

Pengaruh Skeptisme Personal Dan Skeptisme Situasional (*Client-Specific Experiences*) Terhadap Keputusan Audit

INNEKE PUSPITA FRANSISKA

DEWI FATMAWATI*

Universitas Gadjah Mada

Abstract: *Professional skepticism can be divided into personal skepticism and situational skepticism. This study aims at investigating the influence of both personal skepticism and situational skepticism on auditors' judgment. One of situational skepticism can be presented by audit experience from previous years (Client-Specific Experiences). This study uses an experiment with 2x3 between-subject design which divides personal skepticism into high and low, and the description of audit experience from previous years into positive, negative and neutral. Participants in this study are 227 students from undergraduate and professional accounting programs. Using ANOVA as a tool of analysis, the results of this study show that auditors make an audit judgment largely based on their experience with clients from previous years not based on their personal skepticism. The results also show that professional accounting students are more likely to have a higher level of skepticism compared to that of undergraduate students, implying that education and training programs are essential to improve auditors' level of professional skepticism.*

Keywords: *professional skepticism, personal skepticism, situational skepticism, auditor, audit judgment, audit experience*

1. Pendahuluan

Audit laporan keuangan berperan untuk mengurangi risiko informasi yang terkandung dalam laporan keuangan. Risiko informasi yang dimaksud ialah kemungkinan bahwa informasi yang terkandung dalam laporan keuangan tidak benar, tidak lengkap maupun mengandung bias. Salah satu penyebab risiko informasi ialah perbedaan kepentingan antara pengguna dengan penyusun laporan keuangan. Oleh sebab itu, audit laporan keuangan perlu dilakukan oleh pihak independen yaitu auditor. Setelah seluruh prosedur audit dilakukan, auditor menyusun opini atas kewajaran laporan keuangan, apakah telah disusun sesuai dengan standar yang berlaku. Opini auditor tersebut menambah kredibilitas laporan keuangan sehingga para pengguna dapat mengandalkan informasi yang terkandung di dalamnya sebagai dasar untuk pengambilan keputusan ekonomi.

* Alamat korespondensi: dewi.fatma@gmail.com

Sebagai individu profesional, auditor memiliki standar dan kode etik yang wajib diikuti dan dipatuhi untuk menjaga nama baik profesi dan menjaga kepercayaan masyarakat terhadap profesi tersebut. Standar umum ketiga dari Standar Profesional Akuntan Publik menjelaskan bahwa auditor dituntut untuk memiliki sikap profesionalisme yang tinggi dalam menjalankan tugas. Sikap profesionalisme auditor akan menyebabkan auditor lebih berhati-hati dan cermat dalam merencanakan dan melaksanakan audit. Sikap profesionalisme auditor salah satunya ditunjukkan dengan tingginya skeptisme profesional auditor.

Kurangnya sikap skeptisme profesional yang dimiliki oleh auditor ditengarai menjadi salah satu penyebab kegagalan audit (Beasley, 2001). Untuk mengurangi risiko kegagalan audit, auditor harus mengaplikasikan skeptisme profesional sepanjang pelaksanaan audit, termasuk dalam tahap perencanaan audit. Pada tahap perencanaan audit, auditor menentukan ekspektasi awal audit atas kemungkinan adanya salah saji material pada laporan keuangan dan faktor yang mempengaruhi salah saji material tersebut. Ekspektasi awal audit dikembangkan berdasarkan skeptisme profesional auditor yang menduga potensi salah saji material berupa kecurangan (*fraud*) atau kekeliruan (*error*).

Pada audit berkelanjutan, auditor akan mengembangkan ekspektasi awal audit berdasarkan pengalaman tahun sebelumnya dengan klien. Meskipun begitu, sikap skeptisme profesional tetap harus dipertahankan meskipun pada tahun sebelumnya auditor mendapat pengalaman positif dari klien. SAS No.99 menjelaskan bahwa auditor harus mempertahankan sikap skeptisme dalam melaksanakan seluruh kegiatan audit dengan mengabaikan pengalaman sebelumnya dengan klien atau keyakinan awal mengenai kejujuran dan integritas klien (AICPA, 2003). Hal ini disebabkan dalam setiap tahun berjalan tetap terdapat kemungkinan dan risiko terjadinya salah saji material yang disebabkan oleh kecurangan (*fraud*) di dalam perusahaan.

Popova (2013) menguji pengaruh skeptisme profesional terhadap keputusan audit. Hasil pengujian Popova (2013) menjelaskan bahwa *client-specific experiences* (CSE) atau pengalaman mengaudit tahun lalu berpengaruh positif terhadap keputusan audit. Subjek penelitian yang digunakan oleh Popova (2013) ialah siswa audit dengan asumsi bahwa skeptisme yang dihasilkan dari karakter personal mereka belum dipengaruhi oleh pengalaman mengaudit.

Peneliti tertarik untuk melakukan kembali penelitian yang dilakukan oleh Popova (2013) guna mengetahui pengaruh kedua model skeptisme terhadap keputusan audit dalam konteks Indonesia. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Popova (2013), penelitian ini akan menambah variabel baru yaitu tingkat pendidikan formal akuntansi, terutama dalam bidang pengauditan.

Tujuan penelitian ini ialah untuk menganalisis pengaruh skeptisme profesional baik yang dihasilkan oleh skeptisme personal maupun skeptisme situasional terhadap keputusan audit dengan menggunakan desain eksperimen 2x3 antar subjek. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa keputusan audit secara signifikan dipengaruhi oleh skeptisme situasional. Dari penelitian ini juga menunjukkan bahwa auditor yang memiliki pendidikan formal akuntansi yang lebih tinggi cenderung memiliki tingkat skeptisme yang lebih tinggi.

