 30 item yang diukur dengan skala Likert 1 (sangat tidak setuju) sampai 5 (sangat setuju). Semakin tinggi skornya menunjukkan semakin skeptis seorang auditor.

Analisis Data

Dalam penelitian ini analisis data menggunakan pendekatan *Partial Least Square (PLS)*. Alasan yang mendasari penggunaan PLS ini karena penelitian ini menggunakan 101 konstruk (11 konstruk untuk mengukur kualitas audit, 30 konstruk untuk mengukur

skeptisisme professional auditor dan 60 konstruk (12 konstruk x 5 vignettes) untuk mengukur *moral reasoning*). Selain itu penggunaan PLS bertujuan untuk menangkap dari konstruk-konstruk tersebut mana yang paling mempengaruhi kualitas audit. Dalam analisis dengan PLS ada 2 hal yang dilakukan. Pertama, menilai *outer model* atau *measurement model* adalah penilaian terhadap reliabilitas dan validitas variabel penelitian. Ada tiga kriteria untuk menilai *outer model* yaitu: *convergent validity*, *discriminant validity* dan *composite reliability*. Kedua, menilai *inner model* atau *structural model*. Pengujian *inner model* atau model struktural dilakukan untuk melihat hubungan antara konstruk, nilai signifikansi dan *R-square* dari model penelitian.

Hasil Dan Pembahasan

Jumlah sampel yang dapat diolah sebanyak 120 kuesioner dengan penjelasan seperti disajikan pada tabel 1. Dari 120 orang responden yang dianalisis, 65 responden berasal dari BPK Pusat, 17 responden berasal dari BPK Perwakilan Kalimantan Barat dan 38 responden berasal dari BPK Perwakilan Sulawesi Selatan.

Insert table 1

Statistik Deskriptif Responden

Tabel 2 menyajikan profil responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini.

Insert table 2

Statistik Deskriptif Variabel *Moral Reasoning*

Tabel 3 menyajikan statistik deskriptif untuk variabel *moral reasoning*. Berdasarkan tabel 3 dapat disimpulkan bahwa konstruk *justice* menunjukkan hasil yang paling dominan dibandingkan dengan keempat konstruk lainnya. Hasil ini mengindikasikan bahwa responden

dalam penelitian ini memandang *moral reasoning* lebih banyak menilai apakah sebuah tindakan itu etis atau tidak berdasarkan pada aspek adil (tidak adil), wajar (tidak wajar), secara moral benar (tidak benar) dan diterima keluarga (tidak diterima).

Insert table 3

Statistik Deskriptif Variabel Skeptisisme dan Kualitas Audit

Tabel 4 menyajikan statistik deskriptif untuk variabel skeptisisme profesional dan kualitas audit. Jawaban responden cenderung bersikap skeptis, hal ini ditunjukkan dari nilai mediannya yang cenderung mendekati nilai kisaran aktualnya. Demikian juga untuk variabel kualitas audit, nilai rata-rata sebesar 55.39 dengan nilai median sebesar 56. Nilai ini mengindikasikan bahwa kualitas audit cenderung tinggi.

Insert table 4

Hasil Pengujian Hipotesis

Evaluasi terhadap *Measurement Model*

Outer model atau *measurement model* adalah penilaian terhadap reliabilitas dan validitas variabel penelitian. Hasil evaluasi terhadap *convergent validity* disajikan pada tabel 5 (lihat lampiran) Hasil evaluasi terhadap *Outer Model* pada tabel 5 menunjukkan bahwa terdapat beberapa indikator yang harus dikeluarkan karena nilai *loading* < 0,5 serta tidak signifikan sehingga tidak memenuhi *convergent validity*. Indikator-indikator yang tidak signifikan untuk variabel *moral reasoning* adalah *MR 1, 3, 5, 7, 8, 9*.

