

ANALISIS PENGARUH ELEMEN-ELEMEN PENGENDALIAN INTERNAL DI TINGKAT PENUGASAN KAP TERHADAP SKEPTISISME PROFESIONAL AUDITOR

Andrew Henry Phanestu

Rustiana

Program Studi Akuntansi

Fakultas Ekonomi Universitas Atma Jaya Yogyakarta

Jalan Babarsari 43-44, Yogyakarta

Intisari

Penelitian ini bertujuan untuk ingin menganalisis pengaruh unsur-unsur pengendalian mutu di tingkat penugasan pada kantor akuntan publik dan pengaruhnya terhadap skeptisisme profesional auditor dan mengetahui pengaruh faktor eksternal terhadap skeptisisme profesional auditor. Jumlah responden yang digunakan dalam penelitian ini adalah 45 responden. Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah regresi linier berganda.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa faktor pengendalian mutu secara simultan memiliki pengaruh yang positif terhadap skeptisisme profesional auditor, faktor lingkungan pengendalian, penilaian risiko, sistem informasi, kegiatan pengendalian, dan monitoring seluruhnya memiliki pengaruh yang positif terhadap skeptisisme profesional auditor, sehingga dapat disimpulkan bahwa pengendalian mutu dalam kantor akuntan publik dapat membantu auditor yang memiliki tingkat skeptisisme profesional yang rendah untuk meningkatkan tingkat skeptisisme profesionalnya.

Kata kunci : pengendalian mutu, skeptisisme profesional auditor, faktor eksternal.

1. Pendahuluan

1.1 Latar Belakang Masalah

Munculnya skandal-skandal keuangan yang terjadi di Indonesia akibat kecurangan yang dilakukan dalam penyajian laporan keuangan tidak kalah maraknya dengan skandal-skandal di lingkup internasional. Meskipun tidak seluruhnya disebabkan karena kecurangan yang disengaja, namun salah saji yang terjadi dalam laporan keuangan juga memberikan dampak pada seluruh pihak yang berkepentingan menggunakan laporan keuangan tersebut (Lastanti, 2005). Penelitian yang dilakukan oleh Louwers dkk (2008) menyimpulkan bahwa kegagalan audit dalam berbagai kasus cenderung disebabkan oleh karena kurangnya sikap skeptisisme profesional auditor dan *due professional care* daripada kekurangan atau celah dalam standar auditing. Oleh karena itu, untuk memastikan agar laporan keuangan terbebas dari salah saji material, diperlukan pemeriksaan akuntansi yang dilakukan oleh auditor sebagai pihak independen dengan tingkat skeptisisme yang tinggi.

Untuk dapat menghasilkan kualitas audit yang baik, auditor bertanggung jawab merencanakan dan melaksanakan audit demi mendapatkan kepastian bahwa laporan keuangan tidak mengandung kesalahan material yang disebabkan oleh kecurangan maupun kekeliruan (*Auditing Standard Boards*, 2011). Dalam *International Standard on Auditing 200* (ISA, 2009), auditor diharuskan untuk selalu menjaga dan mempertahankan kearifan profesional (*Professional Judgement*) dan skeptisisme profesionalnya (*Professional Scepticism*) selama merencanakan dan melaksanakan audit. Hal yang sama ditekankan dalam Standar Profesional Akuntan Publik (IAPI, 2011) pada Standar Umum yang ketiga tentang kemahiran profesional atau *due professional care* yang menuntut auditor selalu bersikap skeptis profesional dalam menyusun perencanaan, mengumpulkan bukti, dan menilai bukti audit.

Tingkat skeptisisme seseorang dapat dipengaruhi oleh 2 hal, menurut Teori Konvergensi oleh William Louis Stern (1938), kepribadian seseorang dapat ditentukan oleh faktor pembawaan atau faktor lingkungan di sekitarnya. Lyken et al. (1993) juga mengakui tipe kepribadian memiliki dasar genetik, sehingga tipe kepribadian seseorang dapat mempengaruhi tingkat skeptisisme nya. Hal ini juga didukung oleh penelitian yang dilakukan oleh Hurtt (2010) menjelaskan bahwa skeptisisme dapat berbentuk sifat bawaan (*trait*) dan juga situasional (*state*). Namun orang yang tidak terlahir dengan dengan kepribadian tidak skeptis bukan berarti tidak bisa menjadi skeptis. Menurut penelitian yang dilakukan Sorokin. P (1970) dengan teori *environmentalism* menyatakan bahwa pengaruh eksternal diasumsikan mampu membentuk, mengendalikan, memodifikasi, mengubah, mendorong, menciptakan kepribadian seseorang. Hal ini didukung penelitian yang dilakukan oleh Payne & Ramsay (2005) membuktikan bahwa skeptisisme profesional dipengaruhi oleh *Fraud risk assessment* (penaksiran risiko kecurangan) yang diberikan oleh atasan auditor (*auditor in charge*) sebagai pedoman dalam melakukan audit di lapangan. Penelitian Asare dan McDaniel (dalam Hurrt, 2003) menemukan bahwa kedekatan antara auditor dan klien dapat mempengaruhi skeptisisme profesional auditor, semakin dekat auditor dengan kliennya, semakin rendah skeptisisme profesionalnya, dan sebaliknya. Hal ini menunjukkan bahwa tingkat skeptisisme auditor tidak hanya berasal dari pembawaan (genetik) namun dapat juga berasal dari lingkungan kerja auditor (eksternal).