Penelitian ini diharapkan memberikan kontribusi tambahan untuk pengetahuan dan pengembangan teori di bidang pengauditan. Selain itu, hasil dari penelitian ini juga dapat dijadikan rujukan bagi auditor untuk meningkatkan tingkat skeptisme personal mereka untuk mengurangi risiko kegagalan audit. Salah satu cara untuk meningkatkan skeptisme personal mereka ialah dengan meningkatkan pendidikan formal mereka. Selanjutnya, makalah ini ditulis dengan sistematika berikut ini. Bagian kedua dari makalah ini akan memaparkan sejumlah penelitian terdahulu yang menjadi dasar untuk pengembangan hipotesis. Bagian ketiga menjelaskan detail metoda yang digunakan dalam penelitian ini, sedangkan bagian keempat berisi tentang data responden dan pengujian hipotesis. Selanjutnya bagian terakhir berisi kesimpulan, keterbatasan dan saran untuk penelitian selanjutnya.

2. Kerangka Teoritis dan Pengembangan Hipotesis

2.1. Skeptisme Profesional

Standar Umum Ketiga dari Standar Profesi Akuntan Publik menjelaskan bahwa skeptisme profesional ialah sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi kritis terhadap bukti audit (IAPI, 2011). Dalam mengaplikasikan skeptisme profesional, auditor tidak mengasumsikan bahwa klien tidak jujur, namun tidak juga langsung mempercayai informasi yang dibuat oleh manajemen perusahaan ialah benar (IAPI, 2011).

Hurtt (2010) menggambarkan bahwa skeptisme profesional merupakan karakteristik individual multi-dimensi. Sebagai karakteristik individual, skeptisme profesional dapat berbentuk sifat bawaan masing-masing (*trait*), yakni aspek yang stabil dan bertahan lama dalam diri seseorang dan juga situasional (*state*), yaitu kondisi sementara yang disebabkan oleh situasi tertentu.

Popova (2013) menggambarkan skeptisme situasional dapat diperoleh dari pengalaman mengaudit klien tertentu pada tahun sebelumnya (*client-specific experiences*). CSE dihasilkan dari interaksi antara auditor dengan klien, lebih spesifik, CSE didasari oleh keinginan klien untuk bekerjasama dengan auditor (Popova, 2013). Terdapat beberapa tipe CSE yang digambarkan oleh Popova (2013) yaitu CSE positif, negatif dan netral. CSE positif menggambarkan bahwa klien bersedia bekerja sama dengan auditor saat melaksanakan prosedur audit dan dinilai jujur pada audit tahun sebelumnya, sebaliknya pada CSE negatif menggambarkan klien membantah dan terdapat kemungkinan bahwa klien tidak jujur, sedangkan CSE netral menggambarkan auditor belum memiliki pengalaman mengaudit klien pada tahun sebelumnya dan auditor tidak mengetahui kejujuran klien.

2.2. Keputusan Audit (*Audit Judgment*) – Ekspektasi Awal Kecurangan/Kekeliruan

Standar audit membedakan dua tipe salah saji dalam laporan keuangan yaitu kecurangan (*fraud*) dan kekeliruan (*error*) baik hal tersebut material maupun tidak material (Arens *et al.*, 2014). SAS No. 99 menyatakan bahwa kecurangan ialah tindakan secara sengaja yang mengakibatkan salah saji pada laporan keuangan (Pany& Whittington, 2010). Kecurangan dapat dibedakan menjadi dua yaitu *misappropriation of assets* yang sering disebut kecurangan pegawai dan *fraudulent financial reporting*. Sedangkan kekeliruan menurut SAS No. 99 ialah salah saji yang tidak disengaja (Pany& Whittington, 2010). Kekeliruan dihasilkan dari kesalahan penghitungan, penghilangan, kesalahpahaman dan kesalahan pengaplikasian standar akuntansi serta kesalahan dalam menyimpulkan dan mendeskripsikan (Arens *et al.*, 2014).

Standar audit tidak membedakan tanggung jawab auditor untuk mencari dan menemukan kecurangan ataupun kekeliruan (Arens *et al.*, 2014). Akan tetapi, berdasarkan SA Seksi 311 paragraf 7, yang menjadi pertimbangan utama auditor dalam audit laporan keuangan ialah berkaitan dengan salah saji material yang dihasilkan oleh kecurangan (IAPI, 2011). Dasar pertimbangan tersebut dikarenakan kecurangan akan berdampak lebih berbahaya bagi kelangsungan hidup perusahaan jika

dibandingkan dengan kekeliruan dalam jumlah nominal salah saji yang sama. Hal ini disebabkan kecurangan didasari dengan tindakan secara sengaja untuk merampas properti atau hak orang lain (Arens *et al.*, 2014). Selain itu, kecurangan juga cenderung dirahasiakan dan sulit terungkap sehingga seiring waktu berjalan, kecurangan yang tidak terungkap akan terus meningkat dan merugikan perusahaan hingga perusahaan pada akhirnya mengalami kebangkrutan.

Pada tahap perencanaan audit, auditor menilai risiko salah saji material pada laporan keuangan. Kemudian, auditor menentukan ekspektasi awal apakah risiko salah saji material tersebut disebabkan oleh kecurangan atau kekeliruan. Skeptisme profesional dan informasi latar belakang klien berperan penting dalam menentukan ekspektasi awal audit terhadap kemungkinan adanya kecurangan atau kekeliruan (Whittington&Pany, 2010).

2.3. Dampak dari Skeptisme Profesional sebagai Karakter Personal terhadap Keputusan Audit (Audit Judgment)

Setiap manusia memiliki kecenderungan masing-masing dalam mempercayai sesuatu. Kecenderungan tersebut dapat dipengaruhi oleh beberapa faktor seperti karakter personal, keyakinan mengenai sifat manusia dan sikap individu masing-masing (Kee & Knox, 1970). Pada dasarnya, dalam setiap karakter personal, individu memiliki intelegensi dasar untuk menentukan apakah suatu hal dapat dipercaya atau tidak (Nelson, 2009).

