

BAB II

LANDASAN TEORI

Berbagai teori relevan yang saling terkait akan digunakan agar dapat menjelaskan pokok permasalahan, serta memfokuskan pada teori mengenai unsur-unsur pengendalian mutu (*Quality Control*) di tingkat penugasan KAP (teori mengenai *control environment, risk assessment, information systems, control activities, monitoring*), teori mengenai *environmentalism*, dan mengenai skeptisisme profesional auditor.

2.1 Definisi Pengendalian Internal dan Pengendalian Mutu (*Quality Control*)

Tuannakota (2012) menjelaskan bahwa istilah *Internal Control* (pengendalian internal) yang digunakan ISA 315 adalah proses yang dirancang, diimplementasi dan dipelihara oleh TCWG, manajemen dan karyawan lain untuk memberikan asurans yang memadai tentang tercapainya tujuan entitas mengenai keandalan pelaporan keuangan, efektif, dan efisiensinya operasi, dan kepatuhan terhadap hukum dan ketentuan perundangan. Pengendalian internal yang digunakan ISA 315 lebih luas dari sekedar kegiatan-kegiatan pengendalian. Pengendalian internal dalam ISA 315 terdiri atas lima komponen yaitu : Lingkungan pengendalian, penilaian risiko, sistem informasi, kegiatan pengendalian, monitoring. Tuannakota (2012) memetakan kelima unsur pengendalian internal yang ada di ISQC 1 dan ISA 220 dengan kelima unsur pengendalian internal yang ada di ISA 315 menjadi suatu sistem

pengendalian mutu. Dalam KAP, kelima unsur pengendalian internal ini juga dapat diterapkan untuk sistem pengendalian mutu itu sendiri, maupun untuk hal-hal diluar sistem pengendalian mutu (Tuannakota, 2012).

Kantor Akuntan Publik (KAP) tidak akan berjalan lancar tanpa ada prosedur pengendalian mutu yang baik. Tuannakota (2012) menyebutkan tujuan KAP menetapkan dan memelihara suatu *Quality Control System* ialah untuk memberikan asurans kepada kliennya atas kinerja auditor. Tujuan tersebut dibagi menjadi tujuan KAP dan tujuan auditor, yaitu :

1. Tujuan KAP menetapkan dan memelihara suatu *Quality Control System* adalah untuk memberikan *assurance* yang layak bahwa :
 - a) KAP dan personalianya mematuhi standar profesional serta kewajiban hukum / ketentuan perundang-undangan yang berlaku dan kewajiban yang ditetapkan regulator.
 - b) Laporan yang diterbitkan KAP atau partnernya, sudah tepat sesuai dengan situasi yang dihadapi.
2. Tujuan auditor adalah mengimplementasi prosedur pengendalian mutu pada tingkat penugasan yang memberikan *assurance* yang layak bahwa:
 - a) Auditnya sudah mematuhi standar profesional serta kewajiban hukum / ketentuan perundang-undangan yang berlaku dan kewajiban yang ditetapkan regulator.

- b) Laporan auditor yang telah diterbitkan, sudah tepat dalam situasi yang dihadapi.

Pengendalian mutu KAP harus ditetapkan oleh setiap KAP pada semua jasa audit, atestasi, akuntansi, dan review, konsultasi yang standarnya telah ditetapkan oleh IAPI berdasarkan *International Standards on Auditing* (ISA). Dalam melaksanakan pengendalian mutu dimulai dari kepemimpinan yang mempunyai komitmen kuat terhadap standar etika tertinggi (Tuannakota, 2012). Tuannakota (2012) menjelaskan pemberian audit dan jasa terkait lain yang bermutu, sangat penting, hal ini dikarenakan untuk memastikan kepatuhan terhadap standar profesi dan mengembangkan dan mempertahankan reputasi profesional.

Salah satu standar profesi menyatakan bahwa Auditor wajib merencanakan dan melaksanakan audit dengan skeptisisme profesional dengan menyadari bahwa mungkin ada situasi yang menyebabkan laporan keuangan disalahsajikan secara material (ISA 200.15). Oleh karena itu KAP memiliki peran dalam membantu auditor untuk menumbuhkan skeptisisme profesional yang tepat. (IAPI, 2014).

Tuannakota (2012) memetakan unsur pengendalian internal yang ada di *International Standard on Quality Control* (ISQC 1) dan ISA 220 dengan kelima unsur pengendalian intern yang ada di ISA 315.