1.2 Rumusan Masalah

Seperti yang disebutkan oleh Louwers dkk (2008), skeptisisme profesional auditor merupakan faktor yang paling penting yang mempengaruhi kualitas audit yang akan dihasilkan. Untuk dapat mempertahankan kualitas audit tersebut, seorang auditor harus dapat menjaga skeptisisme profesionalnya. Agar auditor dapat mempertahankan dan meningkatkan sikap skeptisisme profesionalnya, maka perlu diketahui terlebih dahulu faktor-faktor yang berkontribusi terhadap skeptisisme profesional mereka, terutama elemen-elemen pengendalian internal. Oleh karena itu, rumusan masalah yang akan dibahas dalam penelitian ini adalah:

1. Apakah Lingkungan Pengendalian (*Control Environment*) di tingkat penugasanKAP berpengaruh terhadap tingkat skeptisisme auditor.
2. Apakah Penilaian Risiko (*Risk Assessment*) di tingkat penugasanKAP berpengaruh terhadap tingkat skeptisisme auditor.
3. Apakah Sistem Informasi (*Information Systems*) di tingkat penugasanKAP berpengaruh terhadap tingkat skeptisisme auditor.
4. Apakah Kegiatan Pengendalian (*Control Activities*) di tingkat penugasanKAP berpengaruh terhadap tingkat skeptisisme auditor.
5. Apakah *Monitoring* di tingkat penugasanKAP berpengaruh terhadap tingkat skeptisisme auditor.

1.3 Batasan Penelitian

Batasan masalah dimaksudkan agar yang dibahas dalam penelitian ini tidak menyimpang dari masalah yang diteliti, sehingga mudah dimengerti maksud dan tujuan dari penelitian ini. Masalah yang akan dibahas dalam penelitian ini dibatasi hanya pada elemen pengendalian internal menurut COSO (*Comitte of Sponsoring Organization*) yang terdiri dari lingkungan pengendalian (*Control Environment*), penilaian risiko (*Risk Assessment*), sistem informasi (*Information System*), kegiatan pengendalian (*Control Activities*), dan *Monitoring*

1.4 Tujuan Penelitian

Berdasarkan latar belakang diatas maka tujuan dilakukannya penelitian ini adalah :

1. Mendapatkan bukti empiris pengaruh Lingkungan Pengendalian (*Control Envirovment*) di tingkat penugasanKAP terhadap tingkat skeptisisme auditor.
2. Mendapatkan bukti empiris pengaruh Penilaian Risiko (*Risk Assessment*) di tingkat penugasanKAP terhadap tingkat skeptisisme auditor.
3. Mendapatkan bukti empiris pengaruh Sistem Informasi (*Information Systems*) di tingkat penugasanKAP terhadap tingkat skeptisisme auditor.
4. Mendapatkan bukti empiris pengaruh Kegiatan Pengendalian (*Control Activities*) di tingkat penugasanKAP terhadap tingkat skeptisisme auditor.
5. Mendapatkan bukti empiris Pengaruh *Monitoring* di tingkat penugasanKAP terhadap tingkat skeptisisme auditor

2. Landasan Teori

2.1 Definisi Pengendalian Mutu (*Quality Control*)

Kantor Akuntan Publik (KAP) tidak akan berjalan lancar tanpa ada prosedur pengendalian mutu yang baik. Tuannakota (2012:108) 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.

Control Environment (tone at the top)

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, 2012:113).

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.

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, 2012:116).

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 menanggapiinya 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

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

Control Activities (kegiatan pengendalian)

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

Monitoring

Unsur penting dalam sistem pengendalian ialah unsur pemantauan atau *monitoring* mengenai berfungsinya sistem itu secara efektif (Tuannakota, 2012:120). Hal ini dapat dicapai dengan riviui 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, 2012:121).

2.2 Hipotesis

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).

Berdasarkan pembahasan diatas maka perumusan hipotesis sebagai berikut:

- H1 : Pengendalian mutu (*Quality Control*) 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.**

3. Metode Penelitian

3.1 Lingkup Penelitian

Objek penelitian ini adalah pengendalian mutu di tingkat penugasan kantor akuntan publik terhadap skeptisisme profesional auditor. Subjek penelitian ini adalah auditor. Tempat pembagian kuesioner yaitu di kantor akuntan publik.

3.2 Metoda *sampling* dan teknik pengumpulan data

Data dalam penelitian ini adalah data primer yang dikumpulkan dengan metode *non-probability sampling (judgement sampling)* dengan alasan kemudahan pencarian data. Sampel yang diambil sejumlah 45. Data primer dalam penelitian ini diperoleh berdasarkan hasil kuesioner penelitian.

