

## BAB II

### SKEPTISISME PROFESIONAL DALAM AUDITING

#### 2.1 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 pembuktiannya (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 (Hurtt, 2003, dan Quadackers, 2009), namun dari definisi kata skeptisisme dan profesional tersebut, dapat disimpulkan bahwa 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 memercayai suatu pernyataan (Center for Audit Quality, 2010).

Secara khusus dalam audit, Standar Profesional Akuntan Publik (IAPI, 2011) menjelaskan bahwa skeptisisme profesional adalah sikap yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi bukti audit secara kritis. Pengertian serupa dipaparkan dalam *International Standards on Auditing* (IAASB, 2009), skeptisisme profesional adalah sikap yang meliputi pikiran yang selalu bertanya-tanya (*questioning mind*), waspada (*alert*) terhadap kondisi dan keadaan yang mengindikasikan adanya kemungkinan salah saji material yang disebabkan oleh kesalahan atau kesengajaan (*fraud*), dan penilaian (*assessment*) bukti-bukti audit secara kritis. Konsep skeptisisme profesional yang tercermin dalam standar tersebut adalah sikap selalu bertanya-tanya, waspada, dan kritis dalam melaksanakan seluruh proses audit.

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 praktik yang bersih, namun tidak juga berprasangka bahwa manajemen klien melakukan *fraud* (Anugerah dkk, 2011). Menurut Louwers (2011), skeptisisme profesional adalah kecenderungan auditor untuk tidak menyetujui asersi manajemen tanpa bukti yang menguatkan, atau kecenderungan untuk meminta manajemen memberikan fakta atas asersinya (disertai bukti). Basu (2009) menambahkan bahwa skeptisisme profesional auditor hendaknya tidak menjadi kecurigaan yang berlebihan atau membuat auditor sepenuhnya menjadi skeptis. Dalam hal ini, auditor yang memiliki skeptisisme

profesional akan menerapkan sikap skeptisnya hanya sebatas melaksanakan tugas profesinya saja, tanpa sepenuhnya menjadi skeptis. Oleh karena itu, dengan adanya skeptisisme profesional dalam diri auditor akan mengakibatkan, sebagai contoh, auditor memberikan pertanyaan lebih dari yang biasa yang bersifat investigatif, menganalisa jawaban-jawaban dengan kritis dan secara hati-hati membandingkan hasil analisisnya dengan bukti-bukti yang diperoleh.

## 2.2 Pentingnya Skeptisisme Profesional

Pentingnya 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 dan hakim, dan penyelidik. Namun, dari berbagai bidang profesi dan akademis yang membutuhkan skeptisisme profesional, hanya auditor yang menyaratkan skeptisisme profesional dalam standar profesionalnya (Hurtt, 2003).

Seperti yang tercantum dalam SPAP seksi 230 (IAPI, 2011), skeptisisme profesional merupakan unsur yang terkandung dalam Standar Umum ketiga mengenai penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama dalam pelaksanaan pekerjaan auditor (*due professional care*). *Due professional care* merupakan komponen yang penting dalam proses audit. Banyak diskusi telah dilakukan mengenai praktik kerja yang dilakukan oleh manajemen audit,

supervisor, dan staff untuk menekankan pentingnya *due professional care* (Gallegos, 2003). Pendapat ini diperkuat dengan penelitian yang dilakukan oleh Rahman (dalam Bawono, 2010) dan Louwers dkk (2008) yang menyimpulkan bahwa *due professional care* merupakan faktor yang paling berpengaruh terhadap kualitas audit, dan kegagalan audit cenderung disebabkan karena kurangnya sikap skeptisisme profesional auditor dan *due professional care*. Oleh karena itu, skeptisisme profesional dan *due professional care* adalah prinsip yang fundamental dalam semua tindakan yang dilakukan auditor eksternal (Center for Audit Quality, 2010, dan Kopp dkk, 2003). Selain meningkatkan kualitas audit dan mendeteksi terjadinya *fraud*, skeptisisme profesional auditor juga berperan dalam mencegah terjadinya *fraud*. Penemuan Chen dkk (2009) mempertegas pentingnya skeptisisme profesional auditor yang ditunjukkan dalam bentuk tindakan audit (*audit actions*) karena dapat mengurangi kecenderungan manajer untuk melakukan *fraud*.