Tabel 2.1
Quality Control Systems dan unsur-unsur pengendalian intern

Unsur-unsur pengendalian Internal (ISA315)	Unsur-unsur QC di Tingkat KAP (ISQC 1)	Unsur-unsur QC di Tingkat Penugasan (ISA 220)
<i>Control Environment</i> <i>(Tone at the TOP)</i>	Tanggung jawab pimpinan atas mutu di dalam KAP. Kewajiban etika yang relevan. Sumber daya manusia.	Tanggung jawab pimpinan atas mutu di KAP Kewajiban etika yang relevan Penetapan anggota tim audit.
<i>Risk Assessment</i> <i>(What could Go Wrong?)</i>	Menerima dan melanjutkan hubungan dengan klien dan penugasan yang spesifik	Menerima dan melanjutkan hubungan dengan klien dan penugasan audit. Risiko bahwa laporannya mungkin tidak tepat dalam situasinya.
<i>Information Systems</i> <i>(Tracking performance)</i>	Dokumentasi <i>QC systems</i>	Dokumentasi audit
<i>Control Activities</i> <i>(Prevent & detect / correct controls)</i>	Pelaksanaan penugasan	Pelaksanaan penugasan
<i>Monitoring</i> <i>(Are objectives being met?)</i>	Pemantauan berjalan atas kebijakan dan prosedur QC di KAP tersebut	Terapkan hasil pemantauan berjalan atas penugasan audit yang spesifik

2.1.1 Unsur-Unsur pengendalian mutu di tingkat KAP (ISQC 1)

IAPI (2014) menjelaskan bahwa kepemimpinan KAP dan contoh yang ditetapkan mempengaruhi secara signifikan budaya internal KAP. Oleh karenanya, dukungan dari atas (*tone at the top*) dan penegakan yang berkelanjutan terkait pentingnya skeptisisme profesional dalam perikatan audit akan mempengaruhi perilaku individu. Tuannakota (2012) menjelaskan tujuan KAP menetapkan

dan memelihara suatu pengendalian mutu ialah untuk memberikan asurans yang layak bahwa :

- a) KAP dan personalianya mematuhi standar profesional serta kewajiban hukum / ketentuan perundang-undangan yang berlaku dan kewajiban yang ditetapkan regulator; dan
- b) Laporan yang diterbitkan KAP atau partnernya, sudah tepat sesuai situasi yang dihadapi.

2.1.2 Unsur-unsur pengendalian mutu di tingkat penugasan (ISA 220)

IAPI (2014) menjelaskan bahwa pada tingkat penugasan, rekan penugasan harus bertanggung jawab atas keseluruhan mutu setiap penugasan audit yang ditugaskan kepada rekan yang bersangkutan. Tuannakota (2012) menjelaskan tujuan auditor adalah mengimplementasi prosedur pengendalian mutu pada tingkat penugasan yang memberikan asurans yang layak bahwa :

- a) Auditnya memenuhi standar profesional serta kewajiban hukum / ketentuan perundang-undangan yang berlaku dan kewajiban yang ditetapkan regulator; dan
- b) Laporan auditor yang diterbitkan, sudah tepat dalam situasi (yang dihadapi).

2.1.3 *Control Environment (tone at the top)*

Pemberian jasa berkualitas tinggi dan *cost-effective (high-quality and cost-effective services)* adalah kunci utama suksesnya KAP. Pemberian jasa berkualitas juga vital bagi akuntan profesional dalam melaksanakan *public-interest responsibilities*-nya (Tuannakota, 2012).

Pemberian jasa berkualitas harus senantiasa menjadi tujuan utama dalam strategi bisnis KAP; tujuan ini perlu dikomunikasikan kepada semua staf di KAP, secara teratur dan hasilnya di monitor. Inilah peran kepemimpinan dan akuntabilitas atas apa yang dijanjikan KAP kepada publik. *QC* yang buruk menimbulkan kesan tidak profesional, mendorong pemberian layanan yang buruk, berpotensi tuntutan hukum, sanksi regulator, dan kehilangan reputasi (Tuannakota, 2012).

Frasa *tone at the top* merujuk pada cara pimpinan yang bertanggung jawab dalam mengawasi sebuah tugas audit (Carpenter & Reimers, 2007). Hasil dari penelitian mereka menjelaskan bahwa tingkat penilaian risiko kecurangan lebih ketat jika auditor memiliki sikap skeptisisme profesional daripada dengan auditor yang kurang memiliki skeptisisme profesional.

Penelitian yang dilakukan Carpenter & Reiners (2007) juga menunjukkan bahwa auditor yang diawasi oleh atasan yang *high tone at the top* akan mendapatkan motivasi yang memadai untuk

bersikap skeptis, dan sikap skeptis mereka akan digunakan dalam cara yang dapat dikendalikan. Sebagai hasilnya, mereka akan bersikap lebih skeptis. Dalam situasi lain, auditor yang diawasi atasan yang *low tone at the top* akan menerima motivasi yang rendah, sehingga sikap skeptis mereka lebih rendah.

2.1.4 Risk Assessment

Risk Assessment adalah proses pengelolaan risiko di KAP, membantu KAP mengantisipasi peristiwa negatif, mengembangkan kerangka pembuatan keputusan yang efektif, dan mendayagunakan sumber daya KAP (Tuannakota, 2012).