Variabel *moral reasoning*, dari 12 konstruk hanya 6 konstruk yang memenuhi kriteria *convergent validity*. Dari 6 konstruk tersebut konstruk *justice* atau *moral equity* hanya diwakili oleh 3 pertanyaan. Konstruk *relativisms* hanya diwakili oleh 1 pertanyaan. Konstruk *egoisms*

tidak satupun diwakili oleh pertanyaan. Konstruk *utilitarianism* diwakili oleh 1 pertanyaan dan konstruk *deontology* atau *contractual* diwakili oleh 2 pertanyaan. Dengan demikian untuk pengukuran variabel *moral reasoning* hanya diukur dari 4 dimensi yaitu *justice*, *relativisms*, *utilitarianisms* dan *deontology*.

Indikator-indikator yang tidak signifikan untuk variabel skeptisisme adalah *SK 1, 2, 5, 10, 11, 13, 16, 18, 19, 24, 25, 26*. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa variabel skeptisisme hanya diukur dengan 18 indikator. Untuk variabel kualitas audit, hasil pengujian *convergent validity* menunjukkan bahwa seluruh indikator dapat digunakan. Setelah indikator-indikator tersebut dikeluarkan kemudian dilakukan estimasi ulang dengan hasil pada table 6 (lihat lampiran).

Hasil estimasi pada Tabel 6 menunjukkan bahwa semua indikator sudah memenuhi *convergent validity* yaitu nilai loading di atas 0,5 dan signifikan. Hasil evaluasi terhadap *discriminat validity* dilakukan dengan melihat *cross-loadings* (tabel 7, lihat lampiran). Hasil pada tabel 7 menunjukkan *discriminant validity* yang baik yaitu korelasi antara konstruk *moral reasoning*, skeptisisme dan kualitas audit dengan indikator-indikatornya lebih tinggi dibanding dengan indikator-indikator konstruk lainnya. Hasil *discriminat validity* yang baik juga ditunjukkan dengan membandingkan akar AVE dengan korelasi antar konstruk (tabel 8, lihat lampiran).

Cara lain untuk menilai *discriminat validity* dilakukan dengan cara membandingkan *square root of average variance extracted (AVE)* untuk setiap konstruk dengan korelasi antara konstruk dengan konstruk lainnya dalam model (tabel 8, lihat lampiran). *Discriminat validity* yang baik pada tabel 8 ditunjukkan antara lain dengan akar AVE konstruk *Moral*

reasoning (0,724) lebih besar daripada korelasi konstruk *Moral reasoning* dengan konstruk Skeptisim (-0,251) dan konstruk Kualitas Audit (-0,391). Hasil pada Tabel 9 menunjukkan *composite reliability* yang memuaskan yaitu di atas 0,7 untuk semua konstruk.

Insert table 9

Hasil Evaluasi terhadap *Structural (Inner) Model*

Hasil estimasi *structural model* untuk pengujian hipotesis disajikan pada tabel 10 dan 11.

Insert table 10 dan 11

Hasil pada tabel 10 menunjukkan *moral reasoning* berpengaruh negatif (koefisien parameter: -0,252) dan signifikan pada tingkat 10% (t-hitung: 1,879) terhadap kualitas audit. Dengan demikian H_1 yang menyatakan bahwa *moral reasoning* berpengaruh positif dengan kualitas audit tidak dapat diterima. Kesimpulan tabel meskipun *moral reasoning* rendah tetapi kualitas audit tetap baik. Hasil ini dibuktikan dengan jawaban responden untuk berbagai komponen *moral reasoning* semuanya menunjukkan hasil rendah.

Berdasarkan uraian di atas maka dapat disimpulkan dalam penelitian ini auditor yang mempunyai *moral reasoning* rendah tidak rentan terhadap tekanan auditor untuk tetap bertindak dengan independen. Kondisi ini tidak sesuai dengan yang diungkapkan di MES mengenai auditor pada *level* perkembangan moral yang lebih rendah akan lebih rentan atas tekanan auditor dibanding *level* perkembangan moral yang lebih tinggi.