3.3 Definisi Operasional

Variabel-variabel dalam operasionalisasi penelitian ini akan dijabarkan sebagai berikut:

Tabel 3.1

Definisi Operasional

No	Sumber	Definisi Variabel	Indikator	Skala Ukur
1	Tuanakotta (2012)	Control Environment (<i>Tone at the Top</i>). Tanggung jawab pimpinan atas mutu di KAP, serta kewajiban etika yang relevan	<ol style="list-style-type: none"> 1. KAP menetapkan Komitmen yang tidak diragukan terhadap mutu dan standar etika tertinggi. 2. KAP menetapkan investasi dalam pelatihan dan peningkatan keterampilan staf 3. KAP menetapkan investasi dalam sumberdaya manusia, teknologi, dan keuangan. 4. KAP menetapkan kebijakan yang sehat mengenai penugasan dan aspek keuangannya. 5. KAP menetapkan toleransi terhadap risiko, untuk pembuatan keputusan. 6. KAP selalu mengingatkan kembali mengenai nilai-nilai dan komitmen KAP dengan komunikasi yang teratur (lisan dan tertulis) 7. KAP selalu meminta pertanggungjawaban (<i>Accountabilities</i>) pada waktunya 	Skala Likert dengan enam interval, dan tujuh belas pertanyaan Tidak pernah sampai selalu (1-2-3-4-5-6)

Tabel 3.1 Lanjutan

No	Sumber	Definisi Variabel	Indikator	Skala Ukur
			8. KAP selalu mengembangkan tingkat kompetensi staf dan memberikan penghargaan untuk pekerjaan bermutu. 9. KAP selalu mengembangkan tingkat kompetensi staf dan memberikan penghargaan untuk pekerjaan bermutu	
2.	Tuannakota (2012)	<i>Risk Assessment (what could go wrong?)</i> Penilaian risiko adalah proses pengelolaan risiko di KAP, yang membantu KAP mengantisipasi peristiwa negatif, mengembangkan kerangka pembuatan keputusan yang efektif, dan mendayagunakan sumberdaya KAP.	1. KAP menetapkan toleransi terhadap risiko berupa jumlah / kuantitatif (<i>write-offs</i> yang diperkenankan) atau faktor kualitatif (ciri klien yang tidak bisa diterima di KAP). 2. KAP sudah menetapkan tujuan dan sasaran, serta komitmen untuk melaksanakan pekerjaan bermutu. 3. KAP memprioritaskan <i>events</i> yang diidentifikasi berdasarkan penilaian atas peluang terjadinya (<i>likelihood</i>) dan dampak moneter dari risiko tersebut. 4. KAP mengembangkan tanggapan yang tepat terhadap <i>assessed risks</i> untuk mengurangi dampaknya dalam batas <i>acceptable tolerances</i> 5. KAP menugaskan dengan tanggungjawab mengambil tindakan yang tepat dan mengelola risiko dari hari ke hari. 6. KAP meminta laporan berkala yang sederhana dari setiap orang yang ditugaskan mengelola risiko atas nama KAP (kepatuhan terhadap prosedur pengendalian, kewajiban pelatihan, penilaian staf, dan masalah independensi).	Skala Likert dengan enam interval, dan tujuh belas pertanyaan Tidak pernah sampai selalu (1-2-3-4-5-6)

Tabel 3.1 Lanjutan

No	Sumber	Definisi Variabel	Indikator	Skala Ukur
3.	Tuannakota (2012)	<p><i>Information Systems (Tracking Performance)</i>. Kemampuan KAP untuk mendokumentasikan aspek-aspek <i>quality control</i> yang diperlukan.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. KAP mendokumentasikan penilaian atas menerima / melanjutkan hubungan dengan klien. 2. KAP mendokumentasikan laporan dari semua orang yang bertanggungjawab untuk aspek tertentu mengenai mutu. 3. KAP mendokumentasikan laporan pemantauan terakhir, dan tindakan yang diambil jika kelemahan ditemukan. 4. KAP mendokumentasikan rincian keluhan dari klien yang berkenaan dengan pekerjaan KAP atau perilaku perosnilnya. 5. KAP mendokumentasikan rinci investasi yang dilarang. 6. KAP mendokumentasikan rincian masalah etika yang diidentifikasi, dan pengamananya atau mitigasinya 7. KAP mendokumentasikan aspek-aspek pengendalian mutu di bagian personalia. 8. KAP mendokumentasikan tanggal pertemuan tim mengenai perencanaan audit yang direncanakan dan yang sebenarnya terjadi, untuk semua penugasan audit. 9. KAP mendokumentasikan file yang harus dilakukan <i>engagement Quality Control reviews</i>. 10. KAP mendokumentasikan alasan terhadap penyimpangan dalam menerapkan ketentuan ISA, dan prosedur alternatif yang dilakukan untuk mencapai tujuan yang ditentukan ISA. 11. KAP mendokumentasikan rincian konsultasi dengan orang lain, dan penyelesaian masalah audit / akuntansi yang ditanyakan. 	<p>Skala Likert dengan enam interval, dan tujuh belas pertanyaan</p> <p>Tidak pernah sampai selalu</p> <p>(1-2-3-4-5-6)</p>

