

Antesenden Kualitas Audit dengan Perilaku *Whistleblowing* dan Skeptisme Profesional Sebagai Moderasi

¹Endang Kusnadi, ²Syahril Djaddang

^{1,2}Universitas Pancasila, Indonesia

INFO ARTIKEL

JEL Classification:

M42

L20

Keywords:

audit quality, professional ethics, professionalism, whistleblowing, and professional skepticism

ABSTRACT

This research proves the truth of professional ethics and the professionalism of internal auditors on audit quality with whistleblowing and professional skepticism as moderation. The population in this study were auditors internally at the inspector general of the Ministry of Religion. The samples used in this study were 70 respondents using the simple random sampling method. Data analysis methods carried out with structural equation model structural equations with partial variants at least squared to analyze the relationship between dependent variable audit quality with several independent variables, profession, profession, and internal auditors, and moderating variables whistleblowing behavior and professional skepticism. Evaluation results indicate ethics that prove the significance of audit quality and not significant professionalism on audit quality. The whistleblowing behavior variable significantly moderates the influence of professional ethics on audit quality and the professional skepticism variable does not significantly moderate the influence of professional ethics on audit quality.

ABSTRAK

Studi ini bertujuan untuk membuktikan bahwa etika profesi dan profesionalisme auditor internal berpengaruh terhadap kualitas audit dengan perilaku *whistleblowing* dan skeptisme profesional sebagai moderasi. Populasi dalam penelitian ini adalah para auditor internal pada inspektorat jenderal kementerian agama. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini sebanyak 70 responden menggunakan metode (*simple random sampling*). Metode analisis data dilakukan dengan model struktural *structural equation model* berbasis varian dengan alternatif *partial least square* untuk menganalisa hubungan antara variabel dependen kualitas audit dengan beberapa variabel independen etika profesi dan profesionalisme auditor internal dan variabel moderasi perilaku *whistleblowing* dan skeptisme profesional. Hasil pengujian menunjukkan etika profesi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit dan profesionalisme tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Variabel perilaku *whistleblowing* signifikan memoderasi pengaruh

etika profesi terhadap kualitas audit dan variabel skeptisme profesional tidak signifikan memoderasi pengaruh etika profesi terhadap kualitas audit.

1. Pendahuluan

Dalam beberapa tahun terakhir profesi auditor telah menjadi sorotan masyarakat. Hal ini terlihat jelas dalam fenomena yang terjadi saat ini bahwa auditor eksternal terlibat dalam negosiasi pemberian opini laporan keuangan pada instansi pemerintah. Demikian halnya kerap muncul pemberitaan di media yang terkait dengan pemberitaan praktik Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme (KKN) di Instansi Pemerintah. Sebagian besar fakta yang terjadi kasus-kasus korupsi yang terjadi di Instansi Pemerintah, mencuat karena adanya laporan dari individu, bukan berasal dari auditor internal. Hal ini menimbulkan pertanyaan, mengapa auditor tidak dapat mendeteksi fraud yang dilakukan oleh manajemen. Padahal secara berkala, satuan kerja pada Instansi Pemerintah telah dilakukan audit sebelumnya. Hal itu menunjukkan bahwa kualitas auditor internal juga semakin diragukan keabsahan hasil auditnya.

Kualitas audit dapat diartikan sebagai bagus tidaknya suatu pemeriksaan yang telah dilakukan oleh auditor. Berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) audit yang dilaksanakan auditor dikatakan berkualitas, jika memenuhi ketentuan atau standar pengauditan. Standar pengauditan mencakup mutu profesional, auditor independen, pertimbangan (judgement) yang digunakan dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan audit. Penelitian yang dilakukan oleh Rumengan, dkk (2014) menunjukkan bahwa Independensi, Etika, dan Pengalaman berpengaruh terhadap Kualitas Audit. Hasil pengujian hipotesis memberikan sintesa bahwa kualitas audit dapat dicapai apabila auditor memiliki sikap independensi dan semakin baik etika auditor maka kualitas audit yang dihasilkan akan semakin baik.

Namun beda halnya, penelitian yang dilakukan oleh Hernanik, dkk (2018) menyatakan bahwa etika profesi tidak berpengaruh terhadap kinerja auditor. Hal ini dikarenakan seorang auditor tidak mengindahkan aturan etika profesi yang akan menimbulkan rendahnya tingkat kepercayaan klien terhadap kinerja Auditor. Demikian halnya Penelitian yang dilakukan oleh Harsanti dan Whetyningtyas (2014) menyatakan bahwa profesionalisme tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini dikarenakan auditor belum mempunyai pengalaman yang memadai dan pengetahuannya rendah belum mampu melakukan analisis yang lebih teliti, terinci, dan runtut dalam mendeteksi gejala kekeliruan, sehingga tidak mempengaruhi kualitas audit.

Penelitian lainnya tentang etika dan komitmen profesional menunjukkan adanya ketidak konsistenan hasil. Aranya et al (1984) dan Lachman (1986), dan Jeffrey et al. (1996) menghasilkan temuan hubungan signifikan antara perilaku etik dan komitmen profesional tetapi Shaub et al. (1993), Yetmar dan Eastman (2000), Lord dan DeZoort (2001) menghasilkan temuan sebaliknya yaitu tidak ditemukan hubungan signifikan antara kepekaan etika dan komitmen profesional.