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 memengaruhi 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 memperkirakan 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).

Faktanya, skeptisisme profesional dalam auditing adalah penting karena: (1) skeptisisme profesional merupakan syarat yang harus dimiliki auditor yang tercantum di dalam standar audit (SPAP), (2) perusahaan-perusahaan audit internasional menyaratkan penerapan skeptisisme profesional dalam metodologi audit mereka, (3) skeptisisme profesional merupakan bagian dari pendidikan dan pelatihan auditor, dan (4) literatur akademik dan profesional di bidang auditing menekankan pentingnya skeptisisme profesional (Quadackers, 2009). Selain itu, banyak studi kasus yang oleh SEC (*Security and Exchange Commissions*) dilaporkan sebagai kegagalan auditor dalam mendeteksi salah saji material sebagai hasil dari kurangnya skeptisisme profesional, contohnya skandal Enron, WorldCom, Adelphia, dan Global Crossing (Quadackers, 2009, dan Kopp dkk, 2003).

### **2.3 Karakteristik Skeptisisme Profesional**

Meskipun Standar Profesional Akuntan Publik telah mendefinisikan skeptisisme profesional, namun tidak ada pedoman praktis mengenai skeptisisme dalam penerapannya. Setelah meneliti berbagai standar dan riset di berbagai bidang profesi dan akademis yang berkaitan dengan skeptisisme profesional, Hurtt

(2003) 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, 2003). 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, 2003). 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, 2003). 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, 2003). Karakteristik keenam, determinasi diri (*self-determination*), diperlukan oleh auditor untuk mendukung pengambilan keputusan, yakni menentukan tingkat kecukupan bukti-bukti audit yang sudah diperolehnya (Hurtt, 2003).

*Financial Reporting Council* (2010) menyebutkan dua aspek sifat skeptisisme, yakni pemikiran skeptis (*skeptical thinking*) dan tindakan skeptis (*skeptical action*). Kedua aspek ini dapat timbul dalam diri auditor, namun hanya tindakan skeptis yang dapat diamati secara langsung. Auditor yang memiliki pemikiran skeptis akan memiliki pola pikir yang skeptis, seperti bertanya-tanya, meragukan pendapat orang lain, dan keinginan untuk mengkonfrontasi argumen orang lain. Akan tetapi, pola pikir skeptis tersebut hanya akan diketahui oleh

auditor itu sendiri, dan tidak akan diketahui oleh orang lain jika auditor tersebut tidak melakukan tindakan skeptis untuk menunjukkan sifat skeptis yang dimilikinya. Bentuk tindakan skeptis ini dapat ditunjukkan dengan tindakan-tindakan auditor yang dikemukakan oleh Chen dkk (2009).

Dari hasil meneliti berbagai standar dan riset terdahulu, Chen dkk (2009) mengidentifikasi tiga perubahan tindakan audit (*audit actions*) yang dilakukan oleh auditor yang mengalami peningkatan skeptisisme profesional, yaitu pertanyaan yang diajukan kepada manajemen akan semakin banyak dan mendetil, sampel audit yang diambil akan lebih banyak dan luas, dan perubahan teknik dan cara pengujian-pengujian audit yang dilakukan. Auditor yang mengalami peningkatan skeptisisme akan mempraktekkan salah satu atau seluruh tindakan audit tersebut, misalnya ketika menemukan indikasi terjadinya *fraud* yang dilakukan oleh klien. Bahkan Chen dkk (2009) menemukan bahwa dari ketiga bentuk tindakan audit yang dilakukan auditor tersebut, dua diantaranya, yakni kuantitas dan kualitas pertanyaan yang diajukan dan perubahan cara pengujian audit yang dilakukan, dapat mengurangi intensi manajer untuk melakukan *fraud*.

Standar Auditing secara implisit mengartikan skeptisisme profesional sebagai proses pertimbangan yang terdiri dari dua proses diagnostik, yakni *divergent thinking* dan *convergent thinking* (Plumlee dkk, 2012). Kedua faktor proses diagnostik ini menunjukkan tingkat skeptisisme auditor dalam menganalisa bukti-bukti yang ada. *Divergent thinking* menuntut auditor untuk memikirkan beragam penjelasan untuk bukti-bukti yang diperoleh atau dianggap tidak biasa, sedangkan *convergent thinking* mendorong auditor untuk menilai dan menyeleksi

penjelasan-penjelasan yang sudah mereka pikirkan tersebut dan memilih yang dianggap masuk akal. Dengan mengubah bentuk skeptisisme profesional ke dalam proses kognitif semacam ini, akan lebih memungkinkan untuk auditor dapat menentukan tingkat skeptisisme yang diperlukannya saat mengaudit klien.