Tabel 3.1 Lanjutan

No	Sumber	Definisi Variabel	Indikator	Skala Ukur
			12. KAP mendokumentasikan alasan penundaan penugasan dan bagaimana penundaan tersebut diatasi. 13. KAP mendokumentasikan pemberian tanggal laporan auditor dan kepatuhan terhadap jumlah hari untuk merampungkan semua file dalam penugasan audit yang bersangkutan 14. KAP mendokumentasikan bagaimana komentar pemantau ditanggapi.	Skala Likert dengan enam interval, dan tujuh belas pertanyaan Tidak pernah sampai selalu (1-2-3-4-5-6)
4.	Tuannakota (2012)	<i>Control Activities (prevent & detect / correct controls).</i> Kegiatan pengendalian dirancang untuk memastikan terjadinya kepatuhan terhadap kebijakan dan prosedur yang ditetapkan di KAP.	1. KAP membagi tugas dan wewenang diantara manager / senior sehubungan dengan pengendalian mutu. 2. KAP melakukan proses penilaian risiko (apa, bagaiman, dan siapa yang bertanggungjawab). 3. KAP melakukan pengembangan staf, manajemen / pengelolaan, dan disiplin. 4. KAP mendokumentasikan sistem pengendalian mutu, dan penyempurnaannya secara berkelanjutan.	Skala Likert dengan enam interval, dan tujuh belas pertanyaan Tidak pernah sampai selalu (1-2-3-4-5-6)

Tabel 3.1 Lanjutan

No	Sumber	Definisi Variabel	Indikator	Skala Ukur
5	Tuannakota (2012)	<i>Monitoring</i> . Reviu secara independen atas berfungsinya kebijakan / prosedur di tingkat KAP dan penugasan, secara efektif, dan inspeksi dari seluruh file audit yang sudah rampung.	<ol style="list-style-type: none"> 1. KAP sudah memuktahirkan <i>QC manual</i> dengan ketentuan dan pengembangan baru. 2. KAP memastikan mereka yang mendapat tugas dan tanggung jawab <i>QC</i> benar-benar melaksanakan tanggungjawab mereka. 3. KAP sudah memperoleh konfirmasi tertulis dari partner dan staf, untuk memastikan setiap orang patuh terhadap kebijakan dan prosedur mengenai independensi dan etik. 4. KAP memastikan bahwa ada proses pengembangan yang terus berjalan untuk partner, dan staf. 5. KAP memastikan keputusan mengenai menerima dan meneruskan hubungan dengan klien dan penugasan yang spesifik memenuhi kebijakan dan prosedur. 6. KAP memastikan bahwa kode etik sudah diikuti. 7. KAP memastikan orang yang tepat dan <i>qualified</i> ditugaskan sebagai penelaah <i>QC</i> penugasan dan reviu <i>QC</i> itu rampung sebelum tanggal laporan audit. 8. KAP berkomunikasi dengan yang bersangkutan mengenai kelemahan-kelemahan yang ditemukan. 	<p>Skala Likert dengan enam interval, dan tujuh belas pertanyaan</p> <p>Tidak pernah sampai selalu (1-2-3-4-5-6)</p>

Tabel 3.1 Lanjutan

No	Sumber	Definisi Variabel	Indikator	Skala Ukur
			9. KAP melakukan tindak lanjut yang tepat untuk memastikan kelemahan <i>QC</i> yang ditemukan sudah ditangani tepat pada waktunya.	
6.	Hurrt (2010)	<i>Questioning Mind.</i> Mencerminkan sikap keragu-raguan seperti yang terdapat dalam definisi skeptisisme profesional secara umum dan khusus dalam auditing.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Teman-teman saya mengatakan saya sering mempertanyakan hal-hal yang saya lihat atau saya dengar saat mengaudit klien. 2. Saya sering mempertanyakan hal-hal yang saya lihat atau dengar saat mengaudit klien. 3. Saya tidak mengambil keputusan sampai saya memperoleh informasi yang cukup mengenai klien. 4. Saya tidak menerima pernyataan klien tanpa bukti yang kuat. 	Skala Likert dengan enam interval, dan tujuh belas pertanyaan Tidak pernah sampai selalu (1-2-3-4-5-6)
7.		<i>Suspension of judgment</i> (penundaan pengambilan keputusan). Mencerminkan sikap yang tidak tergesa-gesa dalam melakukan suatu hal.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Saya mengambil keputusan saat mengaudit dengan tidak terburu-buru. 2. Saya tidak suka mengambil keputusan terlalu cepat saat mengaudit. 3. Saya tidak suka mengambil keputusan sebelum mengetahui semua informasi yang tersedia berkenaan dengan klien. 4. Saya selalu memastikan bahwa saya telah mencermati semua informasi yang tersedia sebelum mengambil keputusan. 	Skala Likert dengan enam interval, dan tujuh belas pertanyaan Tidak pernah sampai selalu (1-2-3-4-5-6)

Tabel 3.1 Lanjutan

No	Sumber	Definisi Variabel	Indikator	Skala Ukur
8.	Hurrt (2010)	<i>Search for knowledge</i> (Mencari pengetahuan). Menunjukkan bahwa orang yang skeptis memiliki sikap keingintahuan akan suatu hal.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Saya tertarik dengan pembelajaran yang diperoleh setiap kali mengaudit klien. 2. Menemukan informasi baru mengenai klien membuat saya senang. 3. Bagi saya pembelajaran dalam mengaudit adalah hal yang menyenangkan. 4. Saya suka mencari pengetahuan baru dalam bidang audit. 5. Saya suka memastikan kebenaran bukti audit yang saya peroleh. 6. Saya menikmati pembelajaran yang diperoleh dari mengaudit klien. 	<p>Skala Likert dengan enam interval, dan tujuh belas pertanyaan</p> <p>Tidak pernah sampai selalu</p> <p>(1-2-3-4-5-6)</p>
9.	Hurrt (2010)	<i>Interpersonal understanding</i> (pemahaman interpersonal). Orang yang skeptis akan mempelajari dan memahami individu lain yang memiliki pandangan dan persepsi yang berbeda mengenai suatu hal.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Saya tertarik untuk mencari tahu penyebab klien mengambil suatu keputusan 2. Keputusan yang diambil klien tidak menarik perhatian saya. 3. Saya suka memahami alasan klien dalam mengambil keputusan. 4. Saya jarang memikirkan alasan klien mengambil suatu keputusan. 5. Cara klien melakukan pekerjaannya dan alasan melakukannya menarik perhatian saya. 	<p>Skala Likert dengan enam interval, dan tujuh belas pertanyaan</p> <p>Tidak pernah sampai selalu</p> <p>(1-2-3-4-5-6)</p>