Beberapa penelitian tentang kualitas audit dilakukan dengan memasukkan variabel *Whistleblowing* dan Skeptisme Profesional sebagai variabel pemoderasi. Seperti yang dilakukan oleh Dewi dan Merkusiwati (2017) dengan melakukan penelitian tentang pengaruh tekanan terhadap kinerja auditor dengan *Whistleblowing* sebagai variabel pemoderasi. Hasil analisis penelitian menunjukkan bahwa tekanan waktu memiliki pengaruh secara negatif terhadap kinerja auditor. *Whistleblowing intention* memperlemah pengaruh negatif tekanan

waktu terhadap kinerja. Selain *whistleblowing* salah satu penyebab lain kegagalan internal auditor dalam mendeteksi kecurangan adalah rendahnya tingkat skeptis profesional auditor. Auditor tidak dapat menggunakan judgementnya dalam merangkai bukti-bukti audit. Internal auditor dalam menjalankan tugasnya di lapangan selain mengikuti prosedur audit yang tertera dalam program audit pihak auditor harus mempunyai skeptis profesional.

Hal inilah yang mendorong penulis untuk meneliti auditor internal pemerintah apakah mempunyai keberanian mengungkap hasil temuan (sebagai *whistleblower*) sesuai dengan standar etika (moral) yang berlaku dan bagaimana skeptisme profesional auditor yang dimiliki dalam mengungkap peyelewengan/penyimpangan sehingga menghasilkan kualitas audit yang memadai nantinya dapat disikapi dan menjadi bahan rujukan yang handal oleh pihak terkait seperti Satuan Kerja, BPKP, dan BPK. Penelitian ini bertujuan untuk menginvestigasi bagaimana pengaruh Etika Profesi dan Profesionalisme Auditor Internal Terhadap Kualitas Audit dengan Perilaku Whistleblowing dan Skeptisme Profesional sebagai Moderasi.

2. Telaah Teori dan Pengembangan Hipotesis

Antesenden terhadap Kualitas Audit

Landasan teori yang digunakan didasarkan pada *Grand Theory* yaitu *Stewardship Theory* (Donaldson dan Davis, 1991). Implikasi teori *stewardship* terhadap penelitian ini, dapat menjelaskan eksistensi Inspektorat Jenderal sebagai suatu lembaga yang dapat dipercaya untuk bertindak sesuai dengan kepentingan publik. Teori pendukung yang digunakan dalam penelitian ini diambil dari teori stakeholder dari Standford Research Institute (RSI). Asumsi teori stakeholder dibangun atas dasar pernyataan bahwa organisasi berkembang menjadi sangat penting dan menyebabkan masyarakat

menjadi sangat terkait dan memperhatikan organisasi tersebut, sehingga organisasi perlu menunjukkan akuntabilitas maupun tanggungjawab secara lebih luas dan tidak terbatas hanya kepada penanggungjawab program.

Pengaruh Etika Profesi terhadap Kualitas Audit

Penelitian yang dilakukan Alim, dkk (2007) yang meneliti tentang pengaruh kompetensi dan independensi terhadap kualitas audit dengan etika auditor sebagai variabel moderasi, hasil uji hipotesis secara parsial etika auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Penelitian Chiu (2003) menemukan hubungan yang positif antara penilaian etis atas *whistleblowing* dan niat untuk melakukan *whistleblowing*. Finn dan Lampe (1992) berusaha membuat model dari keputusan *whistleblowing* auditor. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa keputusan etis auditor dan keputusan *whistleblowing* berhubungan secara signifikan. Mayoritas auditor setuju bahwa tindakan tertentu adalah tidak etis, mereka sangat segan untuk menyampaikan pengaduan pada orang lain yang tidak mempunyai keyakinan yang sama. Namun berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Dewi dan Merkusiwati (2017) tentang Pengaruh Tekanan Waktu Terhadap Kinerja Auditor: *Whistleblowing Intention* Sebagai Variabel Pemoderasi, hasil uji hipotesis secara parsial bahwa *whistleblowing intention* memperlemah pengaruh negatif tekanan waktu terhadap kinerja auditor.

Penelitian yang dilakukan oleh Suhesti (2015) yang meneliti pengaruh pengalaman auditor, kompetensi, risiko audit, etika, tekanan ketaatan, dan gender terhadap ketepatan pemberian opini auditor dengan skeptisme profesional auditor sebagai variabel intervening. Hasil penelitian tersebut menemukan bahwa variabel skeptisme profesional memediasi hubungan antara tekanan ketaatan dan pengalaman auditor dan ketepatan pemberian opini

auditor. Namun berbeda dengan hasil penelitian dari Parastika, dkk (2017) yang meneliti tentang Skeptisme Profesional Sebagai Variabel Pemoderasi Pengaruh Tekanan Ketaatan Dan Pengalaman Auditor Pada Audit *Judgment*. Hasil uji parsial menunjukkan bahwa skeptisme profesional memperlemah pengaruh tekanan ketaatan pada audit judgment.