Gagalnya penelitian ini mendukung hipotesis pertama kemungkinan disebabkan oleh beberapa hal. Pertama, berdasarkan hasil analisis statistik deskriptif yang disajikan di atas terlihat bahwa konstruk-konstruk yang mengukur *moral reasoning* hanya didominasi oleh satu konstruk yaitu *justice*. Sementara konstruk *relativism, utilitarianism, egoisms* dan

deontology menunjukkan hasil yang lebih rendah. Kedua, hasil pengujian *convergent validity* menunjukkan bahwa item-item yang mengukur kelima konstruk tersebut banyak yang tidak signifikan sehingga harus dikeluarkan dalam analisis. Banyaknya item-item yang tidak signifikan kemungkinan disebabkan oleh berbagai faktor yang terjadi pada responden, misalnya responden tidak membaca secara seksama kuesioner yang dibagikan atau mereka tidak memahami dengan baik perintah yang ada pada petunjuk pengisian kuesioner. Hal ini ditunjukkan kurang konsistennya jawaban responden ketika dilakukan *cross check* atas jawaban-jawaban yang mereka berikan.

Berdasarkan hasil pengujian *convergent validity* tahap kedua yang disajikan sebelumnya, dapat dilihat bahwa variabel *moral reasoning* hanya diukur dengan 6 pertanyaan tidak sepenuhnya merepresentasikan pengukuran *moral reasoning*. Dengan demikian jawaban dari responden kemungkinan menjadi bias, dan hubungannya dengan kualitas audit menjadi negatif.

Hasil dari tabel 10 menunjukkan skeptisisme berpengaruh positif (koefisien parameter: 0,552) dan signifikan pada tingkat 5% (t-hitung: 3,434) terhadap kualitas audit. Dari hasil ini dapat disimpulkan bahwa H_2 yang menyatakan skeptisisme profesional auditor mempunyai pengaruh yang positif terhadap kualitas audit dapat diterima. Simpulan ini dikuatkan dengan data responden yang menjawab dengan skeptisisme yang tinggi dengan kisaran aktual terendah 91 (kisaran teoritis terendah 30) dan kisaran aktual tertinggi 169 (kisaran teoritis tertinggi 180). Hasil ini juga konsisten dengan presentase jawaban responden sebagian besar diatas nilai median (141,50) sebanyak 52,75%. Berdasarkan hasil analisis tersebut dapat disimpulkan bahwa responden mempunyai kecenderungan bersikap skeptis.

Hasil ini mendukung pernyataan bahwa semakin skeptis seorang auditor maka semakin mengurangi tingkat kesalahan dalam melakukan audit (Bell *et al*, 2005). Carpenter *et al* (2002) menyatakan bahwa auditor yang kurang memiliki sikap skeptisisme profesional akan menyebabkan penurunan kualitas audit. Ida Suraida (2005), Marghfirah dan Syahril (2008) menguji hubungan skeptisisme profesional auditor dengan ketepatan pemberian opini auditor oleh akuntan publik dan apakah ada hubungan situasi audit, etika, pengalaman, dan keahlian audit dengan ketepatan pemberian opini auditor oleh akuntan publik.

Hasil pada Tabel 11 menunjukkan bahwa variansi *moral reasoning* dan *Skeptism* bisa menjelaskan variansi kualitas audit sebesar 43,8%.

Kesimpulan

Moral reasoning justru berpengaruh negatif dengan kualitas audit meskipun hanya signifikan pada *alpha* 10%, sehingga dapat disimpulkan hipotesis pertama yang menyatakan *moral reasoning* berpengaruh positif terhadap kualitas audit tidak dapat diterima. Hasil ini didukung statistik deskriptif yang menunjukkan bahwa responden cenderung pada *moral reasoning* yang rendah. Namun demikian hasil ini menunjukkan bahwa meskipun responden mempunyai *moral reasoning* yang rendah tetapi kualitas auditnya tetap baik. Hal ini diperlihatkan dengan arah yang negatif dan signifikan.