Skeptisme profesional dibentuk oleh karakter personal dari masing-masing auditor. Oleh sebab itu, skeptisme profesional yang dimiliki oleh setiap auditor memiliki tingkat yang berbeda antara satu dengan yang lainnya. Beberapa auditor memiliki tingkat skeptisme yang lebih tinggi dibandingkan dengan yang lainnya sehingga menyebabkan auditor tersebut memiliki kecenderungan untuk meragukan beberapa pernyataan yang diberikan oleh klien. Sikap skeptisme tersebut juga memberikan pengaruh terhadap keputusan auditor atas risiko salah saji material yang terdapat dalam laporan keuangan klien.

Popova (2013) menjelaskan bahwa auditor yang memiliki tingkat skeptisme tinggi akan memilih kecurangan sebagai ekspektasi awal atas risiko salah saji material dalam laporan keuangan klien. Auditor dengan tingkat skeptisme personal yang tinggi cenderung untuk tidak mempercayai klien

yang menyebabkan auditor tersebut menentukan ekspektasi awal audit berupa kecurangan. Berdasarkan penjelasan tersebut, maka dikembangkan hipotesis pertama sebagai berikut.

H1. *Auditor dengan skeptisme personal yang tinggi akan memilih kecurangan sebagai ekspektasi awal mereka dibandingkan dengan auditor yang memiliki karakter skeptisme lebih rendah.*

2.4. Dampak dari Skeptisme Profesional berdasarkan Pengalaman Mengaudit Sebelumnya (Situasional) terhadap Keputusan Audit (Audit Judgment)

Dalam SAS No. 99 mengatur bahwa auditor yang melakukan audit berkelanjutan seharusnya tetap mampu mempertahankan sikap skeptisme profesionalnya untuk menjalankan seluruh kegiatan audit dengan mengabaikan pengalaman mengaudit klien pada tahun sebelumnya atau keyakinan awal terhadap kejujuran dan integritas klien (AICPA, 2003). Auditor dianjurkan untuk melihat laporan audit tahun lalu untuk membantu melaksanakan audit yang efisien, namun apabila yang melaksanakan audit pada tahun sebelumnya merupakan auditor yang sama, auditor disarankan untuk mengabaikan pengalaman tersebut. Hal ini dilakukan agar auditor mampu memberikan opini yang lebih objektif pada periode sekarang dan mengurangi risiko tidak terdeteksinya kecurangan pada laporan keuangan periode sekarang.

Hasil penelitian Popova (2013) menunjukkan bahwa CSE pada tahun sebelumnya berpengaruh dalam menentukan ekspektasi awal audit terhadap risiko salah saji material yang ditemukan dalam laporan keuangan klien. Auditor yang memperoleh CSE negatif cenderung memandang klien kurang dapat dipercaya sehingga auditor berekspektasi bahwa risiko salah saji material yang ditemukan dalam laporan keuangan merupakan kecurangan. Berdasarkan penjelasan tersebut, maka dikembangkan hipotesis kedua sebagai berikut.

H2. *Auditor yang memperoleh CSE negatif akan memilih kecurangan sebagai ekspektasi awal mereka dibandingkan dengan auditor yang memperoleh CSE positif*

2.5. Perbandingan Skeptisme Personal dengan Skeptisme Situasional

Penelitian yang dilakukan oleh Rose (2007) dalam Tuanakotta (2011) menyimpulkan bahwa auditor dengan tingkat skeptisme lebih tinggi akan lebih sensitif terhadap pelaporan yang agresif

dibandingkan dengan auditor yang memiliki tingkat skeptisme rendah. Mereka cenderung menyimpulkan salah saji dalam laporan keuangan merupakan hal yang disengaja atau kecurangan yang dilakukan oleh klien. Pada auditor yang memiliki tingkat skeptisme yang tinggi, mereka tidak akan terpengaruh oleh CSE pada tahun-tahun sebelumnya baik positif maupun negatif.

Sebaliknya, pada auditor dengan skeptisme personal yang lebih rendah, mereka lebih mudah mempercayai orang lain karena mereka berasumsi bahwa orang lain secara umum dapat dipercaya (Popova, 2013). Dengan kata lain, auditor dengan tingkat skeptisme yang lebih rendah akan lebih mempercayai klien, sehingga ketika mereka memperoleh CSE positif, mereka akan cenderung menentukan ekspektasi awal atas risiko salah saji material yang ditemukan dalam laporan keuangan merupakan kekeliruan (*error*). Namun sebaliknya, ketika auditor tersebut memperoleh CSE negatif, akan terjadi ketimpangan (*gap*) antara kepercayaan auditor terhadap klien dengan pengalaman negatif yang dialami oleh mereka. Pelanggaran kepercayaan yang diyakini oleh auditor tersebut meningkatkan ketidakpercayaan dan kerusakan hubungan yang menyebabkan auditor akan memberikan ekspektasi awal berupa kecurangan (*fraud*) atas risiko salah saji material yang ditemukan. Oleh sebab itu, CSE negatif akan lebih mempengaruhi auditor dengan skeptisme personal yang lebih rendah dibandingkan dengan auditor yang memiliki tingkat skeptisme personal yang tinggi. Berdasarkan penjelasan tersebut, maka dikembangkan hipotesis ketiga sebagai berikut.

H3. *Perbedaan paling signifikan dalam menentukan kecurangan atau kekeliruan pada ekspektasi awal audit yang dihasilkan dari CSE positif dan negatif akan terlihat pada auditor dengan tingkat skeptisme personal yang lebih rendah*

2.6. Pendidikan

Sesuai dengan Standar Umum Pertama dari Standar Profesional Akuntan Publik bahwa audit harus dilaksanakan oleh auditor yang memiliki pendidikan memadai di bidang pengauditan (IAPI, 2011). Menurut Arman *et al.*, (2009) dalam Sabrina & Januarti (2012), auditor memperoleh pendidikan dan pelatihan teknis mengenai praktik akuntansi dan prosedur audit ketika menempuh pendidikan formal.