Berdasarkan uraian di atas penulis menguji kembali pengaruh etika profesi terhadap kualitas audit dan pemoderasi *whistleblowing* dan skeptisme profesional dengan rumusan hipotesis:

H1: Etika Profesi berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit

H1a: Perilaku *whistleblowing* memoderasi pengaruh Etika Profesi terhadap kualitas audit

H1b: Skeptisme Profesional memoderasi pengaruh Etika Profesi terhadap kualitas audit

Pengaruh Profesionalisme terhadap Kualitas Audit

Menurut Badjuri (2011:5), menyatakan bahwa: Semakin auditor menyadari akan tanggung jawab profesionalnya maka kualitas audit akan

terjamin dan terhindar dari tindakan manipulasi. Hasil penelitian dari Harsanti, dkk (2014) yang meneliti tentang pengaruh kompetensi, independensi, dan profesionalisme auditor terhadap kualitas audit yang hasilnya menyatakan bahwa profesionalisme tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

Penelitian yang dilakukan oleh Parastika, dkk (2017) tentang Skeptisme Profesional Sebagai Variabel Pemoderasi Pengaruh Tekanan Ketaatan Dan Pengalaman Auditor pada Audit Judgment. Salah satu hasilnya adalah skeptisme profesional memperkuat pengaruh pengalaman auditor pada audit judgment dengan kemampuan model menerangkan keragaman sebesar 54,1%.

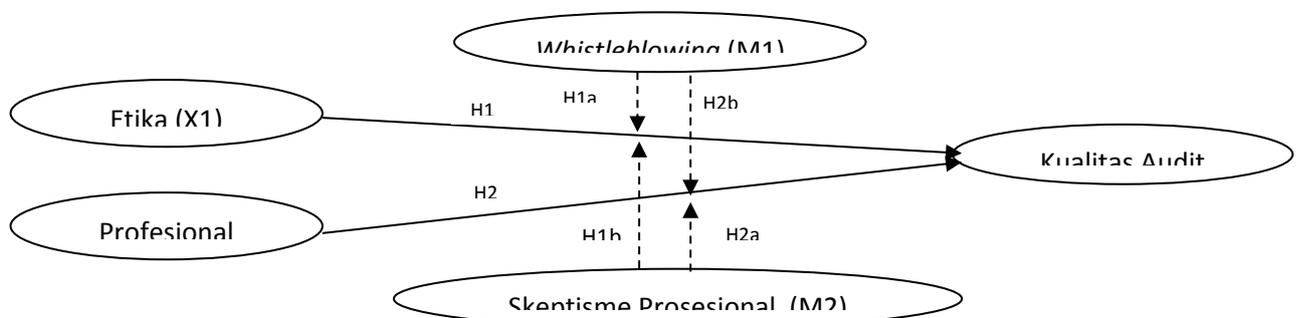
Berdasarkan uraian di atas penulis merumuskan hipotesis:

H2: Profesionalisme berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit Internal

H2a: *Whistleblowing* memoderasi pengaruh Profesionalisme terhadap kualitas audit

H2b: Skeptisme Profesional memoderasi pengaruh Profesionalisme terhadap kualitas audit

Grand Theory : Stewardship Theory (Donaldson, 1989 dan Davis, 1991)
Middle Theory :Stakeholder Theory (SRI, 1963 dan Freeman, 1984)



Gambar 1. Model Penelitian

3. Metode Penelitian

Metode pengambilan data dilaksanakan dengan metode survey menggunakan instrumen kuesioner yang ditujukan kepada pejabat fungsional auditor internal. Berdasarkan penentuan jumlah sampel dari Slovin, peneliti menentukan besaran sampel

dan tingkat kesalahan sebesar 10%, sehingga jumlah sampel yang digunakan adalah 70 pegawai dari populasi sebanyak 235 pegawai yang dibagi secara proporsional pada masing-masing unit kerja/wilayah

Tabel 1. Responden Berdasarkan Unit Kerja

No	Unit Kerja	Frekuensi	Persentase
1	Inspektorat Wilayah I	11	15,71%
2	Inspektorat Wilayah II	15	21,43%
3	Inspektorat Wilayah III	17	24,29%
4	Inspektorat Wilayah IV	12	17,14%
5	Inspektorat Investigasi	15	21,43%
	Total	70	100%

Variabel-variabel yang akan dianalisis dalam penelitian ini diklasifikasikan menjadi dua, yakni variabel bebas :

(*Independent Variable*) dan variabel terikat (*dependent variable*) sebagai berikut

Tabel 2 Definisi Operasional Variabel

Variabel	Dimensi	Indikator	Skala	Pustaka
Kualitas Audit (Y)	1. Respon Kebutuhan Stakeholder	1. Responsif atas kebutuhan klien	Ordinal	Carcello et al., (1992)
	2. Kompetensi terhadap Standar Akuntansi	2. Kompetensi anggota-anggota tim audit terhadap prinsip-prinsip akuntansi dan norma-norma pemeriksaan		
	3. Standar Etika Profesi	3. Standar-standar etika yang tinggi dari anggota anggota tim audit		
	4. Sikap Profesional	4. Menjaga sikap profesional dari anggota-anggota tim audit		
	5. Sikap Skeptis	5. Menjaga sikap skeptis dari anggota-anggota tim audit		
Etika Profesi Auditor Internal (X₁)	1. Tanggungjawab	1. Menunjukkan kejujuran dan obyektivitas	Ordinal	Konsorsium Organisasi Profesi Auditor Internal (2004).
	2. Loyalitas	2. Menunjukkan loyalitas terhadap organisasinya atau terhadap pihak yang dilayani		
	3. Tidak mendeskreditkan profesinya	3. Tidak boleh secara sadar terlibat dalam kegiatan yang mendiskreditkan profesi atau organisasi		
	4. Menghindari konflik Interest	4. menahan diri dari kegiatan yang menimbulkan konflik dengan kepentingan organisasinya		
	5. Mengungkapkan fakta			