Hipotesis kedua yang menyatakan skeptisisme profesional auditor mempunyai pengaruh yang positif terhadap kualitas audit dapat diterima. Hasil ini konsisten dengan statistik deskriptif yang mengindikasikan bahwa responden menunjukkan sikap skeptisisme yang tinggi.

Keterbatasan

Pertama, gagalnya peneliti mendukung hipotesis pertama kemungkinan disebabkan responden kurang memahami petunjuk pengisian kuesioner. Selain itu banyaknya kasus yang harus mereka selesaikan juga kemungkinan membuat responden bosan dan lelah.

Keterbatasan lainnya adalah penelitian ini hanya menggunakan jawaban dari 120 orang responden yang hanya berasal dari 3 kantor BPK, sehingga jawaban dari hasil penelitian ini belum benar-benar menggambarkan kondisi yang sesungguhnya dari *moral reasoning* dan sikap skeptisisme profesional dari auditor-auditor BPK.

Saran

Penelitian berikutnya dapat memperkuat hasil temuan ini dengan melakukan perbaikan dalam metode survei. Dalam proses pengumpulan data ada baiknya peneliti memberikan pengantar dan cara pengisian kuesioner dengan lebih baik. Hal ini untuk menghindari responden menjawab tanpa mengerti petunjuk pengisian kuesioner.

Peneliti berikutnya juga dapat menggunakan ilustrasi kasus yang lebih sederhana dan lebih relevan dengan kondisi keuangan daerah yang dihadapi auditor-auditor BPK. Selain itu meningkatkan jumlah responden yang berpartisipasi dalam penelitian tentunya akan memberikan hasil yang berbeda dibandingkan dengan responden berjumlah 120 orang.

DAFTAR PUSTAKA

- Armstrong, M., 1987. Moral development and accounting education. *Journal of Accounting Education*, 5, 27-43.
- Arnold, D, R. Bernardi dan P. Nerdemeyer, 1999. The Effect of Independen on Decisions Concerning Additional Audit Work: A European Perspective. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 18. 45-67.

- Bell, T.B., M.E. Peecher, H. Thomas. 2005. *The 21st Century Public Company Audit*. New York, NY: KPMG LLP.
- Bernardi, R dan D. Arnold,1997. An Examination of Moral Development within Public Accounting by Gender, Staff and Firm. *Contemporary Accounting Research*. Vol.14. Hal 653-668.
- Carpenter, T., C. Durtschi and L.M. Gaynor. 2002. The Role of Experience in Professional Skepticism, Knowledge Acquisition, and Fraud Detection, *Working paper*.
- Cohen, J.R.,Lourie, W.Pant & David J.Sharp,1996. Measuring the ethical awareness and ethical orientation of canadian auditors. *Behavioral Research in Accounting* (Suplement):98-199.
- DeAngelo, L, 1981. Auditor Independence, “low balling” and Disclosure Regulation. *Journal of accounting and Economics*. (August).113-127.
- Deis, D.R. dan G.A. Groux. 1992. Determinants of Audit Quality in The Public Sector. *The Accounting Review*. Juli. p. 462-479.
- Faisal, Dyah Sih Rahayu, 2005. Pengaruh Komitmen Terhadap Respon Auditor Atas Tekanan Sosial: Sebuah Eksperimen. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*. Fakultas Ekonomi Universitas Islam Indonesia-Yogyakarta. Vol.9 No.1 (Juni). 15-28.
- Faisal, 2007. Pengaruh *Moral reasoning* Terhadap Respon Auditor atas Tekanan Pengaruh Sosial. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia* (FE UI) Vol. 4 No.1 (Juni)
- Ghozali, Imam, 2006. *Structural Equation Modeling: Metode Alternatif Dengan Partial Least Square*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Guy, D. M., J. D. Sullivan. 1988. The Expectation Gap Auditing Standards. *The Journal of Accountancy*, 165, 36-46.
- Hurt, R. K. 2007. Professional Skepticism: An audit specific model and measurement scale.*Working paper*, Baylor University.
- Ida, Suraida. 2005. “Pengaruh Etika, Kompetensi, Pengalaman Audit dan Risiko Audit terhadap Skeptisisme Profesional Auditor dan Ketepatan Pemberian Opini Akuntan Publik”. *Sosiohumaniora*, Vol. 7 No. 3, November 2005: 186-202.
- Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). 2001. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat

- International Federation of Accountants (IFAC). 2006. *Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements*. New York, NY: International Federation of Accountants.
- Ikatan Akuntan Indonesia, 2001. *Standar Profesional Akuntan Publik*. Salemba Empat
- Lewis, G.B, Frank, S.A. 2002. Who Wants to Work for the Government? *Public Administration Review*. 62 (4): 395-404.
- Lindawati, 2003. The *Moral reasoning* of Public Accountants in the Development of a Code of Ethics: The Case of Indonesia. *Simposium Nasional Akuntansi VI*. Surabaya. 65-85.
- Lord, Alan T., dan F. Todd DeZoort, 2001. The Impact of Commitment and *Moral reasoning* on Auditors' Responses to Social Influence Pressure. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 26. 215-235.
- Louwers, T.L, Ponemon dan R. Radtke, 1997. Examining Accountants' Ethical Behavior: A Review and Implications for Future Research. In *Behavioral Accounting Research: Foundations and Frontiers*, ed. V. Arnold dan S. Sutton. Sarasota. Fla, American Accounting Association.
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Penerbit Andi.
- Maghfirah, Gusti, Syahril Ali. 2008. Hubungan Skeptisisme Profesional Auditor dan Situasi Audit, Etika, Pengalaman serta Kehalihan Audit dengan Ketepatan Pemberian Opini Auditor oleh Akuntan Publik. *Simposium Nasional Akuntansi 12 Pontianak*.
- Metzger, L.M. 2002. Integrity and the Government Accountant. *Journal of Government Financial Management*. (Summer) : 58-63.
- Muthmainah, Siti. 2006. Studi Tentang Perbedaan Evaluasi Etis, Intensi Etis dan Orientasi Etis Dilihat dari Gender dan Disiplin Ilmu: Potensi Rekrutmen Staf Profesional pada Kantor Akuntan Publik. *Simposium Nasional Akuntansi 9 Padang*.
- Nelson, M. 2007. A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Working paper*, Cornell University.
- Nizarul, M. Alim, Trisni H, Liliek. 2007. Pengaruh Kompetensi dan Independensi Terhadap Kualitas Audit dengan Etika sebagai Variabel Moderasi. *Simposium Nasional Akuntansi 11-Makasar*.
- Peraturan Pemerintah Nomor 24. 2005. Tentang Standar Akuntansi Pemerintahan