Selain itu, pendidikan formal juga mampu meningkatkan keahlian auditor dalam menjalankan tugasnya. Seiring dengan keahlian yang meningkat, skeptisme profesional auditor juga akan semakin

meningkat seperti yang disimpulkan oleh penelitian Suraida (2005) serta Gusti dan Ali (2008). Mereka menyimpulkan bahwa keahlian audit berpengaruh signifikan terhadap skeptisme profesional auditor. Dapat dikatakan bahwa apabila semakin tinggi tingkat pendidikan formal auditor, keahlian auditor juga akan semakin meningkat. Kemudian, apabila keahlian auditor semakin meningkat, tingkat skeptisme auditor juga akan lebih tinggi. Oleh sebab itu, dapat disimpulkan bahwa semakin tinggi tingkat pendidikan formal yang diperoleh auditor, maka semakin tinggi tingkat skeptisme profesional auditor. Berdasarkan penjelasan tersebut, maka dikembangkan hipotesis keempat sebagai berikut.

H4. *Semakin tinggi tingkat pendidikan formal auditor khususnya di bidang Pengauditan, maka semakin tinggi tingkat skeptisme profesional yang dimiliki auditor*

3. Metoda Penelitian

3.1. Desain dan Prosedur Penelitian

Desain penelitian ini ialah eksperimen 2x3 antar-subjek, dengan dua variabel independen yaitu skeptisme personal (skeptisme tinggi dan rendah) dan pengalaman mengaudit pada tahun sebelumnya atau *Client-Specific Experiences* (positif, negatif dan netral). Pengambilan sampel dalam penelitian ini dilakukan dengan *purposive sampling* yaitu mahasiswa S1 Akuntansi yang telah mengambil mata kuliah Pengauditan dan mahasiswa PPAk.

Partisipan dikelompokkan berdasarkan tingkat pendidikan formal mereka yaitu mahasiswa S1 Akuntansi dan mahasiswa PPAk. Hal ini berbeda dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Popova (2013) yang mengelompokkan partisipan berdasarkan tingkat skeptisme personal partisipan. Dalam kedua kelompok partisipan tersebut, penulis membagikan 3 versi CSE secara acak kepada partisipan di akhir jam kuliah. Alasan penulis memilih mahasiswa akuntansi sebagai subjek penelitian karena mereka merupakan calon auditor yang telah memahami dasar-dasar akuntansi untuk pengambilan keputusan audit dan tingkat skeptisme mereka belum dipengaruhi oleh faktor-faktor lain seperti pengalaman mengaudit atau tekanan atasan yang mampu menimbulkan bias di dalam penelitian.

Instrumen penelitian yang digunakan penulis berupa kuesioner yang terbagi menjadi tiga bagian yaitu data demografis, pengukuran tingkat skeptisme dengan menggunakan skala Hurtt (2010) dan deskripsi eksperimen pengambilan keputusan serta pertanyaan terkait yang dikembangkan oleh Popova (2013).

3.2. Variabel Penelitian

Variable bebas (independen) dalam penelitian ini adalah skeptisme personal dan skeptisme profesional. Skeptisme personal auditor diukur dengan skala Hurtt (2010). Skala tersebut terdiri dari 30 butir pernyataan. Setiap butir pernyataan mewakili salah satu dari 6 karakteristik skeptisme profesional yaitu *search for knowledge*, *suspension of judgment*, *self-determining*, *interpersonal understanding*, *self-confidence*, dan *questioning mind*. Instrumen tersebut menggunakan skala Likert 6 poin. Pernyataan pada butir 1, 10, 11, 16, 17, 19, 25 dan 26 dihitung secara terbalik. Dengan mengakumulasi jawaban partisipan, partisipan akan dinilai dengan skor 0 sampai dengan 180 dimana skor di atas nilai tengah (median) menunjukkan tingkat skeptisme yang tinggi sedangkan skor di bawah nilai tengah menunjukkan tingkat skeptisme yang rendah.

Sedangkan skeptisme situasional diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Popova (2013). Instrumen tersebut terdiri dari deskripsi yang menggambarkan pengalaman mengaudit klien pada tahun sebelumnya, deskripsi yang menggambarkan pengalaman mengaudit klien pada periode sekarang dan satu pertanyaan sebagai *manipulation check*. Deskripsi pengalaman mengaudit klien pada tahun sebelumnya terbagi menjadi 3 versi yaitu CSE positif, negatif dan netral. Berbeda dengan deskripsi pengalaman mengaudit pada tahun sebelumnya, deskripsi pengalaman mengaudit pada periode sekarang hanya terdiri dari satu versi dan seluruh partisipan akan memperoleh deskripsi yang sama. Setelah membaca kedua deskripsi mengenai pengalaman auditor, partisipan akan menjawab pertanyaan pertama sebagai *manipulation check* untuk mengetahui apakah telah terjadi internalisasi (penghayatan) dalam diri partisipan atas deskripsi yang diberikan. Pada pertanyaan tersebut, partisipan diminta untuk menentukan apakah klien dapat dipercaya atau tidak dengan menggunakan skala grafik dengan interval skala 1 sampai dengan 10 poin dengan keterangan poin rendah menunjukkan klien sangat tidak dapat dipercaya dan poin tinggi menunjukkan klien sangat dapat dipercaya.

Varibel terikat (dependen) dalam studi ini adalah keputusan audit berupa ekspektasi awal audit atas kecurangan atau kekeliruandiukur dengan satu pertanyaan terkait dengan deskripsi pengalaman audit yang diberikan. Partisipan diminta untuk menentukan ekspektasi awal audit apakah risiko salah saji material yang ditemukan disebabkan oleh kecurangan atau kekeliruan. Jawaban partisipan diukur menggunakan skala grafik dengan interval -10 sampai dengan 10 poin dengan keterangan rendah menunjukkan kecurangan, poin nol menunjukkan netral dan poin tinggi menunjukkan kekeliruan.

