



## Pengaruh Independensi dan Etika Auditor terhadap Kualitas Audit dengan *Fee* Audit sebagai Variabel Moderasi

Sunarno<sup>1</sup>, Erwin Indriyanto<sup>1\*</sup>

<sup>1</sup>Universitas Nasional

\*Corresponding Author's e-mail: [erwin.indriyanto@civitas.unas.ac.id](mailto:erwin.indriyanto@civitas.unas.ac.id)

### Article History:

Received: August 28, 2025

Revised: September 26, 2025

Accepted: September 29, 2025

### Keywords:

independence, auditor ethics, audit quality, audit fee

**Abstract:** This study aims to analyze the influence of auditor independence and ethics on audit quality, with audit fees as a moderating variable, in Public Accounting Firms (KAP) located in South Jakarta. The research is motivated by the importance of maintaining audit quality as a form of accountability and public trust in the accounting profession. Auditor independence is often considered a key factor in ensuring the objectivity of audit results, while auditor ethics serve as a moral foundation for delivering high-quality audits. However, differing opinions exist regarding the extent to which these two factors truly impact audit quality, especially considering the role of audit fees, which often become a sensitive issue in the auditor-client relationship. This study employs a quantitative approach using Partial Least Squares (PLS) analysis with the SmartPLS software. The population includes all auditors working in Public Accounting Firms in South Jakarta, with a saturated sampling technique applied so that all members of the population are included in the sample. The results show that auditor independence has a significant positive effect on audit quality, meaning that higher levels of independence lead to better audit quality. On the other hand, auditor ethics do not significantly affect audit quality, indicating that ethical considerations are not always explicitly reflected in audit outcomes. Additionally, audit fees are found to moderate the relationship between independence and audit quality but do not moderate the relationship between auditor ethics and audit quality.

Copyright © 2025, The Author(s).

This is an open access article under the CC-BY-SA license



**How to cite:** Sunarno, S., & Indriyanto, E. (2025). Pengaruh Independensi dan Etika Auditor terhadap Kualitas Audit dengan *Fee* Audit sebagai Variabel Moderasi. *SENTRI: Jurnal Riset Ilmiah*, 4(9), 2014–2029. <https://doi.org/10.55681/sentri.v4i9.4545>

## PENDAHULUAN

Laporan keuangan merupakan penyajian data esensial yang mencerminkan kondisi finansial perusahaan dalam periode tertentu dan menjadi dasar pengambilan keputusan manajerial. Laporan keuangan yang berkualitas berfungsi tidak hanya untuk menilai kinerja perusahaan, tetapi juga sebagai tolok ukur dalam menentukan kebijakan strategis di masa depan. Agar laporan keuangan dapat diandalkan, diperlukan audit yang berkualitas, di mana auditor harus meyakinkan pengguna laporan keuangan bahwa audit telah dilaksanakan sesuai standar dan menghasilkan informasi yang dapat dipercaya (Desvian Muhidin & Arigawati, 2023).

Kualitas laporan keuangan sendiri ditentukan oleh sejumlah atribut baik berbasis akuntansi seperti prediktabilitas, persistensi, kualitas akrual, serta penghalusan laba, maupun atribut berbasis pasar seperti konservatisme, ketepatan waktu, dan relevansi nilai (Padma Wedari & Sumadi, 2023). Namun, praktik di lapangan masih sering ditemukan laporan keuangan yang tidak sesuai standar, tidak lengkap, atau tidak memiliki bukti

transaksi yang memadai, sehingga memerlukan peningkatan kualitas audit melalui penerapan Standar Akuntansi Keuangan yang ketat (Maulana, 2020).

Independensi auditor menjadi fondasi utama dalam menjamin kualitas audit. Independensi yang kuat, baik secara penampilan maupun kenyataan, memastikan auditor mampu bekerja secara objektif tanpa pengaruh pihak berkepentingan (Aris & Dhia Wenny, n.d.). Selain independensi, etika auditor yang diatur melalui kode etik profesi juga berperan penting dalam memastikan integritas dan profesionalisme selama pelaksanaan audit (Rahayu et al., 2020). Fee audit turut menjadi faktor penentu kualitas audit, karena besaran *fee* yang tidak wajar dapat memengaruhi sumber daya yang dialokasikan auditor maupun independensinya (Ramadhan et al., 2024).

Beberapa penelitian terdahulu menunjukkan hasil yang tidak konsisten terkait faktor-faktor yang memengaruhi kualitas audit. Terdapat penelitian yang menemukan independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit (Chandra Ariyanto & Goenawan Soedarsa, 2022; Desvian Muhidin & Arigawati, 2023; Padma Wedari & Sumadi, 2023), namun penelitian lain menyatakan sebaliknya (Fayza et al., 2023; Ramadhan et al., 2024; Sari & Kuntadi, 2024; Siregar et al., 2022). Temuan terkait etika auditor pun beragam, di mana sebagian penelitian menunjukkan pengaruh positif (Sartono et al., 2020; Baviga, 2022; Alim Adiwijaya, 2022; Ifanda, 2024), sementara penelitian lain tidak menemukan pengaruh signifikan (Gultom, 2023). Hal yang sama juga terjadi pada *fee* audit, di mana sebagian penelitian menyatakan *fee* audit berpengaruh terhadap kualitas audit (Chandra Ariyanto & Goenawan Soedarsa, 2022; Padma Wedari & Sumadi, 2023; Ramadhan et al., 2024; Sari & Kuntadi, 2024), sedangkan yang lain menyatakan tidak berpengaruh (Sartono et al., 2020; Desvian Muhidin & Arigawati, 2023; Mariyati & Sinarwati, n.d.; Ifanda, 2024).