#### **2.4 Faktor-Faktor yang Memengaruhi 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 (*skeptical mindset*), dan pola pikir skeptis akan membentuk tindakan skeptis. Kecenderungan bentuk skeptisisme yang dimiliki auditor menentukan faktor-faktor yang dapat memengaruhi 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.

Penelitian Murtanto (dalam Lastanti, 2005) menyimpulkan bahwa pengalaman dan pengetahuan merupakan komponen penting bagi keahlian auditor. 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 bentuk insentif yang diberikan secara formal maupun informal (*Financial Reporting Council*, 2010). Auditor dengan pengalaman yang banyak akan menunjukkan tingkat skeptisisme profesional yang lebih tinggi (Anugerah dkk, 2011).

Kantor tempat auditor bekerja, sebagai sebuah perusahaan, akan berusaha menjaga hubungan baik dengan kliennya. Hal ini dapat memengaruhi 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 akan memengaruhi skeptisisme tim 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 memengaruhi kinerja auditor karena tekanan untuk menyelesaikan proses audit dengan tepat waktu (*Financial Reporting Council*, 2010).

Relasi yang terbentuk antara auditor dan klien juga dapat memengaruhi skeptisisme auditor. Penelitian Asare dan McDaniel (dalam Hurtt, 2003) menemukan bahwa kedekatan antara auditor dan klien dapat memengaruhi skeptisisme profesional auditor, semakin dekat auditor dengan kliennya, semakin rendah skeptisisme profesionalnya, dan sebaliknya. Menurut Sweeney dan Pierce (--), kerja sama dan kepercayaan mutualisme yang terbentuk secara berlebihan (*excessive*) antara auditor dan klien akan mengurangi skeptisisme auditor.

Pendapat ini didukung oleh Shaub dan Lawrence (2004, dalam *Financial Reporting Council*, 2010), kepercayaan yang tidak wajar (berlebihan) merupakan salah satu dari lima ancaman besar terhadap independensi dan skeptisisme auditor. Oleh karena itu dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 (Menteri Keuangan, 2008) ditegaskan bahwa sebuah KAP boleh memberikan jasa audit pada satu perusahaan yang sama sebanyak maksimal enam kali tahun buku berturut-turut, dan seorang auditor boleh memberikan jasa audit pada satu perusahaan yang sama sebanyak maksimal tiga kali tahun buku berturut-turut. Hal ini ditujukan untuk mencegah terjadinya relasi mutualisme seperti yang dimaksud oleh Sweeney. Lewicki dan Bunker (1996, dalam *Financial Reporting Council*, 2010) dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa tingkat kepercayaan paling optimal untuk relasi yang terjalin antara auditor dan kliennya sebaiknya berada pada tingkat paling rendah yakni *calculus-based*, yakni kepercayaan hanya didasarkan atas pemikiran rasional dan nilai untung ruginya (*costs and benefits*). Dengan begitu, auditor tidak akan mudah dipengaruhi oleh klien, dapat bertindak dengan bebas dalam menjalankan tugas-tugas auditnya, dan tidak terikat hubungan lain dengan kliennya selain hubungan yang bersifat profesional. Meskipun demikian, Bazerman dkk (1997) mengatakan bahwa tidak mungkin auditor dapat sepenuhnya menjadi independen dan bersikap netral karena auditor sendiri disewa dan dibayar oleh manajer klien. Selain itu, Bazerman dkk juga menyebutkan lima penyebab auditor menjadi bias dalam memberikan opininya dan tidak bebas menerapkan sikap skeptisnya. Pertama, secara statistik, dampak kerugian yang dirasakan oleh perusahaan klien yang mendapatkan opini buruk