Kebanyakan KAP mengelola risiko dengan bentuk dan cara yang bervariasi. Yang sering dipraktikkan KAP ialah manajemen risiko yang informal dan tidak didokumentasikan. Para partner secara sendiri-sendiri mengidentifikasi risiko dan menanggapiya melalui keterlibatan langsung partner tersebut dengan klien-kliennya. Memformalkan dan mendokumentasikan proses ini di KAP secara keseluruhan lebih bersifat proaktif dan lebih efektif. Tuannakota (2012) menjelaskan beberapa proses manajemen risiko yang sederhana yang dapat digunakan oleh KAP seperti menetapkan toleransi terhadap risiko, mengidentifikasi kesalahan apa yang bisa terjadi, memprioritaskan risiko, menetapkan tanggapan apa yang diperlukan, menetapkan tanggung jawab.

2.1.5 Information Systems (tracking performance)

Banyak KAP mempunyai sistem informasi yang baik untuk memantau klien, waktu, dan pembebanan (*time and billing*), OPE (*out-of pocket expenditures*), staf, dan *engagement file management* (pengelolaan file penugasan). Namun sistem informasi yang memantau mutu pekerjaan dan kepatuhan terhadap kendali mutu, kurang berkembang atau tidak ada sama sekali (Tuannakota, 2012).

Tuannakota (2012) menjabarkan beberapa aspek-aspek *QC* yang perlu didokumentasi KAP, seperti :

- Risiko yang dihadapi KAP dan komitmen terhadap mutu
- Etika dan independensi
- Personalia
- Pengelolaan penugasan

2.1.6 Control Activities (kegiatan pengendalian)

Lingkup kegiatan pengendalian menangani seluruh kewajiban *QC*, etika, dan independensi, serta kepatuhan KAP terhadap *ISA* yang relevan dengan audit (Tuannakota, 2012).

Kegiatan pengendalian KAP dilakukan pada :

1. Nilai-nilai dan sasaran KAP

- a. Pembagian tugas dan wewenang di antara partner sehubungan dengan pengendalian mutu.
- b. Proses penilaian risiko di KAP, apa, bagaimana, dan siapa yang bertanggung jawab.
- c. Pengembangan staf, manajemen / pengelolaan KAP, dan disiplin.
- d. Sistem informasi mengenai staf, klien, independensi partner dan staf, pendjadwalan penugasan, dan lain-lain.
- e. Mendokumentasikan sistem pengendalian mutu, dan penyempurnaannya secara berkelanjutan.

2. Sikap dan perilaku :

- a. Kepemimpinan
- b. Etika dan independensi
- c. Kearifan Profesional (*Professional judgment*)
- d. Skeptisisme (*Professional skepticism*)
- e. *Suprevision* dan *Review*

2.1.7 *Monitoring*

Unsur penting dalam sistem pengendalian ialah unsur pemantauan atau *monitoring* mengenai berfungsinya sistem itu secara efektif (Tuannakota, 2012). Hal ini dapat dicapai dengan

riviu secara independen atas berfungsinya kebijakan / prosedur di tingkat KAP dan penugasan, secara efektif, dan inspeksi dari seluruh file audit yang sudah selesai.

Proses pemantauan yang efektif membantu pengembangan budaya penyempurnaan berkesinambungan, dimana partner dan staf berkomitmen terhadap pekerjaan bermutu dan memberi penghargaan kepada kinerja yang baik (Tuannakota, 2012).

Tuannakota (2012) menjelaskan bahwa proses pemantauan di KAP memastikan kebijakan dan prosedur KAP adalah relevan, cukup, dan berfungsi efektif. Lingkup pemantauan berhubungan dengan unsur-unsur *Quality Control*, dan meliputi :

- *Quality Control manual* (petunjuk *QC*) di KAP sudah dimuktahirkan dengan ketentuan dan perkembangan baru.
- Staf yang mendapat tugas dan tanggung jawab *QC* benar-benar melaksanakan tanggung jawab.
- Konfirmasi tertulis dari staf dan partner, sudah diperoleh untuk memastikan setiap orang patuh terhadap kebijakan dan prosedur KAP mengenai independensi dan etik.
- Terdapat proses pengembangan yang terus berjalan, untuk partner dan staf.

- Keputusan menerima atau meneruskan hubungan dengan klien dan penugasan yang spesifik mematuhi kebijakan dan prosedur KAP
- Kode etik sudah diikuti.
- Orang yang tepat telah ditugaskan sebagai penelaah *QC* penugasan (*engagement quality control reviewers*) dan revidu *QC* telah selesai sebelum tanggal laporan audit.
- Komunikasi dengan yang terkait berkenaan dengan kelemahan-kelemahan *QC* yang ditemukan telah dilakukan
- Tindak lanjut yang tepat sudah dilakukan untuk memastikan kelemahan-kelemahan *QC* yang ditemukan telah ditangani tepat pada waktunya.