- _____ Nomor 58. 2005. Tentang Pengelolaan Keuangan Daerah
- Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13. 2006. Tentang Pedoman Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Ponemon, L.A, 1993. Ethical Reasoning and Selection Socialitazion in Accounting. *Accounting Organizations and Society*. Vol.17.239-258.
- _____, Gabhart D.R.L, 1990. Auditor Independence Judgements: A Cognitive Development Model and Experimental Evidence. *Contemporary Accounting Research*.Vol. 7. 227-251.
- Rest, J, D. Narvaez, M.Bebeau dan S. Thoma, 1999. *Post Conventional Moral Thinking: A Neo-Kohlbergian Approach*. Center for Studi of Ethical Development. Minneapolis: University of Minnesota Press.
- Ruiz, Barbadillo Emiliano, Nivez Gomez-Aguilar, Cristina De Fuentes-Barbera dan Maria Antonia Garcia-Benau, 2004. Audit Quality and The Going-concern Decision making Process. *European Accounting Review*. Vol.13. No.4. 597-620.
- Sekar, Mayangsari. 2003. "Pengaruh Keahlian Audit dan Independensi terhadap Pendapat Audit: Sebuah Kuasiaeksperimen". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* Vol 6, 1-22.
- Shaub, K. Michael dan Jenice E. Lawrence. 1996. "Ethics Experience and Professional Scepticism: A Situational Analysis". *Behavioral Research In Accounting* Vol 8, 124-157.
- Thorne, L dan J. Hartwick, 2001. The Directional Effects of Discussion on Auditors' *Moral reasoning*. *Contemporary Accounting Research*. Vol.18 (Summer). 337-361.
- _____, Massey W.Dawn dan Jones J, 2004. An Investigation of Social Influence: Explaining The Effect of Group Discussion on Consensus in Auditors' Ethical Reasoning. *Business Ethics Quarterly*. Vol.14 (3). 525-551.
- Tsui, J.S.L dan Gul F.A, 1996. Auditor's Behavior in an Audit Conflict Situation. *Accounting Organizations and Society*. Vol. 21. 41-51.
- Undang-Undang Nomor 17. 2003. Tentang Keuangan Negara
- _____ Nomor 1. 2004. Tentang Perbendaharaan Negara
- _____ Nomor 32. 2004. Tentang Pemerintahan Daerah
- _____ Nomor 33. 2004. Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan

Pemerintahan Daerah

Watkins, Ann L, William Hillison dan Susan E. Morecroft, 2004. Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence. *Journal of Accounting Literature*. Vol.23.153-193

Lampiran

Tabel 1

Gambaran Umum Sampel

Jumlah kuesioner yang dikirim	145
Jumlah kuesioner yang tidak kembali	(22)
Jumlah kuesioner yang kembali	123
Tingkat Pengembalian (respon rate)	(84,83%)
Jumlah kuesioner yang tidak dapat diolah (tidak lengkap)	(3)
Jumlah kuesioner yang dapat diolah	120

Sumber : data yang diolah

Tabel 2

Statistik Deskriptif Responden Berdasarkan Gender, Umur dan Jabatan

Gender				
		Laki-laki	Perempuan	Jumlah
		67 orang	53 orang	120 orang
Umur				
		Rata-rata	Minimum	Maksimum
		30	24	43
Jabatan				
Auditor	Auditor Ahli	Pemeriksa	Staf Auditor	Lain-lain
82 orang	4 orang	13 orang	16 orang	5 orang

Sumber : data yang diolah

Tabel 3

Statistik Deskriptif Variabel Moral Reasoning

	Justice	Relativism	Egoism	Utilitarian	Deontology
--	---------	------------	--------	-------------	------------

Rata-rata	4.23	4.04	3.25	4.10	2.90
Median	4.15	4.00	3.40	4.10	2.90
St.Deviasi	0.34	0.42	0.67	0.36	1.14
N	120	120	120	120	120

Sumber : data yang diolah

Tabel 4

Statistik Deskriptif Variabel Skeptisisme dan Kualitas Audit

Variabel	Rata-rata	Median	Kisaran Teoritis	Kisaran Aktual
Skeptisisme	140.43	141.50	30 – 180	91 – 169
Kualitas Audit	55.39	56	11 – 66	18 – 66

Sumber : data yang diolah

Tabel 5

Hasil Pengujian Outer Loadings Tahap Pertama

Konstruk	Original Sample Estimate	Mean of Subsamples	Standard deviation	T-Statistic
Moral				
<i>MR1</i>	-0.767	-0.723	0.113	6,798
MR10	0.614	0.598	0.172	3,558
MR11	0.815	0.811	0.064	12,708
MR12	0.823	0.803	0.072	11,481
MR2	0.651	0.615	0.157	4,142
<i>MR3</i>	-0.767	-0.708	0.144	5,319
MR4	0.757	0.728	0.125	6,037
<i>MR5</i>	-0.543	-0.514	0.199	2,722
MR6	0.555	0.519	0.180	3,083
<i>MR7</i>	0.057	0.091	0.194	0,293
<i>MR8</i>	0.208	0.184	0.236	0,881
<i>MR9</i>	-0.625	-0.582	0.175	3,561
Skeptisisme				
<i>SKI</i>	0.300	0.293	0.189	1,586