dari auditor akan dapat dihitung dan dinilai secara langsung, terutama karyawan-karyawan dan manajemen klien. Kedua, banyak dampak langsung yang dapat dirasakan oleh auditor, seperti kehilangan klien dan putusnya kontrak dengan klien. Ketiga, perusahaan audit menjalin hubungan dengan banyak perusahaan yang diaudit. Jika auditor memberikan opini buruk pada salah satu kliennya, kemungkinan perusahaan lain yang berprospek untuk menggunakan jasa perusahaan audit tersebut akan mempertimbangkan kembali untuk memilih menggunakan jasa perusahaan audit tersebut. Keempat, standar pelaporan keuangan terkadang bersifat fleksibel dan ambigu, hal ini bisa digunakan auditor untuk merasionalisasi penyimpangan yang terjadi di laporan keuangan kliennya. Kelima, masih ada kemungkinan untuk merasionalisasi dan menyalahkan pihak lain seandainya opini yang diberikan oleh auditor tidak akurat.

Pengalaman yang dimiliki auditor juga dapat meningkatkan pertimbangan dan keputusan skeptis auditor (Quadackers, 2009). Dalam penelitiannya, auditor yang diberikan tugas sesuai dengan banyak pengalaman yang dimilikinya akan menunjukkan tingkat skeptisisme yang lebih tinggi daripada auditor yang kurang berpengalaman di bidang yang ditugaskannya. Carpenter dkk (2002) menambahkan bahwa pengalaman harus disertai dengan *feedback* kepada auditor, karena kecenderungan *fraud* jarang terjadi, dan sekalipun ada, sangat jarang dapat dideteksi oleh auditor. Hal ini menyebabkan pengalaman auditor dalam menghadapi *fraud* akan sangat terbatas, bahkan mungkin tidak pernah dialami oleh auditor karena tidak mampu mendeteksinya. Oleh karena itu diperlukan

*feedback* dan pelatihan mengenai *fraud* harus diberikan pada auditor agar auditor dapat mengarahkan skeptisismenya dalam usahanya mendeteksi *fraud* tersebut.

Suasana hati (*moods*) dapat memengaruhi tingkah laku seseorang berdampak terhadap sikap, cara bekerja, dan cara berinteraksi dengan orang lain. Suasana hati positif (*positive moods*), akan membentuk perasaan senang, gembira, dan bahagia. Sedangkan suasana hati yang negatif (*negative moods*) akan membentuk perasaan seperti sedih, depresi, dan duka. Penelitian Chung dkk (2005) membuktikan bahwa suasana hati berpengaruh terhadap tingkat skeptisisme profesional auditor, yang juga berpengaruh terhadap cara kerja, metode audit yang digunakan, dan keputusan yang diambil. Suasana hati yang positif akan menurunkan skeptisisme profesional auditor, sedangkan suasana hati negatif akan meningkatkan skeptisisme profesional auditor. Menurut Chung, hal ini disebabkan karena pada saat suasana hati positif, auditor akan membentuk pola pikir positif dan akan menerima pendapat manajemen dengan senang dan menganggap semua hal adalah baik dan benar. Selain itu, suasana hati positif ini akan membuat auditor cenderung untuk mempertahankan suasana hatinya agar terus merasa senang dan bahagia dengan cara tidak menggali bukti-bukti audit atau pernyataan-pernyataan secara lebih mendalam karena khawatir jika mendapatkan sesuatu yang kurang menyenangkan, seperti kecurangan atau salah saji material, akan memengaruhi kondisinya saat itu, menimbulkan stress, dan dapat mengubah suasana hatinya menjadi negatif. Di sisi lain, suasana hati negatif akan membuat auditor menjadi lebih skeptis karena akan memancing ingatan/memori negatif dari pengalaman-pengalaman sebelumnya dan akan

membuat penilaian yang negatif terhadap hal-hal yang diterimanya. Oleh karena itu, auditor yang memiliki suasana hati negatif akan lebih menggali bukti-bukti audit secara lebih mendalam, tidak mudah mempercayai asersi yang diberikan manajemen, mengambil waktu lebih lama dalam membuat keputusan, dan mengubah metode audit yang digunakannya.

Staf klien dapat memengaruhi dan memanipulasi skeptisisme profesional auditor. Sebagai pihak yang mengetahui seluk-beluk perusahaannya, staf klien dapat mengarahkan auditor pada sektor-sektor yang dianggap aman untuk diperiksa (Sweeney dan Pierce, --). Selain itu staf klien juga dapat menggunakan tekanan waktu untuk memaksa auditor menyelesaikan prosedur auditnya dengan cepat, memilih sampel tertentu untuk auditor, dan memberikan jawaban yang menyesatkan bagi auditor. Tekanan yang diberikan dari staf klien ini sangat efektif untuk mencegah auditor menerapkan skeptisisme profesionalnya, terutama bagi auditor yang belum berpengalaman (*Financial Reporting Council, 2010*).