2.2 Konsep Skeptisisme Profesional

Skeptisisme, berasal dari kata skeptis, dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia (Pusat Bahasa, 2008) dan kamus Oxford (Hornby, 1980) berarti sikap meragukan, mencurigai, dan tidak memercayai kebenaran suatu hal, teori, ataupun pernyataan. Dalam buku istilah akuntansi dan auditing, skeptisisme berarti bersikap ragu-ragu terhadap pernyataan-pernyataan yang belum cukup kuat dasar-dasar pembukitannya (Islahuzzaman, 2012). Sedangkan profesional, menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia

(Pusat Bahasa, 2008) adalah sesuatu yang bersangkutan dengan profesi, yang membutuhkan keahlian khusus untuk menerapkannya. Kata profesional dalam skeptisisme profesional merujuk pada fakta bahwa auditor telah, dan terus dididik dan dilatih untuk menerapkan keahliannya dalam mengambil keputusan sesuai standar profesionalnya (Quadackers, 2009). Skeptisisme profesional sendiri belum memiliki definisi yang pasti (Hurrt, 2003, dan Quadackers, 2009), namun dari definisi kata skeptisisme profesional auditor adalah sikap auditor yang selalu meragukan dan mempertanyakan segala sesuatu, dan menilai secara kritis bukti audit serta mengambil keputusan audit berlandaskan keahlian auditing yang dimilikinya. Skeptisisme bukan berarti tidak percaya, tapi mencari pembuktian sebelum dapat mempercayai suatu pernyataan (*Center for Audit Quality, 2010*).

Secara khusus dalam audit, Standar Audit mendefinisikan skeptisisme profesional sebagai “suatu sikap yang mencakup suatu pikiran yang selalu mempertanyakan, waspada terhadap kondisi yang dapat mengindikasikan kemungkinan kesalahan penyajian, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan, dan suatu penilaian penting atas bukti audit. (SA 200). Standar Audit secara eksplisit mengharuskan auditor untuk merencanakan dan melaksanakan audit dengan skeptisisme profesional mengingat kondisi tertentu dapat saja terjadi yang menyebabkan laporan keuangan mengandung kesalahan saji material (SA 200, paragraf 15).

Sebagai suatu sikap, skeptisisme profesional pada dasarnya adalah suatu pola pikir yang mendorong perilaku auditor untuk mengadopsi pendekatan sikap selalu mempertanyakan ketika mempertimbangkan suatu informasi dan dalam menarik kesimpulan. Dalam hal ini, skeptisisme profesional dan prinsip-prinsip etika dasar terkait objektivitas dan independensi auditor tidak dapat dipisahkan. (Kode Etik Profesi Akuntan Publik, paragraf 290.6)

Untuk menerapkan skeptisisme profesional yang efektif, perlu dibentuk persepsi bahwa bahkan sistem pengendalian internal yang paling baik memiliki celah dan memungkinkan terjadinya *fraud* (Center for Audit Quality, 2010). Hanya saja, dalam menerapkan skeptisisme profesional, auditor tidak boleh mengasumsikan bahwa manajemen klien melakukan *fraud* (Anugerah dkk, 2011). Menurut Lowers (2011), skeptisisme profesional adalah kecenderungan auditor untuk tidak menyetujui asersi manajemen tanpa bukti yang menguatkan, atau kecenderungan untuk meminta manajemen memberikan fakta atas asersinya. Basu (2009) menambahkan bahwa skeptisisme profesional auditor hendaknya tidak menjadi kecurigaan yang berlebihan atau membuat auditor sepenuhnya menjadi skeptis. Dalam hal ini, auditor memiliki skeptisisme profesional akan menerapkan sikap skeptisnya hanya sebatas melaksanakan tugas profesinya saja, tanpa sepenuhnya menjadi skeptis.

2.3 Pentingnya Skeptisisme Profesional

Peran penting skeptisisme profesional banyak ditekankan oleh berbagai jenis profesi. Umumnya profesi yang membutuhkan skeptisisme profesional adalah profesi yang berhubungan dengan pengumpulan dan penilaian bukti-bukti secara kritis, dan melakukan pertimbangan pengambilan keputusan berdasarkan bukti yang dikumpulkan. Profesi-profesi yang dirujuk antara lain, detektif, polisi, auditor, pengacara, hakim, dan penyidik. Namun, dari berbagai bidang profesi dan akademis yang membutuhkan skeptisisme profesional, hanya auditor yang menyoroti skeptisisme profesional dalam standar profesinya (Hurr, 2003).

Skeptisisme profesional mempunyai peranan penting yang mendasar di dalam audit dan bentuk suatu bagian yang utuh dari kumpulan keahlian auditor (IAPI, 2014). Skeptisisme profesional erat kaitannya dengan pertimbangan profesional (SA 200, paragraf 13). Keduanya penting untuk melaksanakan audit secara tepat dan merupakan kunci terhadap kualitas audit. Skeptisisme profesional memfasilitasi penerapan yang tepat atas pertimbangan profesional auditor.