Variabel	Dimensi	Indikator	Skala	Pustaka
		5. Dalam melaporkan hasil pekerjaannya, auditor internal harus mengungkapkan semua fakta-fakta penting yang diketahuinya		
Profesionalisme Auditor Internal (X₂)	1. Pengabdian pada profesi, 2. Kewajiban sosial, 3. Kemandirian, 4. Hubungan dengan sesama profesi, 5. Keyakinan terhadap profesi	1. Dedikasi Profesionalisme 2. Kebermanfaatan Profesi untuk masyarakat 3. Membuat keputusan sendiri tanpa tekanan dari pihak lain 4. Partisipasi aktif dalam ikatan Profesinya 5. Keyakinan yang paling berwenang menilai pekerjaan profesional adalah rekan sesama profesi	Ordinal	(Hall, 1986)
Perilaku Whistleblowing (M₁)	1. Pengungkapan perbuatan yang melawan hukum 2. Pengungkapan perbuatan tidak bermoral 3. Komitmen manajemen dalam pengelolaan pelaporan 4. Mekanisme pelaporan yang jelas 5. Kebermanfaatan <i>Whistleblowing</i>	1. Keberanian menyampaikan pelanggaran yang terjadi dan melawan hukum 2. Memiliki idealisme dan sikap etis yang tinggi dalam mengungkapkan perbuatan yang tidak bermoral 3. Pernyataan komitmen untuk melaksanakan Sistem Pelaporan Pelanggaran dan berpartisipasi aktif untuk ikut melaporkan bila menemukan adanya pelanggaran 4. Kedudukan dan pengelolaan Sistem Whistleblowing yang jelas dan terstruktur 5. Kebermanfaatan <i>Whistleblowing</i> sebagai bagian dari pengendalian	Ordinal	(Komite Nasional Kebijakan Governance, 2008)
Skeptisme Profesional (M₂)	1. Sikap yang selalu mempertanyakan 2. Sikap tidak mudah percaya 3. Cara mendapatkan informasi	1. Sikap skeptis mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan 2. Sikap tidak mudah percaya terhadap terhadap validitas dari bukti audit yang diperoleh 3. Sikap selalu melakukan konfirmasi atas informasi yang diperoleh 4. waspada terhadap bukti audit yang bersifat kontradiksi atau menimbulkan pertanyaan	Ordinal	(International Federation of Accountants' Code of Ethics for Professional Accountants, 2004)

Variabel	Dimensi	Indikator	Skala	Pustaka
	4. Informasi yang diperoleh masuk akal	sehubungan dengan reliabilitas dari dokumen		
	5. Evaluasi secara kritis bukti audit	5. Evaluasi atas bukti audit secara kritis dan memberikan tanggapan atas informasi lain		

4. Hasil Penelitian dan Pembahasan

Uji validitas menunjukkan tingkat ketepatan penggunaan alat ukur dalam mengukur sesuatu yang ingin diukur. Alat uji validitas yang digunakan adalah uji Outer Loading (*Convergent Validity*), berikut hasilnya:

Tabel 3. Uji Outer Loading (Convergent Validity)

Indikator	Pertanyaan	Valid	Tidak Valid
X ₁	5	3	2
X ₂	5	4	1
M ₁	5	2	3
M ₂	5	2	3
Y	5	2	3

Uji reliabilitas dilakukan dengan melihat nilai *composite reliability* dari blok indikator yang mengukur konstruk dan nilai *Cronbach's Alpha*. Sedangkan untuk memastikan spesifikasi hubungan antara variabel laten dengan indikatornya digunakan metode lainnya yaitu menilai *discriminant validity*. Uji *discriminant validity* membandingkan nilai *square of average variance extracted (AVE)* setiap konstruk dengan korelasi antara konstruk dengan konstruk lainnya dalam model. Berikut adalah ketiga nilai uji tersebut:

Tabel 4. Uji Composite Reliability

Variabel	<i>composite reliability</i>	<i>Cronbach's Alpha</i>	AVE
Etika Profesi (X ₁)	0,868	0,773	0,687
Profesionalisme (X ₂)	0,882	0,801	0,714
<i>Whistleblowing</i> (M ₁)	0,802	0,507	0,670
Skeptisme Profesional (M ₂)	0,879	0,804	0,710
Kualitas Audit (Y)	0,850	0,734	0,656

Analisis jalur digunakan untuk pengujian hipotesis pada penelitian ini. Pendekatan yang digunakan dalam proses perhitungan adalah dengan *Standardize*

Regression. Hasil pengujian hipotesis jalur-jalur pengaruh langsung dapat dilihat pada diagram jalur berikut dapat diperoleh data sebagai berikut:

Tabel 5. Signifikansi Koefisien Jalur

	<i>Original Sample</i>	<i>Sample Mean</i>	<i>Standard Deviation</i>	<i>T-Statistic</i>	<i>P-Values</i>	<i>Keterangan</i>
$X_1 > Y$	0,406	0,412	0,162	2,501	0,013	Terbukti
$X_2 > Y$	0,187	0,201	0,189	0,990	0,322	Tidak Terbukti
$M_1 > Y$	0,020	0,028	0,169	0,119	0,906	Tidak Terbukti
$M_1 X_1 > Y$	0,474	0,419	0,238	1,988	0,047	Terbukti
$M_1 X_2 > Y$	-0,367	-0,332	0,248	1,478	0,140	Tidak Terbukti
$M_2 > Y$	-0,007	0,010	0,152	0,046	0,963	Tidak Terbukti
$M_2 X_1 > Y$	-0,182	-0,142	0,179	1,016	0,310	Tidak Terbukti
$M_2 X_2 > Y$	-0,058	-0,066	0,180	0,322	0,748	Tidak Terbukti

Nilai R-square pada konstruk kualitas audit sebesar 0,497, artinya bahwa variabilitas konstruk kualitas audit dapat dijelaskan oleh konstruk Etika Profesi, Profesionalisme, Skeptisme Profesional, Whistleblowing, dan interaksinya sebesar 49,7%. Selebihnya yaitu 50,3% dijelaskan oleh faktor lain.

Pengaruh Etika Profesi terhadap Kualitas Audit

Hipotesis alternatif 1 (H1) menyatakan bahwa Etika Profesi berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit. Berdasarkan hasil analisis PLS, Etika Profesi (X_1) berpengaruh signifikan positif terhadap Kualitas Audit (Y). Dari temuan ini dapat disimpulkan bahwa kepatuhan terhadap Etika Profesi berpengaruh signifikan positif untuk menghasilkan kualitas audit yang memuaskan, karena dengan adanya kode etik profesi maka para auditor internal akan memiliki tingkah laku dan persepsi yang sama dalam menentukan setiap permasalahan audit yang ditemukan. Untuk itu dengan semakin tinggi etika profesi yang dimiliki oleh auditor internal maka semakin tinggi pula kualitas audit yang dihasilkan. Hal ini menandakan bahwa etika profesi yang tinggi sangat penting bagi seorang auditor agar audit yang dilakukan semakin

baik sehingga dapat meningkatkan kualitas auditnya.

Dengan memperhatikan bukti-bukti empirik tersebut, maka hipotesis satu (H1) yaitu etika profesi berpengaruh terhadap kualitas audit terbukti. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Ahyaruddin (2013) dan Rahayu dkk (2016) yang menyatakan bahwa kepatuhan terhadap etika profesi berpengaruh terhadap kualitas audit dan tidak mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh Alfiati (2017) yang menyatakan etika auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa etika auditor tidak sesuai dengan nilai dan norma moral dalam menjalankan tugas yang dipikulnya. Jika auditor tidak mengakui sifat dasar etika dalam keputusan, skema moralnya tidak akan mengarah pada masalah etika. Hal ini menunjukkan bahwa etika auditor tidak sesuai dengan nilai dan norma moral dalam menjalankan tugas yang dipikulnya. Jika auditor tidak mengakui sifat dasar etika dalam keputusan, skema moralnya tidak akan mengarah pada masalah etika.

Whistleblowing Memoderasi Pengaruh Etika Profesi terhadap Kualitas Audit

Hipotesis satu a (H1a) menyatakan bahwa Perilaku whistleblowing

memoderasi pengaruh Etika Profesi terhadap kualitas audit. Berdasarkan hasil analisis PLS, perilaku whistleblowing mampu memoderasi secara signifikan pengaruh Etika Profesi terhadap kualitas audit. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis satu a (H1a) yang menyatakan semakin besar Whistleblowing auditor internal semakin kuat pengaruh etika profesi terhadap kualitas audit.

Temuan ini mengindikasikan bahwa perilaku whistleblowing secara quasi memoderasi pengaruh etika profesi untuk menghasilkan kualitas audit yang lebih baik. Keputusan etis auditor dan perilaku whistleblowing berhubungan secara signifikan. Mayoritas auditor setuju bahwa tindakan tertentu adalah tidak etis, mereka sangat segan untuk menyampaikan pengaduan pada orang lain yang tidak mempunyai keyakinan yang sama. Auditor yang memiliki perilaku whistleblowing cenderung untuk mencapai tingkat yang relatif lebih tinggi atas pemikiran moral dalam mengidentifikasi dan mengetahui perilaku yang kurang pantas. Dengan semakin meningkatnya kesadaran atas perilaku yang kurang pantas tersebut maka akan memperkuat kepatuhan auditor terhadap etika profesinya yang pada akhirnya akan semakin meningkatkan hasil audit yang semakin berkualitas. Audit internal pemerintah (Inspektorat) sebagai whistleblower harus mampu mengungkap semua temuannya sehingga menghasilkan pelaporan yang berdampak pada kualitas audit (KNKG 2008).