4. Hasil Penelitian

4.1. Profil Responden dan Cek Manipulasi

Jumlah seluruh partisipan ialah 244 orang dengan tingkat pengembalian kuesioner sebesar 100%. Akan tetapi, terdapat 17 kuesioner yang tidak diisi dengan lengkap oleh partisipan sehingga menyebabkan total partisipan yang datanya dapat diolah lebih lanjut berjumlah 227 orang. Sebelum pengujian hipotesis dilakukan, penulis mengakumulasi skor jawaban partisipan atas skala Hurtt (2010). Berdasarkan nilai tengah (median) skor skeptisme partisipan yaitu sebesar 137, penulis mengelompokkan partisipan ke dalam kelompok skeptisme tinggi dan rendah. Rata-rata partisipan memiliki tingkat skeptisme yang rendah ($mean=136,4493$) dan partisipan cenderung memberikan ekspektasi awal audit berupa kecurangan ($mean= -0,141$).

Peneliti juga melakukan uji validitas dan uji realibilitas sebelum melakukan uji hipotesis. Teknik yang digunakan untuk pengujian validitas ialah analisis korelasi (*Corrected Item Total Correlation*). Untuk pengujian 227 sampel dan 30 item pertanyaan, syarat untuk nilai r tabel yang perlu dipenuhi ialah 0,138. Hasil pengujian validitas seluruh item pernyataan kuesioner menunjukkan bahwa seluruh nilai koefisien korelasi item pernyataan berada diatas r tabel. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa keseluruhan item pernyataan valid. Kemudian, hasil pengujian realibilitas dalam variabel tingkat skeptisme menghasilkan nilai *Cronbach's Alphas* sebesar 0,831 sehingga dapat disimpulkan bahwa alat ukur yang digunakan dalam penelitian bersifat reliabel atau dapat dipercaya.

Cek manipulasi dilakukan untuk mengetahui apakah variabel independen yang dimanipulasi dalam bentuk deskripsi kasus telah direspon oleh partisipan dan situasi yang diinginkan benar-benar

terjadi. Partisipan yang memberikan nilai di atas sama dengan 5 menunjukkan bahwa partisipan percaya terhadap klien sedangkan partisipan yang memberikan nilai di bawah 5 menunjukkan bahwa partisipan tidak mempercayai klien.

Tabel 1. Hasil Uji *One Way* ANOVA CSE terhadap Tingkat Kepercayaan

CSE	N	Mean	F	Sig.
Negatif	74	4,6622		
Netral	79	5,2911	7,274	0,001
Positif	74	5,6757		

Tabel 1 menunjukkan bahwa partisipan yang memperoleh CSE negatif cenderung tidak mempercayai klien ($mean= 4,6622$) sedangkan partisipan yang memperoleh CSE netral ($mean= 5,2911$) dan positif ($mean= 5,6757$) cenderung untuk mempercayai klien. Pengujian ini menyimpulkan bahwa CSE berpengaruh secara signifikan terhadap kepercayaan partisipan kepada klien ($F= 7,274$; $p= 0,001$). Hasil dari uji *manipulation check* yang dilakukan menunjukkan bahwa telah terjadi situasi yang diinginkan oleh penulis.

Terdapat empat hipotesis yang akan diuji dalam penelitian ini yang akan dijelaskan sebagai berikut:

4.2. Pengaruh Tingkat Skeptisme terhadap Ekspektasi Awal Audit

Pada hipotesis pertama, penulis ingin mengetahui apakah tingkat skeptisme yang tinggi mempengaruhi partisipan untuk memberikan ekspektasi awal berupa kecurangan atas risiko salah saji yang ditemukan.

Tabel 2. Hasil Uji *Two Way* ANOVA

	Type III Sum of Square	Df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	267,203	5	53,441	2,286	0,047
Intercept	6,497	1	6,497	0,278	0,599
CSE	151,655	2	75,828	3,244	0,041
Tingkat_Skeptisme	65,261	1	65,261	2,792	0,096
CSE*Tingkat Skeptisme	39,882	2	19,941	0,853	0,428
Error	5166,286	221	23,377		
Total	5438	227			
Corrected Total	5433,489	226			

Tabel 3. Hasil Uji Tingkat Skeptisme terhadap Ekspektasi Awal atas Kecurangan/Kekeliruan

Tingkat Skeptisme	Mean	Std. Error
Tinggi	-0,708	0,452
Rendah	0,369	0,459

Tabel 3 menunjukkan bahwa partisipan yang memiliki tingkat skeptisme tinggi cenderung memberikan ekspektasi awal audit berupa kecurangan ($mean= -0,708$) sedangkan partisipan yang

memiliki skeptisme rendah cenderung memilih kekeliruan sebagai ekspektasi awal mereka ($mean=0,369$). Akan tetapi, pengujian ini menyimpulkan bahwa tingkat skeptisme tidak berpengaruh secara signifikan terhadap ekspektasi awal audit atas kecurangan atau kekeliruan ($F=2,792$; $p=0,096$) seperti yang digambarkan pada Tabel 2. Berdasarkan penjelasan di atas, maka dapat disimpulkan bahwa **hipotesis 1 tidak terdukung**.

Hasil pengujian ini menggambarkan keadaan bahwa ketika auditor memberikan ekspektasi awal atas kecurangan atau kekeliruan, ekspektasi tersebut tidak berdasarkan skeptisme personal auditor. Auditor perlu meningkatkan skeptisme personal agar mampu mendeteksi adanya kecurangan dalam laporan keuangan. Apabila auditor tidak menerapkan sikap skeptisme yang tinggi, hal ini dapat mengakibatkan meningkatnya risiko kegagalan audit (Salisbury, 2013).

4.3. Pengaruh CSE terhadap Ekspektasi Awal Audit

Pada hipotesis kedua, penulis ingin mengetahui apakah CSE negatif mempengaruhi partisipan untuk memberikan ekspektasi awal berupa kecurangan atas risiko salah saji yang ditemukan.