Penerapan skeptisisme profesional meningkatkan efektivitas prosedur audit dan penerapannya serta mengurangi kemungkinan bahwa auditor memilih prosedur audit yang tidak tepat, salah menerapkan suatu prosedur audit yang tepat, atau salah menafsirkan hasil audit (IAPI, 2014).

Dalam *International Standards on Auditing 200* (IAASB 2009) juga ditekankan pentingnya skeptisisme profesional. Disebutkan bahwa

auditor harus merencanakan dan melaksanakan proses audit berlandaskan skeptisisme profesional dengan menyadari kemungkinan terjadinya kesalahan material dalam laporan keuangan. Pekerjaan auditor selalu berhubungan dengan pembuktian dan pencarian kebenaran bukti-bukti dari dokumen dan kertas kerja, dan dari prosedur standar yang mereka anut, namun hal ini bukan berarti auditor hanya bekerja untuk memenuhi prosedur standar yang ada, terutama saat ditemukannya bukti-bukti yang penting (Peurseem, 2010), karena tanpa keberanian untuk beradu argumentasi mengenai asersi manajemen, auditor tidak akan dapat menjalankan fungsinya sebagai pencegah dan pendeteksi *fraud* (*Financial Reporting Council, 2010*). Untuk itu auditor harus mampu menerapkan tingkat skeptisisme profesional yang tepat.

Penerapan tingkat skeptisisme dalam audit sangatlah penting karena dapat mempengaruhi efektifitas dan efisiensi audit. Skeptisisme yang terlalu rendah akan memperburuk efektivitas audit, sedangkan terlalu tinggi akan meningkatkan biaya yang harus dikeluarkan (*Financial Reporting Council, 2010*). Oleh karena itu, dalam melaksanakan audit, auditor seharusnya tidak serta-merta membuat pola pikir bahwa dalam informasi keuangan yang disediakan manajemen terdapat salah saji material atau kecurangan yang disengaja. Namun, seiring dengan proses pengumpulan bukti-bukti audit, auditor dapat meningkatkan kewaspadaannya jika terdapat kemungkinan informasi keuangan tersebut memiliki salah saji material atau kecurangan yang disengaja.

Skeptisisme profesional sangat diperlukan untuk meningkatkan kualitas audit, karena dengan bersikap skeptis, auditor akan lebih berinisiatif untuk mencari informasi lebih lanjut dari manajemen mengenai keputusan-keputusan akuntansi yang diambil, dan menilai kinerjanya sendiri dalam menggali bukti-bukti audit yang mendukung keputusan-keputusan yang diambil oleh manajemen tersebut (*Financial Reporting Council, 2010*). Auditor perlu menerapkan skeptisisme profesional dalam mengevaluasi bukti audit. Dengan begitu, auditor tidak menerima bukti-bukti audit tersebut apa adanya, tetapi memperikarakan kemungkinan-kemungkinan yang dapat terjadi, seperti bukti yang diperoleh dapat menyesatkan, tidak lengkap, atau pihak yang menyediakan bukti tidak kompeten bahkan sengaja menyediakan bukti yang menyesatkan atau tidak lengkap. Semakin tinggi risiko audit atau semakin besar risiko salah saji material, maka auditor perlu menerapkan skeptisisme profesional yang tinggi juga (*Financial Reporting Council, 2010*).

2.4 Karakteristik Skeptisisme Profesional

Meskipun Standar Audit telah mendefinisikan skeptisisme profesional, namun tidak ada pedoman praktis mengenai skeptisisme dalam penerapannya. Hurlt (2010) mengembangkan sebuah model skeptisisme profesional dan memetakan karakteristik yang dimiliki seseorang yang memiliki skeptisisme profesional. Karakteristik tersebut terdiri dari enam, yakni pola pikir yang selalu bertanya-tanya (*Questioning Mind*),

penundaan pengambilan keputusan (*Suspension of judgment*), mencari pengetahuan (*Search for knowledge*), kemampuan pemahaman interpersonal (*Interpersonal understanding*), percaya diri (*Self-confidence*), dan determinasi diri (*Self-determination*). Dari keenam karakteristik tersebut, Hurtt memetakannya menjadi tiga karakteristik besar, yang pertama berkaitan dengan pengumpulan bukti-bukti audit (yakni *questioning mind*, *suspension of judgment*, dan *search for knowledge*), yang kedua berkaitan dengan orang-orang yang menyediakan bukti-bukti atau sumber diperolehnya bukti-bukti audit (yakni *interpersonal understanding*), dan yang ketiga berkaitan dengan kemampuan auditor dalam mengolah bukti-bukti audit yang diperolehnya (yakni *self-confidence* dan *self-determination*).