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Finn dan Lampe (1992) yang menunjukkan bahwa keputusan etis auditor dan keputusan whistleblowing berhubungan secara signifikan. Namun penelitian hasil ini tidak mendukung penelitian yang dilakukan oleh Dewi dkk (2017) tentang Pengaruh Tekanan Waktu Terhadap Kinerja Auditor: Whistleblowing Intention Sebagai Variabel Pemoderasi, hasil uji hipotesis secara parsial bahwa whistleblowing intention memperlemah pengaruh negatif tekanan

waktu terhadap kinerja auditor. Adanya tekanan waktu dapat memberikan dampak negatif bagi auditor untuk melakukan audit yang tidak sesuai dengan perencanaan yang sudah ditetapkan sehingga kualitas hasil audit yang dihasilkan akan menurun. Adanya motivasi atau minat auditor melakukan whistleblowing akan mendorong auditor melakukan berbagai tindakan untuk mewujudkan minat tersebut yaitu salah satunya dengan melakukan efisiensi penggunaan waktu dengan mencari strategi lain dalam proses pengauditan sehingga menghasilkan kinerja auditor yang lebih baik ketika terdapat tekanan waktu yang dirasakan auditor.

Skeptisme Profesional Memoderasi Pengaruh Etika Profesi terhadap Kualitas Audit

Hipotesis alternatif satu b (H1b) menyatakan bahwa skeptisme profesional memoderasi pengaruh Etika Profesi terhadap kualitas audit. Berdasarkan hasil analisis PLS, Skeptisme Profesional (M2) tidak memiliki efek moderasi pengaruh Etika Profesi (X1) terhadap Kualitas Audit (Y). Hasil ini berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Parastika dkk (2017) yang menyatakan bahwa variabel skeptisme profesional memoderasi pengaruh tekanan ketaatan pada audit judgment. Apabila auditor menghadapi tekanan atau konflik dalam pemeriksaan, auditor harus menjaga integritas dan menjunjung tinggi tanggung jawab kepada publik sehingga dalam pengumpulan bukti audit diperlukan sikap skeptisme profesional.

Pengaruh Profesionalisme terhadap Kualitas Audit

Hipotesis alternatif 2 (H2) menyatakan bahwa Profesionalisme berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit Internal. Berdasarkan hasil analisis PLS, Profesionalisme (X2) tidak berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Audit (Y). Dengan memperhatikan bukti-bukti empirik tersebut, maka hipotesis dua (H2) yaitu profesionalisme berpengaruh

terhadap kualitas audit tidak terbukti. Dari temuan ini dapat disimpulkan bahwa Auditor belum mampu melaksanakan sikap profesional sehingga kesalahan tidak dapat dideteksi maka tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Dalam pembentukan jabatan auditor dapat melalui tahapan diklat atau inpassing. Dalam pelaksanaan diklat auditor diajarkan tentang bersikap yang profesional sedangkan jalur inpassing tidak melalui tahapan pelatihan. Hal ini bisa menyebabkan auditor tidak memahami profesionalisme. Selain itu, faktor latar belakang pendidikan yang beragam menjadi kendala dalam menyamakan persepsi tentang profesionalisme dan kualitas audit.

Temuan ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Harsanti dkk (2014) yang menyatakan bahwa profesionalisme tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Namun penelitian ini tidak mendukung penelitian Badjuri (2011), menyatakan bahwa: Semakin auditor menyadari akan tanggung jawab profesionalnya maka kualitas audit akan terjamin dan terhindar dari tindakan manipulasi.

Whistleblowing memoderasi Pengaruh Profesionalisme terhadap Kualitas Audit

Hipotesis alternatif 2 a (H2a) menyatakan bahwa Whistleblowing memoderasi pengaruh Profesionalisme terhadap kualitas audit. Berdasarkan hasil analisis PLS, Whistleblowing (M1) tidak memiliki efek moderasi pengaruh Profesionalisme (X2) terhadap Kualitas Audit (Y). Temuan ini mengindikasikan bahwa Whistleblowing tidak memoderasi pengaruh profesionalisme terhadap kualitas audit. Hasil uji hipotesis H2 menyatakan bahwa profesionalisme tidak signifikan sehingga dapat dipastikan variabel pemoderasi tidak berpengaruh untuk memperkuat atau memperlemah pengaruh profesionalisme terhadap kualitas audit.

Hasil penelitian ini tidak mendukung Penelitian yang dilakukan Abdullah dkk (2018) bahwa sikap profesionalisme berpengaruh positif dan

signifikan terhadap intensi auditor melakukan tindakan whistleblowing. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis dua b (H2a) yang menyatakan Whistleblowing memoderasi pengaruh Profesionalisme terhadap kualitas audit ditolak atau tidak didukung dengan fakta.

Skeptisme Profesional memoderasi Pengaruh Profesionalisme terhadap Kualitas Audit. Hipotesis alternatif 2 b (H2b) menyatakan bahwa Skeptisme Profesional memoderasi pengaruh Profesionalisme terhadap kualitas audit. Berdasarkan hasil analisis PLS, Skeptisme Profesional (M2) tidak memiliki efek moderasi pengaruh Profesionalisme (X2) terhadap Kualitas Audit (Y). Hasil uji hipotesis H2 menyatakan bahwa profesionalisme tidak signifikan sehingga dapat dipastikan variabel pemoderasi tidak berpengaruh untuk memperkuat atau memperlemah pengaruh profesionalisme terhadap kualitas audit

Hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian yang dilakukan oleh Parastika dkk (2017) bahwa skeptisme profesional memperkuat pengaruh pengalaman auditor pada audit judgment dengan kemampuan model menerangkan keragaman. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa hipotesis dua b (H2b) yang menyatakan Skeptisme Profesional memoderasi pengaruh Profesionalisme terhadap kualitas audit ditolak atau tidak didukung dengan fakta.