Tabel 4: Hasil Uji CSE terhadap Ekspektasi Awal atas Kecurangan/Kekeliruan

	CSE	Mean	Std. Error
Negatif		-1,208	0,567
Netral		-0,127	0,544
Positif		0,826	0,563

Tabel 4 menunjukkan bahwa partisipan yang memperoleh CSE netral ($mean= -0,127$) dan CSE negatif ($mean= -1,208$) cenderung untuk memberikan ekspektasi awal audit berupa kecurangan sedangkan partisipan yang memperoleh CSE positif cenderung lebih memilih kekeliruan sebagai ekspektasi awal mereka ($mean= 0,826$). Pengujian ini menyimpulkan bahwa CSE yang diperoleh partisipan berpengaruh secara signifikan terhadap ekspektasi awal audit atas kecurangan atau kekeliruan ($F=3,244$; $p=0,041$) seperti yang digambarkan pada Tabel 2. Berdasarkan penjelasan di atas, maka dapat disimpulkan bahwa **hipotesis 2 terdukung**.

Hasil pengujian ini menggambarkan kondisi bahwa auditor cenderung memberikan ekspektasi awal atas kecurangan atau kekeliruan berdasarkan pengalaman yang diperoleh ketika mengaudit klien pada tahun sebelumnya. Auditor seharusnya tetap mampu menjaga tingkat skeptisme mereka tanpa dipengaruhi oleh pengalaman mengaudit klien tahun sebelumnya. Hal ini dikarenakan setiap tahun berjalan tetap terdapat risiko adanya kecurangan dalam laporan keuangan klien.

4.4. Perbandingan Skeptisme Personal dengan Skeptisme Situasional

Pada hipotesis ketiga, penulis ingin mengetahui apakah perbedaan paling signifikan dalam menentukan ekspektasi awal audit berupa kecurangan dan kekeliruan yang dihasilkan oleh CSE tahun sebelumnya akan lebih terlihat pada partisipan yang memiliki tingkat skeptisme lebih rendah. Penulis menguji hipotesis ketiga dengan cara membandingkan hasil pengujian pengaruh CSE terhadap ekspektasi awal atas kecurangan atau kekeliruan antara partisipan yang memiliki tingkat skeptisme tinggi dan rendah dengan menggunakan metode ANOVA.

Tabel 5 :Perbandingan Hasil Uji ANOVA

Tingkat Skeptisme	CSE	N	Mean	Std. Deviation	F	Sig.
Tinggi	Negatif	42	-1,1667	5,40964	0,403	0,669
	Netral	38	-0,8158	5,11413		
	Positif	35	-0,1429	4,39346		
Rendah	Negatif	32	-1,25	5,20546	3,803	0,025
	Netral	41	0,561	4,04381		
	Positif	39	1,7949	4,72496		

Tabel 5 menggambarkan bahwa seluruh partisipan yang memiliki tingkat skeptisme tinggi cenderung memilih kecurangan sebagai ekspektasi awal mereka, baik yang memperoleh CSE negatif ($mean = -1,1667$), CSE netral ($mean = -0,8158$) dan CSE positif ($mean = -0,1429$). Pengujian ini menyimpulkan bahwa tidak terdapat perbedaan yang signifikan yang dihasilkan antar grup CSE pada partisipan yang memiliki tingkat skeptisme tinggi ($F=0,403$; $p=0,669$).

Berbeda dengan partisipan yang memiliki tingkat skeptisme tinggi, partisipan yang memiliki tingkat skeptisme rendah cenderung memberikan ekspektasi awal audit berdasarkan CSE yang diperoleh. Pada partisipan yang memperoleh CSE negatif, mereka cenderung memberikan ekspektasi awal audit berupa kecurangan ($mean = -1,25$) sedangkan partisipan yang memperoleh CSE netral ($mean = 0,561$) dan CSE positif ($mean = 1,7949$) cenderung memilih kekeliruan sebagai ekspektasi awal mereka. Uji perbandingan ini menyimpulkan bahwa terdapat perbedaan yang signifikan yang dihasilkan oleh antar grup CSE pada partisipan yang memiliki tingkat skeptisme rendah ($F=3,803$; $p=0,025$). Berdasarkan penjelasan di atas, dapat disimpulkan bahwa **hipotesis 3 terdukung**.

Hasil pengujian ini menggambarkan kondisi bahwa auditor dengan tingkat skeptisme tinggi cenderung untuk tetap mempertahankan sikap skeptisme profesionalnya meskipun memperoleh pengalaman mengaudit positif, netral atau negatif. Pengalaman mengaudit klien pada tahun

sebelumnya tidak mempengaruhi auditor dalam memberikan ekspektasi awal berupa kecurangan ketika terdapat risiko salah saji material yang ditemukan.

Berbeda dengan auditor yang memiliki tingkat skeptisme tinggi, auditor dengan tingkat skeptisme rendah cenderung dipengaruhi oleh pengalaman mengaudit klien tahun sebelumnya. Pengalaman mengaudit klien pada tahun sebelumnya menjadi dasar bagi auditor dengan tingkat skeptisme rendah dalam memberikan ekspektasi awal baik berupa kecurangan maupun kekeliruan.

4.5. Pengaruh Tingkat Pendidikan terhadap Tingkat Skeptisme

Pada hipotesis keempat, penulis ingin mengetahui apakah semakin tinggi tingkat pendidikan partisipan maka semakin tinggi tingkat skeptisme personal partisipan. Sebelum menguji hipotesis keempat, penulis melakukan uji normalitas dan uji homogenitas. Uji normalitas dilakukan dengan menggunakan Kolmogorov-Smirnov sedangkan uji homogenitas dilakukan dengan menggunakan *Levene's test*. Hasil dari Kolmogorov-Smirnov menunjukkan bahwa data telah memiliki distribusi yang normal ($p=0,899$) sedangkan hasil dari *Levene's test* menyimpulkan bahwa sampel yang digunakan tidak homogen ($F=9,9792$; $p=0,002$). Oleh sebab itu, dalam menguji sampel, penulis menggunakan asumsi bahwa sampel tidak homogen.