Karakteristik pertama, pola pikir yang selalu bertanya-tanya (*Questioning mind*), mencerminkan sikap keragu-raguan seperti yang terdapat dalam definisi skeptisisme profesional secara umum maupun khusus dalam auditing. Karakteristik kedua, penundaan pengambilan keputusan (*suspension of judgment*), mencerminkan sikap yang tidak tergesa-gesa dalam melakukan suatu hal. Orang yang skeptis tetap akan mengambil suatu keputusan, namun tidak segera, karena mereka membutuhkan informasi-informasi pendukung lainnya untuk mengambil keputusan tersebut (Hurtt, 2010). Karakteristik ketiga, mencari pengetahuan (*search for knowledge*), menunjukkan bahwa orang yang skeptis memiliki sikap keingintahuan akan suatu hal. Berbeda dengan

sikap bertanya-tanya, yang didasari keraguan atau ketidakpercayaan, karakteristik ketiga ini didasari karena keinginan untuk menambah pengetahuan (Hurtt, 2010). Karakteristik keempat, pemahaman interpersonal (*Interpersonal understanding*), memberikan pemahaman bahwa orang yang skeptis akan mempelajari dan memahami individu lain yang memiliki pandangan dan persepsi yang berbeda mengenai suatu hal (Hurtt, 2010). Dengan memahami persepsi orang lain, orang yang skeptis akan mengambil kesimpulan dan berargumentasi untuk mengoreksi pendapat orang lain. Karakteristik kelima, percaya diri (*Self-confidence*), diperlukan oleh auditor untuk dapat menilai bukti-bukti audit, selain itu, percaya diri diperlukan oleh auditor untuk dapat berhadapan dengan berinteraksi dengan orang lain atau klien, termasuk juga beradu argumentasi dan mengambil tindakan audit yang diperlukan berdasarkan keraguan atau pertanyaan yang timbul dalam dirinya (Hurtt, 2010). Karakteristik keenam, determinasi diri (*Self-determination*), diperlukan oleh auditor untuk mendukung pengambilan keputusan, yakni menentukan tingkat kecukupan bukti-bukti audit yang sudah diperolehnya (Hurtt, 2010).

2.5 Faktor-faktor yang Mempengaruhi Skeptisisme Profesional

Sebagai karakteristik individual, skeptisisme dapat berbentuk sifat bawaan (*trait*), yakni aspek yang stabil dan bertahan lama dalam diri seorang individu dan juga situasional (*state*), yakni kondisi sementara yang dipengaruhi oleh situasi (Hurtt, 2010, dan Forehand dan Grier, 2002). Dalam kerangka skeptisisme profesionalnya, Hurtt menjelaskan bahwa skeptisisme bawaan (*trait skepticism*) dan skeptisisme situasional (*state skepticism*) akan membentuk pola pikir skeptis (*sceptical mindset*), dan pola pikir skeptis akan membentuk tindakan skeptis. Kecenderungan bentuk skeptisisme yang dimiliki auditor menentukan faktor-faktor yang dapat mempengaruhi tingkat skeptisismenya. Dalam penelitiannya di bidang psikologi konsumen, Forehand dan Grier (2002) menemukan bahwa skeptisisme yang dimiliki seseorang dapat dimanipulasi dan bersifat aditif, artinya skeptisisme yang sudah tertanam sejak awal sebagai *trait* dapat diperkuat dengan manipulasi keadaan (*state*) yang semakin meningkatkan skeptisisme bawaan tersebut.

Meskipun tingkat pola pikir skeptis setiap orang berbeda-beda, namun dapat dipengaruhi oleh pengalaman, pelatihan secara langsung dan tidak langsung, dan budaya yang ada dalam lingkungan perusahaan tempat auditor bekerja, termasuk juga insentif yang diberikan secara formal maupun informal (*Financial Reporting Council*, 2010).

Kantor tempat auditor bekerja, sebagai sebuah perusahaan, akan berusaha menjaga hubungan baik dengan kliennya. Hal ini dapat

mempengaruhi kondisi lingkungan kerja dan budaya yang berlaku dalam perusahaan tersebut. Tekanan yang dihadapi saat mengaudit klien akan berbeda, terutama saat menghadapi klien yang besar dan ternama. Hal ini dapat mempengaruhi skeptisisme auditor yang bertugas dalam mengaudit klien karena tidak ingin menghadapi risiko klien yang tidak puas. Selain itu, *delay*, yang disebabkan oleh pencarian bukti-bukti audit yang mendalam karena skeptisisme profesional yang diterapkan, akan mempengaruhi kinerja auditor karena tekanan untuk menyelesaikan proses dengan tepat waktu (*Financial Reporting Council, 2010*).