5. Kesimpulan, Keterbatasan, dan Saran

Penelitian ini berusaha untuk untuk menjelaskan bagaimana pengaruh etika profesi dan profesionalisme auditor internal terhadap kualitas audit dengan perilaku whistleblowing dan skeptisme profesional sebagai moderasi. Terdapat 2 temuan dalam penelitian ini: pertama, variabel etika profesi berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit sedangkan variabel profesionalisme tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Etika profesi auditor internal sebagai seperangkat aturan atau norma atau pedoman yang

mengatur perilaku auditor internal, baik yang harus dilakukan maupun yang harus ditinggalkan. Dengan demikian semakin tingginya kesadaran yang dimiliki auditor internal untuk mematuhi kode etik profesinya, maka semakin meningkatkan kualitas audit yang akan dihasilkan. Auditor belum mampu melaksanakan sikap profesional sehingga kesalahan tidak dapat dideteksi maka tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Hal ini disadari bahwa latar belakang auditor, baik itu latar belakang pendidikan yang beragam (sedikit yang berlatar belakang akuntansi) maupun pengangkatan menjadi auditor juga beragam (melalui diklat atau inpassing).

Kedua, variabel moderasi yang diuji cobakan dalam penelitian pada 2 (dua) variabel bebas ternyata hanya kombinasi variabel whistleblowing yang mampu memoderasi pengaruh secara signifikan variabel etika profesi terhadap kualitas audit, sedangkan 3 (tiga) kombinasi variabel moderasi dengan variabel bebas lainnya tidak signifikan. temuan ini mengindikasikan bahwa variabel perilaku whistleblowing merupakan pemoderasi quasi karena variabel tersebut tidak signifikan terhadap kualitas audit namun secara signifikan mampu memperkuat pengaruh etika profesi terhadap kualitas audit. dengan semakin meningkatnya kesadaran atas perilaku yang kurang pantas tersebut maka akan memperkuat kepatuhan auditor terhadap etika profesinya yang pada akhirnya akan semakin meningkatkan hasil audit yang semakin berkualitas.

Keterbatasan dalam penelitian ini adalah penelitian ini hanya menggambarkan objek yang diteliti pada satuan kerja Inspektorat Jenderal Kementerian Agama, tidak pada satuan-satuan kerja lain di lingkungan pengawas internal selain Kementerian Agama dan Instrumen penelitian yang digunakan terbatas pada penggunaan kuesioner dengan penilaian self rating, tanpa wawancara dengan para responden sehingga faktor subjektivitas dan kemungkinan responden tidak

memperlihatkan kesungguhan dapat mempengaruhi hasil penelitian ini.

Penelitian selanjutnya agar memperluas objek penelitian tidak hanya pada Kementerian Agama namun sampai lintas kementerian, sehingga dapat diperbandingkan, menambah variabel moderating untuk menguji variabel etika profesi, profesionalisme, whistleblowing, skeptisme profesionalisme terhadap kualitas audi dan menambah instrumen

Daftar Referensi

- Abdullah, M. W., & Hasma, H. (2018). Determinan Intensi Auditor Melakukan Tindakan Whistle-Blowing Dengan Perlindungan Hukum Sebagai Variabel Moderasi. *Ekuitas (Jurnal Ekonomi dan Keuangan)*, 1(3), 385-407.
- Ahyaruddin, Muhammad. 2013. Pengaruh Akuntabilitas Auditor, Independensi, dan Etika Profesional Terhadap Kualitas Audit. diakses dari laman www.researchgate.net/publication/319352837
- Alfiati, R. (2017). Pengaruh Etika Auditor, Skeptisisme Profesional dan Kompetensi Auditor Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris pada Kantor Inspektorat Provinsi Sumatera Barat). *Jurnal Akuntansi*, 5(1).
- Alim, M. Nizarul, Hapsari, Trisni, Dan Purwanti, Liliek. 2007. Pengaruh Kompetensi Dan Independensi Terhadap Kualitas Audit Dengan Etika Auditor Sebagai Variabel Moderasi. *Simposium NASional Akuntansi X, Unhas Makassar*.
- Aranya, N., and K. Ferris, 1984., A Re-examination of Accountants Organizational Profesional Conflic. *The Accounting Review*. 59 January (1-15).
- Arens, Alvin A. Randal J.Elder, Mark S.Beasley. 2010. *Auditing and Assurance Services and ACL Software*. 13 th Edition. New Jersey : Prentice Hall. Elder, Randal J., Mark S. Beasley, Alvin A. Arens,