Tabel 6 : Hasil *Independent Sample t-test* Tingkat Pendidikan terhadap Skeptisme Personal

Tingkat Pendidikan	N	Mean	Std. Deviation	T	Sig. (2tailed)	Mean difference
S1 Akuntansi	138	135,1812	9,37012			
PPAk	89	138,4157	13,27404	-2	0,047	-3,23457

Tabel 6 menunjukkan bahwa partisipan yang memiliki tingkat pendidikan formal yang lebih tinggi ($mean=138,4157$) memiliki tingkat skeptisme personal yang lebih tinggi dibandingkan partisipan yang memiliki tingkat pendidikan formal yang lebih rendah ($mean=135,1812$). Pengujian tersebut menyimpulkan bahwa tingkat pendidikan formal berpengaruh secara signifikan terhadap tingkat skeptisme personal partisipan ($p=0,047$). Berdasarkan penjelasan tersebut, dapat disimpulkan bahwa **hipotesis 4 terdukung**.

Hasil pengujian ini menggambarkan bahwa auditor dengan jenjang pendidikan yang lebih tinggi mampu meningkatkan skeptisme personal mereka. Hal ini dapat disebabkan karena pendidikan formal mampu membentuk sikap dan perilaku seorang auditor. Oleh sebab itu, auditor disarankan untuk

memperoleh pendidikan formal yang lebih tinggi untuk memperdalam pengetahuan dan mengasah kemampuan mereka dalam mengaudit.

4.6. Analisis Tambahan

Analisis tambahan dilakukan untuk menguji pengaruh karakteristik demografis partisipan terhadap tingkat skeptisme yang dimiliki oleh partisipan. Beberapa karakteristik demografis yang diuji penulis dalam analisis tambahan ialah jenis kelamin, pemerolehan mata kuliah *Fraud Auditing* dan keinginan partisipan menjadi auditor. Pengujian dilakukan dengan menggunakan metode *independent sample t-test*. Uji normalitas dan uji homogenitas juga dilakukan sebelum melakukan analisis pada karakteristik demografis partisipan. Hasil dari uji normalitas menunjukkan bahwa data dari seluruh variabel telah berdistribusi dengan normal. Kemudian, hasil dari uji homogenitas menunjukkan bahwa sampel untuk variabel pemerolehan mata kuliah *Fraud Auditing* ($F=2,449$; $p=0,119$) dan keinginan menjadi auditor ($F=2,968$; $p=0,086$) memiliki sampel yang homogen. Akan tetapi, sampel dengan variabel jenis kelamin tidak homogen ($F=5,512$; $p=0,02$).

Tabel 7 : Hasil *Independent Sample t-test* Karakteristik Demografis terhadap Skeptisme Personal

Karakteristik		Mean	Std. Deviation	T	Sig. (2tailed)	Mean Difference
Jenis Kelamin	Perempuan	134,9241	10,14766	-2,928	0,004	-5,01798
	Laki-laki	139,942	12,55796			
Mata Kuliah Fraud Auditing	Ya	135,8929	13,19186	-0,281	0,779	-0,63478
	Tidak	136,5276	10,86919			
Keinginan menjadi Auditor	Ya	137,6954	11,68246	2,398	0,017	3,72168
	Tidak	133,9737	9,61107			

Tabel 7 menunjukkan bahwa laki-laki ($mean=139,942$) cenderung memiliki tingkat skeptisme yang lebih tinggi dibandingkan perempuan ($mean=134,9241$). Pengujian ini menyimpulkan bahwa jenis kelamin berpengaruh secara signifikan terhadap tingkat skeptisme personal partisipan ($p=0,004$).

Pengujian selanjutnya yang menguji pengaruh pemerolehan mata kuliah *Fraud Auditing* terhadap tingkat skeptisme personal menunjukkan bahwa mahasiswa yang belum mengambil mata kuliah *Fraud Auditing* ($mean=136,5276$) cenderung memiliki tingkat skeptisme yang lebih tinggi dibandingkan yang sudah mengambil mata kuliah tersebut ($mean=135,8929$). Akan tetapi, pengujian ini menyimpulkan bahwa pemerolehan mata kuliah *Fraud Auditing* tidak berpengaruh secara signifikan terhadap tingkat skeptisme yang dimiliki oleh partisipan ($p=0,779$).

Hasil pengujian terakhir yang menguji pengaruh keinginan partisipan menjadi auditor terhadap tingkat skeptisme personal yang dimiliki partisipan menunjukkan bahwa mahasiswa yang ingin menjadi auditor ($mean=137,6954$) cenderung memiliki tingkat skeptisme yang tinggi dibandingkan yang tidak ingin menjadi auditor ($mean=133,9737$). Pengujian ini menyimpulkan bahwa keinginan menjadi auditor berpengaruh secara signifikan terhadap tingkat skeptisme yang dimiliki oleh partisipan ($p=0,017$).

5. Penutup

5.1. Kesimpulan

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan yang telah dilakukan, maka dapat disimpulkan bahwa tingkat skeptisme personal tidak berpengaruh secara signifikan terhadap ekspektasi awal audit berupa kecurangan atau kekeliruan. Hal ini menunjukkan bahwa auditor membuat ekspektasi awal audit berupa kecurangan atau kekeliruan bukan berdasarkan skeptisme personal dari diri auditor masing-masing. Sedangkan pengalaman audit tahunlalu yang direpresentasikan dengan CSE berpengaruh secara signifikan terhadap ekspektasi awal audit berupa kecurangan atau kekeliruan. Auditor yang memperoleh kasus dengan CSE negatif cenderung memberikan ekspektasi awal audit berupa kecurangan. Pengujian ini juga membuktikan bahwa auditor cenderung menentukan ekspektasi awal audit berupa kecurangan atau kekeliruan berdasarkan pengalaman mengaudit klien pada tahun sebelumnya (CSE).