SNA XIII

Symposium Nasional Akuntansi XIII Purwokerto 2010
 Universitas Jenderal Soedirman Purwokerto
 www.sna13purwokerto.com

<i>SK10</i>	0.384	0.337	0.250	1,535
<i>SK11</i>	0.326	0.283	0.217	1,498
SK12	0.525	0.500	0.172	3,053
<i>SK13</i>	0.304	0.342	0.191	1,590
SK14	0.637	0.582	0.248	2,571
SK15	0.821	0.764	0.224	3,660
<i>SK16</i>	-0.507	-0.466	0.180	2,818
SK17	0.551	0.529	0.168	3,278
<i>SK18</i>	-0.007	-0.047	0.196	0.038
<i>SK19</i>	0.175	0.102	0.261	0.668
<i>SK2</i>	0.290	0.336	0.163	1,776
SK20	0.689	0.622	0.269	2,565
SK21	0.783	0.759	0.147	5,342
SK22	0.767	0.699	0.245	3,128
SK23	0.864	0.793	0.240	3,602
<i>SK24</i>	<i>0.110</i>	<i>0.146</i>	<i>0.191</i>	<i>0.575</i>
<i>SK25</i>	<i>-0.434</i>	<i>-0.411</i>	<i>0.158</i>	<i>2,753</i>
<i>SK26</i>	<i>0.401</i>	<i>0.350</i>	<i>0.281</i>	<i>1,427</i>
SK27	0.734	0.653	0.279	2,632
SK28	0.607	0.551	0.250	2,426
SK29	0.784	0.721	0.219	3,576
SK3	0.582	0.546	0.220	2,648
SK30	0.591	0.519	0.250	2,362
SK4	0.692	0.637	0.227	3,042
<i>SK5</i>	-0.216	-0.147	0.249	0.869
SK6	0.609	0.611	0.159	3,827
SK7	0.563	0.504	0.209	2,699
SK8	0.841	0.764	0.226	3,717
SK9	0.533	0.459	0.268	1,991
Kualitas				
KA1	0.687	0.695	0.110	6,234
KA10	0.786	0.756	0.182	4,314
KA11	0.778	0.756	0.172	4,530
KA2	0.753	0.762	0.078	9,641
KA3	0.763	0.776	0.092	8,311
KA4	0.899	0.904	0.039	22,916
KA5	0.815	0.826	0.069	11,771
KA6	0.918	0.922	0.032	29,050
KA7	0.901	0.908	0.034	26,854
KA8	0.795	0.774	0.147	5,389
KA9	0.914	0.912	0.038	24,170

Sumber : data yang diolah

Tabel 6
Hasil Pengujian Outer Loadings Tahap Kedua

Konstruk	Original Sample Estimate	Mean of Subsamples	Standard deviation	T-Statistic
Moral				
MR10	0.614	0.578	0.212	2,898
MR11	0.875	0.858	0.103	8,528
MR12	0.884	0.862	0.102	8,639
MR2	0.636	0.611	0.163	3,904
MR4	0.729	0.705	0.144	5,058
MR6	0.534	0.528	0.197	2,703
Skeptis				
SK12	0.526	0.503	0.166	3,171
SK14	0.624	0.616	0.157	3,962
SK15	0.821	0.810	0.148	5,549
SK17	0.541	0.526	0.154	3,510
SK20	0.694	0.674	0.177	3,916
SK21	0.783	0.774	0.125	6,284
SK22	0.775	0.751	0.153	5,052
SK23	0.866	0.846	0.142	6,097
SK27	0.737	0.716	0.158	4,658
SK28	0.610	0.585	0.159	3,830
SK29	0.788	0.776	0.152	5,201
SK3	0.589	0.560	0.182	3,238
SK30	0.588	0.559	0.166	3,546
SK4	0.704	0.675	0.169	4,172
SK6	0.604	0.601	0.143	4,214
SK7	0.575	0.540	0.162	3,553
SK8	0.848	0.831	0.130	6,509
SK9	0.544	0.504	0.223	2,438
Kualitas				
KA1	0.687	0.674	0.111	6,172
KA10	0.785	0.806	0.101	7,752
KA11	0.776	0.805	0.108	7,217
KA2	0.754	0.748	0.091	8,255
KA3	0.764	0.748	0.096	7,980