Tabel 3.1 Lanjutan

No	Sumber	Definisi Variabel	Indikator	Skala Ukur
10		<i>Self-confidence</i> (Percaya diri). Percaya diri diperlukan oleh auditor untuk dapat menilai bukti-bukti audit.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Saya menghargai diri saya sendiri. 2. Saya percaya dengan kemampuan saya sendiri dalam mengaudit klien. 3. Saya yakin pada diri saya dalam mengumpulkan bukti-bukti audit. 4. Saya tidak merasa percaya pada diri saya sendiri saat mengaudit. 5. Saya memiliki rasa percaya diri yang tinggi saat mengaudit. 	Skala Likert dengan enam interval, dan tujuh belas pertanyaan Tidak pernah sampai selalu (1-2-3-4-5-6)
12	Hurrt (2010)	<i>Self-determination</i> (Determinasi diri). Diperlukan auditor untuk mendukung pengambilan keputusan, yakni menentukan tingkat kecukupan bukti-bukti audit yang sudah diperolehnya.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Saya sering menerima penjelasan klien tanpa saya pikirkan lebih lanjut. 2. Saya cenderung segera menerima yang dikatakan oleh klien kepada saya. 3. Saya menerima bukti-bukti dan pernyataan-pernyataan yang saya lihat, baca, atau dengar begitu saja. 4. Saya biasanya memperhatikan ketidak konsistenan dalam suatu penjelasan klien. 5. Saya sering kali setuju dengan pemikiran anggota tim audit saya. 6. Klien yang saya audit mudah meyakinkan saya. 	Skala Likert dengan enam interval, dan tujuh belas pertanyaan Tidak pernah sampai selalu (1-2-3-4-5-6)

4. Pengujian Instrumen Penelitian

4.1 Uji Validitas

Uji validitas adalah alat untuk menguji apakah tiap-tiap butir benar-benar telah mengungkapkan faktor atau indikator yang ingin diselidiki. Semakin tinggi validitas suatu alat ukur, semakin tepat alat ukur tersebut mengenai sasaran. Pengujian validitas yang digunakan dalam penelitian ini adalah *Factor Analysis*. Suatu instrumen dinyatakan valid apabila nilai *Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy* (MSA) hasil uji coba instrumen memiliki nilai $\geq 0,5$; probabilitas (p) $< 0,05$. (Hair, et.al.1997)

Hasil uji validitas menggunakan SPSS versi 16 adalah sebagai berikut :

Tabel 4.1
Uji Validitas

Variabel	Butir	Hasil Uji	Standar MSA	Keterangan	MSA
<i>Control Environment</i>	1	0.445*	0.5	TIDAK VALID	0.785
	2	0.420*	0.5	TIDAK VALID	
	3	0.410*	0.5	TIDAK VALID	
	4	0.548	0.5	VALID	
	5	0.789	0.5	VALID	
	6	0.793	0.5	VALID	
	7	0.769	0.5	VALID	
	8	0.838	0.5	VALID	
	9	0.822	0.5	VALID	
	10	0.808	0.5	VALID	
	11	0.794	0.5	VALID	
<i>Risk Assessment</i>	1	0.845	0.5	VALID	0.677
	2	0.658	0.5	VALID	
	3	0.693	0.5	VALID	
	4	0.650	0.5	VALID	
	5	0.674	0.5	VALID	
	6	0.615	0.5	VALID	
<i>Information Systems</i>	1	0.387*	0.5	TIDAK VALID	0.690
	2	0.282*	0.5	TIDAK VALID	
	3	0.468*	0.5	TIDAK VALID	
	4	0.938	0.5	VALID	
	5	0.657	0.5	VALID	
	6	0.706	0.5	VALID	
	7	0.650	0.5	VALID	
	8	0.683	0.5	VALID	
	9	0.450*	0.5	TIDAK VALID	
	10	0.779	0.5	VALID	
	11	0.463*	0.5	TIDAK VALID	
	12	0.487*	0.5	TIDAK VALID	
	13	0.349*	0.5	TIDAK VALID	
	14	0.333*	0.5	TIDAK VALID	
<i>Control Activities</i>	1	0.677	0.5	VALID	0.656
	2	0.628	0.5	VALID	
	3	0.634	0.5	VALID	
	4	0.731	0.5	VALID	