Tekanan pasar juga memengaruhi skeptisisme profesional auditor. Shaub dan Lawrence (1999, dalam *Financial Reporting Council, 2010*) dalam penelitiannya menemukan bahwa tingkat skeptisisme yang dimiliki staf auditor lebih tinggi daripada partner dan manajer. Menurut mereka, hal ini dikarenakan staf auditor lebih fokus untuk menjalankan tugas di lapangan dengan sebaik-baiknya, sedangkan partner dan manajer yang berada di level atas lebih memikirkan mengenai masa depan hubungan mereka dengan klien dan citra perusahaan auditing (KAP) mereka di pasar, misalnya dengan kecepatan penyelesaian audit.

Kepercayaan interpersonal (*interpersonal trust*) merupakan faktor yang memiliki pengaruh besar terhadap skeptisisme (Quadackers, 2009). Semakin rendah kepercayaan interpersonal auditor terhadap kliennya, semakin skeptis sikap yang ditunjukkannya. Selain itu, penelitian Quadackers juga menunjukkan adanya hubungan antara situasi pengendalian internal klien dengan skeptisisme. Pengendalian internal klien ini menentukan tingkat risiko yang akan dihadapi oleh auditor. Meskipun tingkat skeptisisme yang dimiliki auditor berbeda-beda, tergantung sifat bawaannya (*trait*), namun dalam situasi risiko audit yang rendah, tidak ada perbedaan tingkat skeptisisme yang ditunjukkan oleh auditor dengan *trait* yang berbeda, sedangkan disaat situasi risiko audit yang tinggi, tingkat skeptisisme yang ditunjukkan akan dipengaruhi oleh sifat bawaan auditor (Quadackers, 2009). Hal ini menunjukkan bahwa tingkat risiko yang dihadapi auditor memengaruhi skeptisisme profesionalnya. Semakin tinggi risiko yang dihadapi, semakin skeptis auditor menyikapi kliennya.

## **2.5 Skeptisisme Profesional dalam Standar Profesional Akuntan Publik**

Standar Auditing yang berlaku di Indonesia, Standar Profesional Akuntan Publik, yang terbagi ke dalam sepuluh standar, yakni tiga Standar Umum, tiga Standar Pekerjaan Lapangan, dan empat Standar Pelaporan, mengatur berbagai hal yang berkaitan dengan kriteria atau mutu kinerja auditor, serta pertimbangan yang digunakan dalam pelaksanaan auditnya. 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), Forehand dan Grier (2002), Shelton dkk (2001, dalam Hurtt, 2003), (Peecher, 1996), Asare dan McDaniel (1996, dalam Hurtt, 2003), mengenai faktor-faktor yang dapat memengaruhi skeptisisme profesional auditor, sebagian besar berhubungan dengan Standar Auditing yang berlaku, terutama Standar Umum dan Standar Pekerjaan Lapangan.

Standar Umum yang pertama, yakni kompetensi auditor, memiliki kontribusi terhadap skeptisisme profesional. Standar Umum yang pertama ini menyaratkan auditor untuk memiliki keahlian, pelatihan teknis, dan pengalaman yang cukup untuk dapat melaksanakan audit (IAPI, 2011). Penelitian membuktikan bahwa pelatihan dan pengalaman dapat meningkatkan skeptisisme profesional (lihat Suprianto, 2010, Quadackers, 2009, Suraida, 2005, dan Carpenter dkk, 2002). Standar Umum yang kedua, mengenai independensi auditor juga memiliki kontribusi terhadap skeptisisme profesional. Standar Umum yang kedua ini menyaratkan auditor untuk terbebas dari segala bentuk perikatan dengan klien yang diaudit untuk dapat memberikan opini yang netral dan tidak berpihak pada klien maupun pihak eksternal lainnya (IAPI, 2011). Dalam Standar Umum auditing, independensi dipandang sebagai masalah mutu pribadi (SA seksi 220.04), dalam hal ini independensi bukan sesuatu yang dapat diukur atau diamati secara langsung, melainkan lebih pada sifat bawaan yang dimiliki oleh auditor. Sama dengan independensi, Standar Umum yang ketiga, yakni kemahiran profesional auditor, juga termasuk dalam sifat bawaan auditor yang berkontribusi terhadap skeptisisme profesional (lihat Rahman (2009, dalam Bawono, 2010), dan Louwers dkk, 2008). Menurut penelitian yang dilakukan oleh Hurtt (2010), *trait*,