Sedangkan perbedaan paling signifikan dalam menentukan kecurangan atau kekeliruan pada ekspektasi awal audit yang dihasilkan dari CSE positif dan negatif akan terlihat pada auditor dengan tingkat skeptisme personal yang lebih rendah. Auditor yang memiliki tingkat skeptisme rendah cenderung memberikan ekspektasi awal audit berupa kecurangan atau kekeliruan berdasarkan CSE yang diperoleh. Selanjutnya, tingkat pendidikan formal yang diperoleh auditor berpengaruh secara signifikan terhadap tingkat skeptisme personal. Penelitian ini menunjukkan bahwa jenjang pendidikan yang lebih tinggi mampu meningkatkan skeptisme personal auditor.

Analisis tambahan dalam penelitian ini membuktikan bahwa jenis kelamin dan keinginan menjadi auditor berpengaruh secara signifikan terhadap tingkat skeptisme personal partisipan. Partisipan berjenis kelamin laki-laki dan partisipan yang memiliki keinginan menjadi auditor cenderung memiliki tingkat skeptisme personal yang tinggi. Akan tetapi, pemerolehan mata kuliah Fraud Auditing tidak berpengaruh secara signifikan terhadap tingkat skeptisme personal partisipan.

Implikasi dari penelitian ini ialah berupa saran bagi auditor. Auditor seharusnya memiliki tingkat skeptisme personal yang tinggi dan memberikan ekspektasi awal audit yang berasal dari kesimpulan dari diri masing-masing dengan mengabaikan pengalaman mengaudit pada tahun sebelumnya. Hal ini dikarenakan pada setiap periode berjalan tetap terdapat risiko adanya kecurangan dalam laporan keuangan. Selain itu, auditor juga dianjurkan untuk memperoleh pendidikan formal yang lebih tinggi agar mampu memperdalam pengetahuan dan kemampuan auditor dalam mengaudit.

5.2. Keterbatasan Penelitian dan Saran

Penelitian ini tidak terlepas dari keterbatasan karena partisipan yang digunakan dalam penelitian ini sebatas mahasiswa S1 Akuntansi dan mahasiswa PPAk di sebuah universitas negeri di Yogyakarta, sehingga hasil penelitian ini kurang dapat digeneralisasikan kepada seluruh auditor di Indonesia. Selain itu, masih terdapat faktor-faktor lain selain skeptisme yang mampu mempengaruhi auditor dalam pengambilan keputusan khususnya mengenai ekspektasi awal audit. Dan juga jumlah pernyataan yang cukup banyak kemudian dilanjutkan dengan deskripsi yang panjang dalam kuesioner mampu membuat partisipan jenuh. Terlebih, pengambilan data dilakukan di akhir jam perkuliahan sehingga dapat membuat partisipan terburu-buru dalam memberikan jawaban.

Daftar Pustaka

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2003). *Auditing Fair Value Measurements and Disclosures*. New York: AICPA.
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2014). *Auditing and Assurance Service* (15 ed.). Boston: Pearson.
- Financial Reporting Council. (2010). *Auditor Scepticism : Raising the Bar*. London: The Auditing Practices Board.
- Gudono. (2011). *Analisis Data Multivariat* (1 ed.). Yogyakarta: BPFE.
- Gusti, M., & Ali, S. (2008). Hubungan Skeptisisme Profesional Auditor dan Situasi Audit, Etika, Pengalaman, serta Keahlian Audit dengan Ketepatan Pemberian OPini Auditor oleh Akuntan Publik. *Jurnal Simposium Nasional Akuntansi Padang*, 8.
- Hartono, J. (2010). *Metodologi Penelitian Bisnis: Salah Kaprah dan Pengalaman-Pengalaman*. Yogyakarta: BPFE.

- Hurtt, R. K. (2010). Development a Scale to Measure Professional Skepticism. *Auditing: A Journal of Practice&Theory* , 149-171.
- Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). (2011). *Standar Profesional Akuntan Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Januar, M. N. (2014). *The Relation between Auditor's Competency, Experience and Ethics with the Professional Skepticism*. Yogyakarta: Unpublished Skripsi S1.
- Kee, H. W., & Knox, R. E. (1970). Conceptual and Methodological Considerations in the Study of Trust and Suspicion. *The Journal of Conflict Resolution* , 357.
- Kushasyandita, R. S. (2012). *Pengaruh Pengalaman, Keahlian, Situasi Audit, Etika, dan Gender terhadap Ketepatan Pemberian Opini Auditor melalui Skeptisisme Profesional Auditor*. Semarang: Unpublished Skripsi S1.
- Nelson, M. W. (2009). A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice&Theory*, 28, 1-34.
- Niven, D. (2010). Auditor's Professional Skepticism. *Charter* , 66-67.
- Pany, K., & Whittington, O. R. (2010). *Auditing* (2 ed.). New York: McGraw-Hill.
- Payne, E. A., & Ramsay, R. J. (2005). Fraud Risk Assessments and Auditors' Professional Skepticism. *Managerial Auditing Journal* , 321.
- Popova, V. (2013). Exploration of Skepticism, Client-Specific Experiences, and Audit Judgments. *Managerial Auditing Journal*, 28.
- Sabrina, & Januarti, I. (2012). Pengaruh Pengalaman, Keahlian, Situasi Audit, Etika dan Gender terhadap Ketepatan Pemberian Opini Auditor melalui Skeptisisme Profesional Auditor. *Jurnal Sistem Informasi, Etika dan Auditing* .
- Salisbury, L. T. (2013). Lack of Professional Skepticism Reason Audits Fail to Pass Muster, Says Tempro . *Accounting Policy & Practice Report* , 817-818.
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2013). *Research Methods for Business* (6 ed.). Chichester: John Wiley & Sons.
- Sitanala, T. F. (2010). *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Skeptisme Auditor*. Yogyakarta: Unpublished Thesis S2.
- Suraida, I. (2005). Pengaruh Etika, Kompetensi, Pengalaman Audit dan Risiko Audit terhadap Skeptisisme Profesional Auditor dan Ketepatan Pemberian Opini Akuntan Publik. *Jurnal Sosiohumaniora* , 186-202.
- Tuanakotta, T. M. (2011). *Berpikir Kritis dalam Auditing*. Jakarta: Salemba Embat.