Lanjutan Tabel 4.1

Variabel	Butir	Hasil Uji	Standar MSA	Keterangan	MSA
<i>Monitoring</i>	1	0.458*	0.5	TIDAK VALID	0.818
	2	0.458*	0.5	TIDAK VALID	
	3	0.785	0.5	VALID	
	4	0.828	0.5	VALID	
	5	0.830	0.5	VALID	
	6	0.830	0.5	VALID	
	7	0.829	0.5	VALID	
	8	0.806	0.5	VALID	
	9	0.860	0.5	VALID	
<i>Questioning mind</i>	1	0.649	0.5	VALID	0.671
	2	0.691	0.5	VALID	
	3	0.650	0.5	VALID	
	4	0.680	0.5	VALID	
<i>Suspension of judgment</i>	1	0.758	0.5	VALID	0.689
	2	0.669	0.5	VALID	
	3	0.756	0.5	VALID	
	4	0.653	0.5	VALID	
<i>Search for knowledge</i>	1	0.808	0.5	VALID	0.749
	2	0.713	0.5	VALID	
	3	0.708	0.5	VALID	
	4	0.785	0.5	VALID	
	5	0.781	0.5	VALID	
	6	0.806	0.5	VALID	
<i>Interpersonal understanding</i>	1	0.777	0.5	VALID	0.718
	2	0.676	0.5	VALID	
	3	0.686	0.5	VALID	
	4	0.769	0.5	VALID	
	5	0.758	0.5	VALID	
<i>Self-confidence</i>	1	0.750	0.5	VALID	0.773
	2	0.732	0.5	VALID	
	3	0.824	0.5	VALID	
	4	0.762	0.5	VALID	
	5	0.801	0.5	VALID	
<i>Self-determination</i>	1	0.808	0.5	VALID	0.749
	2	0.713	0.5	VALID	
	3	0.708	0.5	VALID	
	4	0.785	0.5	VALID	
	5	0.781	0.5	VALID	
	6	0.806	0.5	VALID	

4.2 Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas dilakukan untuk memastikan alat ukur yang digunakan memberikan hasil yang konsisten (Sekaran dan Bougie, 2010). Sebuah variabel dapat dikatakan reliabel apabila nilai Cronbach's Alpha yang dihasilkan melalui uji reliabilitas pada SPSS $\geq 0,6$.

Ketentuan uji reliabilitas dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

- a. Suatu instrumen dinyatakan andal atau Reliabel jika memiliki nilai alpha lebih besar dari 0,60
- b. Pengujian menggunakan taraf kesalahan (α) 5%.

Hasil uji reliabilitas dari variabel Gratifikasi Hiburan, Gratifikasi Sosialitas, Tantangan, *Control*, dan Loyalitas Konsumen menunjukkan bahwa koefisien *Cronbach's Alpha* > batas koefisien *Cronbach's Alpha* , sehingga dapat dikatakan **reliabel**. Hanya saja faktor *online flow* (interaktivitas) dihilangkan dikarenakan nilai *Cronbach's Alpha* variabel tersebut berada dibawah batasan *Cronbach's Alpha* 0,60.

Tabel 4.2
Uji Reliabilitas

Variabel	Koefisien Cronbach Alpha	Keterangan
<i>Control Environment</i>	0.735	Reliabel
<i>Risk Assessment</i>	0.710	Reliabel
<i>Information Systems</i>	0.731	Reliabel
<i>Control Activities</i>	0.656	Reliabel
<i>Monitoring</i>	0.786	Reliabel
<i>Questioning mind</i>	0.641	Reliabel
<i>Suspension of judgment</i>	0.649	Reliabel
<i>Search for knowledge</i>	0.703	Reliabel
<i>Interpersonal Understanding</i>	0.698	Reliabel
<i>Self-confidence</i>	0.761	Reliabel
<i>Self-determination</i>	0.703	Reliabel

4.3 Analisis Data

4.3.1 Uji Normalitas

Tabel 4.3

Hasil Uji Normalitas

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Standardized Residual
N		38
Normal Parameters ^a	Mean	.0000000
	Std. Deviation	.98639392
Most Extreme Differences	Absolute	.098
	Positive	.065
	Negative	-.098
Kolmogorov-Smirnov Z		.604
Asymp. Sig. (2-tailed)		.858

a. Test distribution is Normal.

Dari uji normalitas tersebut dapat dilihat bahwa data terdistribusi normal karena asymp. Sig. Lebih besar dari 0,5.

4.3.2 Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan korelasi antar variabel bebas (Ghozali, 2009). Pendekatan yang digunakan untuk menguji ada tidaknya multikolinearitas dengan uji tes *Variance Inflation Factor* (VIF), dengan analisis sebagai berikut :

1. Jika nilai *tolerance* > 0,10 dan VIF < 10, maka dapat diartikan bahwa tidak terdapat multikolinearitas pada penelitian tersebut.
2. Jika nilai *tolerance* < 0,10 dan VIF > 10, maka dapat diartikan bahwa terdapat multikolinearitas pada penelitian tersebut.

Tabel 4.4

Contoh uji VIF antar variabel independen

		Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	30.277	5.530		5.475	.000		
	Risiko	.348	.181	.305	1.919	.063	1.000	1.000

a. Dependent Variable: Lingkungan Pengendalian

Hasil pengujian menunjukkan seluruh variabel independen memenuhi persyaratan uji asumsi klasik multikolinearitas karena VIF lebih kecil dari 5, sehingga bisa disimpulkan bahwa antar variabel independen tidak terjadi persoalan multikolinearitas.