yang merupakan sesuatu yang sudah menjadi bawaan dalam diri seseorang, dapat memengaruhi pola pikir skeptis auditor dan dapat dimanipulasi dengan mengkondisikan keadaan (*state*) (Forehand dan Grier, 2002).

Standar Pekerjaan Lapangan yang pertama mengharuskan auditor untuk melakukan perencanaan dan menekankan pentingnya supervisi (IAPI, 2011). Perencanaan audit melibatkan banyak pertimbangan, terutama berkenaan dengan latar belakang klien dan masalah-masalah yang berkaitan dengan entitas yang diaudit. Hal-hal yang termasuk dalam perencanaan ini memiliki kontribusi terhadap skeptisisme profesional auditor, contohnya risiko pengendalian internal klien (lihat Quadackers, 2009). Standar Pekerjaan Lapangan yang kedua menyaratkan auditor untuk mendapatkan pemahaman memadai mengenai pengendalian internal klien (IAPI, 2011). Pengendalian internal merupakan bagian dari latar belakang klien yang diaudit. Sebelum dapat menerapkan skeptisisme profesionalnya, auditor perlu terlebih dahulu mengetahui entitas yang akan diauditnya. Oleh karena itu, auditor wajib mengetahui terlebih dahulu seluk-beluk perusahaan kliennya termasuk sistem pengendalian dan latar belakang kliennya (lihat Suprianto, 2010, dan Suraida, 2005). Standar Pekerjaan Lapangan yang ketiga menyaratkan auditor untuk memperoleh bukti audit yang kompeten melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi untuk dapat menyatakan pendapat atas laporan keuangan (IAPI, 2011). Bukti audit dibutuhkan oleh klien untuk dapat memperkuat pernyataan yang diberikannya. Apabila klien tidak dapat menyediakan bukti yang dapat dipercaya yang menyertai pernyataan

yang diberikannya, auditor dapat meragukan kebenaran pernyataan tersebut dan meningkatkan sikap skeptisnya terhadap kliennya.

## **2.6 Usaha yang Dapat Dilakukan Untuk Meningkatkan Skeptisisme Profesional**

Menurut *Financial Reporting Council* (2010), ada dua lingkup area yang dapat mengembangkan dan meningkatkan skeptisisme auditor, yakni (1) rekrutmen, pelatihan dan motivasi/penghargaan, dan (2) metodologi audit yang digunakan. Karakteristik skeptisisme bawaan setiap orang akan berbeda-beda, beberapa memiliki tingkat skeptisisme yang lebih tinggi daripada yang lain (*Financial Reporting Council*, 2010). Seperti halnya karyawan/auditor yang baru direkrut, tingkat skeptisismenya juga akan berbeda-beda. Untuk auditor yang memiliki skeptisisme yang tinggi sejak awal, maka yang dibutuhkan adalah pengalaman di lapangan, sedangkan untuk auditor yang skeptisismenya lebih rendah, perlu diberikan pelatihan terlebih dahulu. Pelatihan diperlukan untuk meningkatkan skeptisisme profesional auditor. Pelatihan *fraud* terbukti dapat mengurangi perbedaan antara auditor yang memiliki skeptisisme rendah dan tinggi, hal ini menunjukkan bahwa skeptisisme profesional dapat dipengaruhi dengan adanya pelatihan (Quadackers, 2009). Plumlee dkk (2012) menemukan bahwa pelatihan yang diberikan pada auditor dapat meningkatkan pengetahuan dan kemampuan *divergent* dan *convergent thinking* auditor secara signifikan. Peningkatan kemampuan *divergent* dan *convergent thinking* oleh auditor ini akan meningkatkan kuantitas dan kualitas penjelasan yang dihasilkan oleh auditor dan

kemampuan menyeleksi penjelasan yang paling tepat dari alternatif penjelasan yang mereka peroleh. Penelitian Chung (2005) menyimpulkan bahwa untuk dapat menjaga skeptisisme profesional auditor, maka perlu pelatihan untuk meningkatkan kewaspadaan auditor untuk mengenali suasana hati terutama disaat suasana hati positif. Hal ini ditujukan agar sekalipun auditor sedang memiliki suasana hati positif, auditor tetap dapat menjaga sikap profesionalnya dalam mengaudit klien.