Sejumlah penelitian mencoba menemukan bagaimana dampak KAP dalam pelaksanaan skeptisisme profesional. Penelitian yang dilakukan Shaub dan Lawrence (1999) mengeksplorasi bagaimana sosialisasi dalam KAP dapat mempengaruhi skeptisisme profesional dan pengujian ini dilakukan dengan studi kasus yang melibatkan 710 orang auditor dari sebuah KAP besar di Amerika Serikat. Penelitian ini dibedakan antara pemikiran skeptis (*judgment*) dan sikap skeptis (*action*). Hasilnya menunjukkan bahwa ada perbedaan tingkat skeptisisme profesional yang signifikan diantara auditor pada seluruh tingkatan. Akan tetapi, penelitian tersebut menunjukkan auditor baru bekerja menunjukkan pemikiran skeptis yang secara signifikan lebih tinggi daripada senior mereka (senior, manager, dan partner). Dan bukti menunjukkan keseluruhan tingkat pemikiran skeptis senior lebih besar daripada manager dan partner.

KAP dapat membantu auditor dalam meningkatkan skeptisismenya dengan beberapa cara, seperti : proses perekrutan yang mencakup penilaian terhadap beberapa atribut yang relevan, pelatihan dalam mengetahui kesalahan dan dalam negosiasi, evaluasi performa dan sistem promosi yang menghargai skeptisisme profesional yang layak, proses review yang terstruktur untuk mendukung skeptisisme profesional, bantuan keputusan seperti *checklists*, dan kebutuhan dokumentasi. (*Financial Reporting Council, 2010*).

Penelitian yang dilakukan Winata. L (2015) menunjukkan bahwa *tone at the top* penting dalam meningkatkan performa audit auditor dan rekan. Seorang supervisor yang memiliki *gayahigh tone at the top* akan memerankan peran penting dalam menjaga dan meningkatkan skeptisisme profesional auditor, terutama bagi auditor yang memiliki sifat skeptis yang kurang. Penelitian yang dilakukan Popova. V (2013) menunjukkan bahwa dampak skeptisisme situasional (*state*) yang berasal dari luar, dapat menambah atau mengurangi tingkat skeptisisme auditor, dan faktor-faktor organisasional tersebut memiliki pengaruh yang lebih kuat terhadap auditor yang memiliki tingkat skeptisisme profesional yang lebih rendah.

Penelitian-penelitian terdahulu yang dilakukan menunjukkan bahwa skeptisisme tidak hanya dipengaruhi oleh sifat bawaan (*trait*), namun juga dipengaruhi oleh lingkungan sekitarnya (*state*).

2.6 Pengaruh Elemen-elemen Pengendalian Internal Terhadap Skeptisisme Profesional Auditor

a. Lingkungan Pengendalian (*Control Environment*) terhadap skeptisisme profesional auditor.

Penelitian yang dilakukan Carpenter dan Reimers (2007) menunjukkan bahwa sikap skeptis auditor dapat ditingkatkan jika auditor dimotivasi oleh partner yang memiliki gaya *high tone at the top*. Hal ini mendukung pernyataan Tuannakota (2012) bahwa pemberian jasa berkualitas harus senantiasa menjadi tujuan utama dalam strategi bisnis KAP; tujuan ini perlu dikomunikasikan kepada semua staf di KAP, secara teratur dan hasilnya di monitor. Inilah peran kepemimpinan dan akuntabilitas atas apa yang dijanjikan KAP terhadap public. Dengan kepemimpinan yang memiliki gaya *high tone at the top*, maka skeptisisme profesional auditor akan meningkat dan kualitas audit akan tetap terjaga.

b. Penilaian Risiko (*Risk Assessment*) terhadap skeptisisme profesional auditor.

Penelitian oleh Payne dan Ramsay (2005) menunjukkan bahwa tingkat penentuan risiko oleh KAP dapat mempengaruhi tingkat skeptisisme profesional auditor, auditor lebih skeptis terhadap aseri manajemen ketika kerja lapangan ketika mereka tidak diberi pengetahuan atas tahap perencanaan risiko kecurangan daripada auditor yang diberitahu akan menghadapi *assessment* berisiko

rendah. Hal ini menunjukkan penentuan tingkat risiko dapat berpengaruh terhadap tingkat skeptisisme auditor.

c. Sistem Informasi (*Information System*) terhadap skeptisisme profesional auditor.

Tuannakota (2012) menjelaskan beberapa poin pengendalian internal yang penting dalam sistem informasi. Sistem informasi dapat membantu meningkatkan tingkat skeptisisme profesional dengan cara membantu dokumentasi. Salah satu elemen yang perlu didokumentasi dalam pengendalian internal menurut Tuannakota (2012) adalah etika dan independensi, sehingga auditor harus menjaga sikap skeptisisme profesionalnya dalam menjalankan tugas.

d. Kegiatan Pengendalian (*Control Activities*) terhadap skeptisisme profesional auditor.

Tuannakota (2012) menjelaskan Lingkup kegiatan pengendalian menangani seluruh kewajiban *QC*, etika, dan independensi, serta kepatuhan KAP terhadap *ISA* yang relevan dengan audit. Sehingga KAP harus menjaga sikap skeptisisme profesional auditornya. Jika kegiatan pengendalian dilakukan dengan baik maka dapat membantu meningkatkan tingkat skeptisisme profesional auditor.

e. Pengawasan (*Monitoring*) terhadap skeptisisme profesional auditor.