4.3.3 Uji Heteroskedastisitas

Uji Heteroskedastisitas digunakan untuk mengetahui ada atau tidaknya penyimpangan asumsi klasik heteroskedastisitas yaitu adanya ketidaksamaan varian dari residual untuk semua pengamatan pada model regresi. Prasyarat yang harus terpenuhi dalam model regresi adalah tidak adanya gejala heteroskedastisitas. Pada penelitian ini pengujian heteroskedastisitas menggunakan uji Spearman. Hasil pengujian heteroskedastisitas menunjukkan bahwa nilai Sig. Pada variabel independen ≥ 0.05 . maka dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi masalah heteroskedastisitas pada model regresi.

4.3.4 Analisis Deskriptif

Analisis Deskriptif digunakan untuk menganalisis data dengan cara mendeskripsikan atau menggambarkan data yang telah terkumpul. Hasil analisis deskriptif diketahui bahwa rata-rata (mean) dari setiap variabel > 3 yang berarti merupakan hasil yang baik. Variabel Kegiatan Pengendalian mempunyai mean tertinggi berkisar 5.177632, hal ini dikarenakan kegiatan pengendalian merupakan variabel penting dari nilai pengendalian mutu di tingkat penugasan KAP. Tingkat skeptisisme auditor dapat meningkat apabila kegiatan pengendalian dilaksanakan dengan baik. Variabel sistem informasi memiliki mean terendah berkisar 5.053495, hal ini dikarenakan sistem informasi tidak terlalu mempengaruhi tingkat skeptisisme seorang auditor, karena sistem informasi lebih banyak menyangkut proses dokumentasi pada proses audit di KAP.

4.3.5 Analisis Regresi Linear Berganda

Tabel 4.5

Tabel Regresi Linear Berganda

Variabel	Unstandarized Coefficients		Standarized Coefficients	t	Sig.	Ket.
	B	Std. Error	Beta			
Lingkungan Pengendalian	2.643	.222	.893	11.916	.000	Signifikan
Risk Assessment	1.364	.476	.431	2.867	.007	Signifikan
Sistem Informasi	1.225	.471	.398	2.603	.013	Signifikan
Kegiatan Pengendalian	4.602	.397	.888	11.590	.000	Signifikan
Monitoring	2.649	.197	.914	13.479	.000	Signifikan
t-hitung	2.434					

Dilihat dari *Beta Standardized Coefficients* hasil di atas, maka sistem informasi (0.013) menjadi penyebab kurang berpengaruhnya pengendalian mutu terhadap skeptisisme *professional auditor*. Hal ini disebabkan karena sistem informasi bertitik berat pada kegiatan seperti pemantauan klien, waktu, dan pembebanan (*time and billing*) sehingga faktor sistem informasi kurang berpengaruh terhadap skeptisisme profesional auditor

4.3.6 Nilai t

Hasil uji regresi secara parsial pada masing-masing variabel adalah bahwa secara individu (parsial) variabel pengendalian mutu di tingkat penugasan kantor akuntan publik berpengaruh terhadap skeptisisme profesional auditor. Hanya variabel sistem informasi yang berpengaruh kurang signifikan terhadap skeptisisme profesional auditor. Hal ini disebabkan karena KAP biasanya memiliki sistem informasi yang baik untuk memantau klien, namun kurang baik untuk memantau mutu pekerjaan.

5. Penutup

5.1 Kesimpulan

Hasil yang diperoleh penelitian ini adalah sistem pengendalian mutu dalam tingkat penugasan di KAP mempunyai pengaruh signifikan terhadap tingkat skeptisisme profesional auditor. Keseluruhan variabel seperti lingkungan pengendalian, risk assessment, sistem informasi, kegiatan pengendalian, dan monitoring mempunyai pengaruh positif terhadap tingkat skeptisisme seorang auditor. Hasil penelitian ini sesuai dengan teori *Environmentalism* mengenai perubahan yang berasal dari *environmental forces* yang berada dari luar unit yang dipelajari. Seorang auditor yang memiliki tingkat skeptisisme rendah bisa menjadi lebih skeptis jika didukung oleh pengendalian-pengendalian dan pemantauan yang baik dari KAP.

5.2 Keterbatasan Penelitian

Ada beberapa keterbatasan dalam penelitian ini, yang kemungkinan dapat menimbulkan bias atau ketidakakuratan pada penelitian ini. *Pertama*, Penelitian ini menggunakan metode penyebaran kuisioner. Peneliti tidak terlibat langsung dalam aktivitas di kegiatan kantor akuntan publik, sehingga kesimpulan yang diambil hanya berdasarkan data yang dikumpulkan melalui penggunaan instrumen yang diisi sendiri oleh beberapa akuntan. *Kedua*, jumlah responden dalam penelitian (n) terbatas karena terbatasnya waktu, dan jumlah kantor akuntan publik yang tersedia untuk mengisi kuisioner juga terbatas.

5.3 Implikasi Penelitian

Peneliti berharap penelitian ini dapat bermanfaat bagi pihak-pihak terkait seperti Kantor Akuntan Publik, penelitian ini menyimpulkan bahwa KAP yang memiliki auditor dengan tingkat skeptisisme yang rendah jangan berkecil hati, karena tingkat skeptisisme profesional auditorsnya dapat ditingkatkan dengan pembuatan SOP (*Standart Operating Procedures*) yang baik, sehingga dapat membantu meningkatkan tingkat sketpsisme profesional auditor nya.