Dua jenis pelatihan yang dapat dilakukan untuk meningkatkan skeptisisme profesional adalah pelatihan langsung dan pelatihan tidak langsung (*Financial Reporting Council*, 2010). Pelatihan tidak langsung diperoleh dari simulasi yang disesuaikan dengan kebutuhan, misalnya dengan *workshop*, atau pelatihan-pelatihan audit. Sedangkan pelatihan langsung diperoleh melalui *mentoring* atau pelatihan yang diberikan secara langsung melalui praktik dan pengarahan oleh staf auditor senior kepada staf auditor junior. Namun, pelatihan tidak langsung sendiri tidak akan efektif untuk melatih skeptisisme profesional dikarenakan faktor tekanan yang ada saat auditor terjun ke lapangan langsung. Oleh karena itu, pelatihan tidak langsung tersebut harus diperkuat dengan budaya perusahaan auditor dan pelatihan langsung seperti *mentoring*. Usaha lainnya yang dapat dilakukan menurut *Financial Reporting Council* (2010) adalah pemberian motivasi atau penghargaan, yang akan lebih mendorong para auditor untuk berprestasi dalam bidangnya, dan untuk itu mereka harus dapat mengerjakan tugas-tugasnya dengan baik, salah satunya adalah pencarian bukti-bukti audit yang relevan dan *reliable*.

Pelatihan yang disertai *feedback* dapat meningkatkan skeptisisme profesional auditor jika dibandingkan dengan pengalaman semata (Carpenter dkk, 2002). Carpenter dkk menjelaskan bahwa sesuatu yang dialami akan lebih mudah diingat daripada sesuatu yang diperoleh dari pembelajaran, sehingga hanya dengan mengharuskan auditor menerapkan skeptisisme dalam melaksanakan tugas-tugasnya tidak akan membuat auditor memiliki skeptisisme yang tinggi. Dalam penelitiannya, Carpenter dkk menemukan bahwa auditor junior yang diberikan pelatihan dan *feedback* dalam mendeteksi *fraud* lebih dapat mendeteksi *fraud* yang terjadi dalam laporan keuangan dibandingkan dengan auditor yang memiliki banyak pengalaman namun belum pernah diberikan pelatihan *fraud*.

Selain pelatihan, motivasi dan penghargaan, metodologi audit juga dapat memengaruhi skeptisisme. Auditor yang bekerja dengan metode *checklist* dalam menjalankan tugas auditnya tidak akan bebas mengekspresikan sikap skeptisnya. Oleh karena itu, untuk mendorong skeptisisme profesional auditor, sebaiknya selain menugaskan auditor untuk bekerja sesuai dengan *checklist* yang ada, digunakan juga metodologi yang mendorong auditor untuk menanyakan pertanyaan-pertanyaan terbuka kepada manajemen klien dan melakukan *follow up* terhadap respon yang diberikan manajemen (*Financial Reporting Council*, 2010).

Pengawasan yang diberikan dari auditor senior terhadap auditor junior juga dapat meningkatkan skeptisisme auditor junior. Hal ini disebabkan karena selain dituntun dan mendapatkan pengetahuan dari auditor senior yang lebih berpengalaman, kecenderungan mereka untuk bekerja dan menggali bukti-bukti

audit secara lebih dalam lebih besar karena merasa pekerjaan mereka diawasi dan diperiksa (*Financial Reporting Council, 2010*).

Keterlibatan badan-badan pengawas auditor dapat memberikan pelajaran kepada para auditor untuk dapat meningkatkan skeptisisme profesionalnya dengan menerbitkan hasil-hasil investigasi dari kegagalan audit terdahulu (*Financial Reporting Council, 2010*). Pelajaran yang diperoleh dari kasus-kasus yang pernah terjadi dapat menambahkan pengetahuan auditor dan mengantisipasi kemungkinan terjadinya *fraud* yang serupa, sehingga kewaspadaan auditor menjadi lebih meningkat.