Proses pemantauan (*monitoring*) yang efektif membantu pengembangan budaya penyempurnaan berkesinambungan, dimana partner dan staf berkomitmen terhadap pekerjaan bermutu dan memberi penghargaan kepada kinerja yang baik (Tuannakota, 2012). Sehingga auditor dapat terpacu untuk meningkatkan skeptisismenya.

2.7 Teori *Environmentalism*

Sorokin. P (1957) menjelaskan bahwa *environmentalism* adalah sebuah teori dan metode yang menjelaskan atas perubahan yang berasal dari *environmental forces* yang berada di luar, bukan dari dalam, unit yang dipelajari. *Environmental forces* ini diasumsikan dapat membentuk, mengendalikan, memodifikasi, merubah, mendorong, menarik, menciptakan, menghancurkan fenomena yang dipelajari. Hal ini menunjukkan bahwa pengendalian mutu di suatu KAP dapat mempengaruhi tingkat skeptisisme seorang adutior, dimana KAP dapat membentuk (*risk assessment*), mengendalikan (*Control environment, Control activities, Information Systems*), memodifikasi (*monitoring*) seorang auditor. Terdapat banyak penelitian yang telah dilakukan dan mendukung teori *environmentalism* dimana lingkungan dapat mempengaruhi tingkat skeptisisme seseorang, dari penelitian Hurtt (2010), Suprianto (2010), Rahman (2009, dalam Bawono, 2010), Quadackers (2009), Louwers dkk (2008), Chung dkk (2005), Suraida (2005), Gallegos

(2003), Carpenter dkk (2002), Shelton dkk (2001, dalam Hurtt, 2003), Peecher (1996), Asare dan McDaniel (1996, dalam Hurtt, 2003), mengenai faktor-faktor yang dapat mempengaruhi skeptisisme profesional auditor, sebagian besar berhubungan dengan Standar Auditing yang berlaku.

2.8 Pengembangan Hipotesis Penelitian

Penelitian ini mengadaptasi model struktural yang terdapat dalam buku Audit Berbasis ISA, Tuannakota (2010) dan komponen pengendalian internal menurut COSO (*Comitte of Sponsoring Organization*) untuk mengetahui pengaruh unsur-unsur pengendalian mutu di tingkat penugasan KAP terhadap skeptisisme profesional auditor.

Sebagai karakteristik individual, skeptisisme dapat berbentuk sifat bawaan (*trait*), yakni aspek yang stabil dan bertahan lama dalam diri seorang individu dan juga situasional (*state*), yakni kondisi sementara yang dipengaruhi oleh situasi (Hurtt, 2010, dan Forehand dan Grier, 2002). Seseorang yang sifat bawaannya (*trait*) tidak begitu skeptis, dapat menjadi skeptis apabila lingkungan disekitarnya mendukung. Hal ini didukung oleh teori *environmentalism* dimana lingkungan eksternal dapat membantu membentuk kepribadian seseorang. Oleh karena itu, KAP dapat membantu meningkatkan tingkat skeptisisme auditor dengan menerapkan pengendalian mutu (*Quality Control*) yang baik. Pengendalian mutu (*Quality Control*) pada tingkat penugasan bertujuan untuk memastikan bahwa auditor mematuhi standar profesional serta kewajiban hukum /

ketentuan perundang-undangan yang berlaku dan kewajiban yang ditetapkan regulator, serta laporan auditor yang diterbitkan, sudah tepat dalam situasi.(Tuannakota, 2010).Penelitian yang dilakukan Payne (2015) menunjukkan bahwa sistem pengendalian internal khususnya pada bagian penilaian risiko memiliki pengaruh terhadap skeptisisme professional auditor. Penelitian yang dilakukan Rose (2003) juga menunjukkan bahwa penilaian risiko berpengaruh terhadap skeptisisme auditor.

Berdasarkan pembahasan diatas maka perumusan hipotesis sebagai berikut:

- H1 : Lingkungan Pengendalian (*Control Environment*) di tingkat penugasan KAP berpengaruh positif terhadap tingkat skeptisisme auditor.**
- H2 : Penilaian Risiko (*Risk Assessment*) di tingkat penugasan KAP berpengaruh positif terhadap tingkat skeptisisme auditor.**
- H3 : Sistem Informasi (*Information Systems*) di tingkat penugasan KAP berpengaruh positif terhadap tingkat skeptisisme auditor.**
- H4 : Kegiatan Pengendalian (*Control Activities*) di tingkat penugasan KAP berpengaruh positif terhadap tingkat skeptisisme auditor.**
- H5 : *Monitoring* di tingkat penugasan KAP berpengaruh positif terhadap tingkat skeptisisme auditor.**