- Amir Abadi Jusuf. 2011. *Jasa Audit dan Assurance: Pendekatan Terpadu (Adaptasi Indonesia)*. Jakarta: Salemba Empat
- Badjuri Achmad. 2011. Faktor-faktor Berpengaruh Terhadap Kualitas Audit Auditor Independen Pada Kantor Akuntan Publik (KAP) Di Jawa Tengah. ISSN ; 1979-4878. Vol 3.No . November. Hal : 183 – 197
- Carcello, J. V., R. H. Hermanson, and N. T. McGrath. 1992. Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*
- Chiu, R.K. (2003), “Ethical judgment and whistle blowing intention: examining the moderating role of locus of control”, *Journal of Business Ethics*, Vol.43 Nos 1/2, pp. 65-74.
- Dewi, Putu Sita Crusyta dan Merkusiwati, Ni Ketut Lely Aryani. 2017. Pengaruh Tekanan Waktu Terhadap Kinerja Auditor: Whistleblowing Intention Sebagai Variabel Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* Vol.19.2. Mei (2017): 1088-1115
- Donaldson, L., & Davis, J. H. 1991. Stewardship theory or agency theory: CEO governance and shareholder returns. *Australian Journal of Management*, 16: 49-64.
- Finn, D. and Lampe, J. 1992. A Study of Whistleblowing Among Auditors. *Professional Ethics*. 137–168.
- Freeman, R. E. (2010). *Strategic management: A stakeholder approach*. Cambridge university press.
- Hall, R. H. (1968). Profesionalization and bureaucratization. *American Sociological Review*, 33, 92-104.
- Harsanti, Ponny dan Whetyningtyas, Aprilia. 2014. Pengaruh Kompetensi Independensi, Dan Profesionalisme Auditor Terhadap Kualitas Audit. Volume 7, Nomor 1, Juni 2014
- Hernanik, Nova Dwi dan Putri, Ayu Kemala. 2018, *Profesionalisme, Independensi Dan Etika Profesi Terhadap Kinerja Auditor Wilayah Kota Malang*. Conference on Innovation and Application of Science and Technology (CIASTECH 2018), Universitas Widyagama Malang.
- Hunt, S.D and Vitell, S.J. 2006. The General Theory of Marketing Ethics:A Revision and Three Questions.*Journal of Macromarketing*. Vol. 26 No. 2:1-11.
- International Federation of Accountants’ Code of Ethics for Professional Accountants. 2004. *International Standard On Auditing 200*.
- Jeffrey, C. and Weatherholt, N. (1996), “Ethical development, professional commitment, and rule observance attitudes: a study of CPAs and corporate accountants”, *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 8, pp. 8-31.
- Komite Nasional Kebijakan Governance, 2008 tentang Sistem Pelaporan Pelanggaran (Whistleblowing)
- Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal. (2004). *Standar Profesi Audit Internal*. Jakarta
- Lachman, R., and Aranya. 1986. Evaluation of Alternative Models of Commitments and Job Attitudes of Professionals. *Journal of Occupational Behaviour*. Vol. 7:227-243.
- Lord, A. T., & DeZoort, F. T. (2001). The impact of commitment and moral reasoning on auditors' responses to social influence pressure. *Accounting, Organizations and Society*, 26(3), 215-235.
- Maryani, T., & Unti Ludigdo. 2001. Survei Atas Faktor-faktor yang Mempengaruhi Sikap dan Perilaku Etis Akuntan. *TEMA*, 2(1), 49-62.
- Messier, et.all.2006. *Auditing and Assurance Services*. Terjemahan Nuri Hinduan. Jakarta: Salemba Empat.

- Ni Rustiarini Wayan & Ni Made Sunarsih (2014). "Fraud dan Whistleblowing: Pengungkapan Kecurangan Akuntansi oleh Auditor Pemerintah". E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana 5.12 (2016): 4209-4236
- Parastika, Ni Putu Eka dan Wirawati, Ni Gusti Putu (2017). "Skeptisme Profesional Sebagai Variabel Pemoderasi Pengaruh Tekanan Ketaatan Dan Pengalaman Auditor Pada Audit Judgment". E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana Vol.18.3. Maret (2017): 1800-1830
- Rahayu, T., & Suryono, B. (2016). Pengaruh Independensi Auditor, Etika Auditor, Dan Pengalaman Auditor Terhadap Kualitas Audit. Jurnal Ilmu dan Riset Akuntansi, 5(4), 2460-0585.
- Rumengan, I. E., & Rahayu, S. 2014. Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Pengalaman Kerja Terhadap Kualitas Audit (Survei Terhadap Auditor KAP di Bandung)
- Shaub, M., Finn, D.W. and Munter, P. 1993, "The effects of auditors' ethical orientation on commitment and ethical sensitivity", Behavioural Research in Accounting, Vol. 5, pp. 145-69.
- Suhesti, Lubis. 2015. Pengaruh Pengalaman Auditor, Kompetensi, Risiko Audit, Etika, Tekanan Ketaatan, dan Gender Terhadap Ketepatan Pemberian Opini Auditor dengan Skeptisme Profesional Auditor Sebagai Variabel Intervening. JOM Fekon. Vol. 2 No. 1 Februari 2015.
- Yetmar, Scott A. dan Kenneth K. Eastman. 2000. Tax Practitioners' Ethical Sensitivity: A Model and Empirical Examination. Journal of Business Ethics Vol. 26: 271-288.