5.4 Saran

Adanya keterbatasan penelitian ini seperti yang diungkapkan diatas, diharapkan penelitian selanjutnya perlu mempertimbangkan keterbatasan yang diungkapkan penulis diatas, dan apabila mungkin untuk melakukan penelitian tidak terbatas dapat dilakukan di objek dengan wilayah yang berbeda dan jumlah responden yang lebih banyak..

DAFTAR PUSTAKA

- Anto Dajan, 2000, *Pengantar Metode Statistik*, Jilid II, Penerbit LP3ES, Jakarta.
- Anugerah, Rita, Ria Nelly Sari, dan Rina Mona Frostiana. (2011). *The Relationship between Ethics, Expertise, Audit Experience, Fraud Risk Assessment, and Audit Situational Factors and Auditor Profesional Skepticism*. International Symposium on Finance and Accounting 2011.
- Arens, Alvin A., Randal J. Elder, dan Mark S. Beasley. (2012). *Auditing and Assurance Services*. England : Pearson Education.
- Auditing Standard Boards. (2011). *Statement on Auditing Standards*. American Institute of Certified Public Accountants, Inc.
- Basu, S. K. (2009). *Fundamentals of Auditing*. India : Pearson Education.
- Carpenter, T.D., & Reimers, J.L. (2007). Professional skepticism : *The effect of tone at the top and individual skepticism on fraud risk assessments and on indentified audit procedures*. Working Paper, University of Georgia.
- Financial Reporting Council. (2010). *Auditor Skepticism : Raising the Bar. Discussion Paper*. The Auditing Practice Board.
- Forehand, Mark R. dan Sonya Grier. (2002). When Is Honesty The Best Policy? The Effect of Stated Company on Consumer Skepticism. *Forthcoming, Journal of Consumer Psychology*. Stamford University.
- Ghozali, Imam. 2009. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS keempat*. Penerbit Universitas Diponegoro.
- Glover, S.M., Prawitt, D.F., 2013, "Enhancing Auditor Professional Skepticism", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*.
- Hurt, R.K., (2001), "Development of an instrument to measure professional skepticism", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 29 No.1, pp. 149-171.
- Hurt, R.K., (2010), "Development of a Scale to Measure Professional Skepticism", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 29 No.1, pp. 149-171.
- International Auditing and Assurance Standards Boards. (2009). *International Standards on Auditing*.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2011. *Standar Profesional Akuntan Publik*, Jakarta : Salemba Empat.
- Knechel, W.R, Sofia, A.S, Tobias, S., (2010) "Recognition and Control of Professional Skepticism in Accounting Firms", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*.
- Kuswanto, Dedy, (2012), *Statistik Untuk Pemula & Orang Awam*, Cetakan I, Laskar Aksara, Jakarta Timur.

- Lasanti, Hexana Sri. (2005). Tinjauan Terhadap Kompetensi Dan Independensi Akuntan Publik : Refleksi Atas Skandal Keuangan, *Media Riset Akuntansi, Auditing dan Informasi*.
- Louwers, T.J., Ramsay, R.J., Sinason, D.H., & Strawser, J.R. (2005). *Auditing and assurance service*. New York : Mc Graw Hill.
- Marietta. P., 2014, “Professional skepticism and auditor cognitive performance in a hypothesis-testing task”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 29 No. 1, pp. 27-49.
- Nelson, M.W., 2009, “A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing”, *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, Vol. 28 No.2, pp. 1-34.
- Payne, E.A., Ramsay, R.J. (2005). “Fraud risk assessment and auditors’ professional skepticism”. *Managerial Auditing Journal*, 20(3), 321-330.
- Pusat Bahasa. (2008). *Kamus Besar Bahasa Indonesia*. Jakarta : Departemen Pendidikan Nasional.
- Quadackers, L. M. (2009). “A Study of auditors’ skeptical characteristics and their relationship to skeptical judgments and decisions.” VU University Amsterdam, 1-147.
- Rose, A.M., & Rose, J.M. (2003). “The effect of fraud risk assessment and a risk analysis decision aid on auditors’ evaluation of evidence and judgement”. *Accounting Forum*, 27(3), 312-338.
- Sekaran U. dan Bougie R. (2010). *Research Method for Bussiness – A Skill Building Approach, Fifth Edition*. United Kingdom: John Wiley & Sons Ltd.
- Sorokin, P.A., 1957, “Social & Cultural Dynamics”. *A study of change in Major Systems*.
- Suzy, N., 2008, “Skeptisisme Profesional Auditor Dalam Mendeteksi Kecurangan”, *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, Vol. 5 No.1, pp. 102-125.
- Suzy, N., Lanita, W., 2015, “The Role of “Tone at The Top” and Knowledge of Fraud on Auditors’ Professional Skeptical Behavior”, *journal of Contemporary Management Research*, Vol. 11 No.1, pp.55-74.
- Tuannakota, T.M., 2014. *Audit Berbasis ISA (International Standarts on Auditing)*. Jakarta: Salemba Empat.
- Velina. P., 2013, “Exploration of skepticism, client-specific experiences, and audit judgements”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28 No.2, pp. 140-160.
- Widarjono A. (2010). *Analisis Statistika Multivariat Terapan*. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.
- Yamin, Sofyan dan Kurniawan, Heri. 2009. *SPSS Complete Teknik Analisis Terlengkap dengan Software SPSS*. Jakarta: Salemba Infotek.