KA4	0.900	0.900	0.038	23,826
KA5	0.815	0.808	0.070	11,724
KA6	0.918	0.914	0.030	30,434
KA7	0.901	0.905	0.025	35,419
KA8	0.794	0.774	0.146	5,434
KA9	0.913	0.911	0.036	25,512

Sumber : data yang diolah

Tabel 7
Hasil Evaluasi Discriminant Validity

Konstruk	Moral	Skeptisisme	Kualitas
KA1	-0.211	0.470	0.687
KA10	-0.332	0.536	0.785
KA11	-0.297	0.575	0.776
KA2	-0.258	0.542	0.754
KA3	-0.266	0.490	0.764
KA4	-0.353	0.574	0.900
KA5	-0.392	0.445	0.815
KA6	-0.390	0.540	0.918
KA7	-0.342	0.474	0.901
KA8	-0.273	0.498	0.794
KA9	-0.297	0.551	0.913
MR10	0.614	-0.172	-0.280
MR11	0.875	-0.196	-0.558
MR12	0.884	-0.215	-0.473
MR2	0.636	-0.111	-0.309
MR4	0.729	-0.314	-0.339
MR6	0.534	-0.291	-0.213
SK12	-0.093	0.526	0.325
SK14	-0.199	0.624	0.378
SK15	-0.180	0.821	0.626
SK17	-0.143	0.541	0.380
SK20	-0.043	0.694	0.426
SK21	-0.244	0.783	0.531
SK22	-0.140	0.775	0.445
SK23	-0.159	0.866	0.583
SK27	-0.083	0.737	0.415
SK28	-0.061	0.610	0.285
SK29	-0.188	0.788	0.510
SK3	-0.256	0.589	0.502

SK30	-0.126	0.588	0.376
SK4	-0.248	0.704	0.521
SK6	-0.125	0.604	0.472
SK7	-0.294	0.575	0.461
SK8	-0.224	0.848	0.609
SK9	-0.039	0.544	0.360

Sumber : data yang diolah

Tabel 8
Perbandingan AVE dengan Korelasi antar Konstruk

	AVE	Akar AVE
Moral	0.524	0.724
Skeptis	0.473	0.688
Kualitas	0.676	0.822

Korelasi antar Variabel			
	Moral	Skeptisisme	Kualitas
Moral	1		
Skeptis	-0.251	1	
Kualitas	-0.391	0.615	1

Sumber : data yang diolah

Tabel 9
Hasil Evaluasi terhadap Composite Reliability

Variabel	Composite Reliability
Moral	0.865
Skeptis	0.940
Kualitas	0.958

Sumber : data yang diolah

Tabel 10

Hasil Pengujian Hipotesis

	Original Sample Estimate	Mean of Subsamples	Standard deviation	T-Statistic
Moral -> Kualitas	-0.252	-0.278	0.134	1,879
Skeptis -> Kualitas	0.552	0.582	0.161	3,434

Sumber : data yang diolah

Tabel 11

Hasil Pengujian Koefisien Determinasi

Variabel	R-square
Moral	
Skeptis	
Kualitas	0.438

Sumber : data yang diolah