Ketidakonsistenan hasil penelitian tersebut menandakan adanya *research gap* yang perlu dieksplorasi lebih lanjut. Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh independensi dan etika auditor terhadap kualitas audit dengan *fee* audit sebagai variabel moderasi pada Kantor Akuntan Publik di Jakarta Selatan. Penelitian ini menggunakan teknik sampling jenuh, di mana seluruh auditor di KAP wilayah Jakarta Selatan dijadikan responden. Hasil penelitian diharapkan memberikan kontribusi teoretis dengan memperkaya literatur terkait faktor penentu kualitas audit, serta kontribusi praktis bagi auditor dan Kantor Akuntan Publik untuk meningkatkan kredibilitas dan profesionalisme dalam praktik audit di Indonesia.

## LANDASAN TEORI

Kualitas audit merupakan salah satu aspek utama dalam menjamin keandalan laporan keuangan. Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI, 2021), kualitas audit dapat tercapai jika auditor melaksanakan prosedur sesuai standar profesional dan menghasilkan opini yang andal. DeAngelo (1981) menjelaskan bahwa kualitas audit dipengaruhi oleh kemampuan auditor dalam mendeteksi kesalahan dan melaporkannya secara independen. Independensi auditor sendiri merupakan syarat utama bagi auditor untuk dapat bersikap objektif dan bebas dari pengaruh pihak lain selama proses audit berlangsung.

Etika auditor juga menjadi faktor penting yang memengaruhi kualitas audit. Etika mencakup prinsip moral dan profesional yang mengatur perilaku auditor dalam melaksanakan tugasnya. Auditor yang beretika tinggi akan lebih cenderung mematuhi standar audit dan menghindari praktik yang tidak sesuai dengan kode etik profesi (Rahayu

et al., 2020). Selain itu, besaran *fee* audit juga sering diperdebatkan pengaruhnya terhadap kualitas audit. *Fee* yang sesuai memungkinkan auditor mengalokasikan sumber daya yang memadai untuk melaksanakan audit secara optimal, namun *fee* yang tidak wajar dapat menimbulkan ketergantungan auditor terhadap klien yang berpotensi mengganggu independensinya (Ramadhan et al., 2024).

Hasil penelitian terdahulu menunjukkan adanya ketidakkonsistenan temuan. Beberapa penelitian menyatakan independensi, etika, dan *fee* audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit (Chandra Ariyanto & Goenawan Soedarsa, 2022; Desvian Muhidin & Arigawati, 2023; Padma Wedari & Sumadi, 2023), namun penelitian lain menemukan hasil yang berbeda (Fayza et al., 2023; Sartono et al., 2020; Gultom, 2023). Adanya perbedaan temuan ini menunjukkan perlunya penelitian lanjutan. Oleh karena itu, penelitian ini dilakukan untuk menguji pengaruh independensi dan etika auditor terhadap kualitas audit dengan *fee* audit sebagai variabel moderasi pada Kantor Akuntan Publik di Jakarta Selatan dengan menggunakan teknik sampling jenuh.

## **METODE PENELITIAN**

Bagian ini memuat rancangan penelitian atau desain penelitian, populasi dan sampel, pengukuran, teknik pengumpulan data, model penelitian, dan teknik analisis.

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan desain penelitian kausal yang bertujuan untuk mengetahui pengaruh independensi dan etika auditor terhadap kualitas audit dengan *fee* audit sebagai variabel moderasi. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Jakarta Selatan. Penentuan sampel dilakukan dengan teknik sampling jenuh.

Data yang digunakan dalam penelitian ini merupakan data primer yang dikumpulkan melalui kuesioner dengan skala Likert lima poin, mulai dari sangat tidak setuju (1) hingga sangat setuju (5). Instrumen kuesioner disusun berdasarkan indikator dari masing-masing variabel penelitian yang telah digunakan dalam penelitian-penelitian sebelumnya, yaitu: (1) independensi auditor, (2) etika auditor, (3) *fee* audit, dan (4) kualitas audit.

Model penelitian yang digunakan menguji hubungan langsung antara independensi dan etika auditor terhadap kualitas audit, serta menguji peran *fee* audit sebagai variabel moderasi. Teknik analisis data dilakukan dengan menggunakan *Partial Least Squares* (PLS) melalui *software* SmartPLS. Analisis mencakup pengujian *outer model* untuk menguji validitas dan reliabilitas indikator, serta pengujian *inner model* untuk menguji hubungan antar variabel penelitian dan efek moderasi.

## **HASIL DAN PEMBAHASAN**

Responden dalam penelitian ini merupakan seluruh auditor yang bekerja pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Jakarta Selatan. Teknik pengambilan sampel menggunakan *non probability sampling* dengan metode sampel jenuh dan 115 responden yang telah mengisi kuesioner melalui *google form* yang berisikan beragam pernyataan sebagai indikator dari masing-masing variabel penelitian dengan skala Likert lima poin, mulai dari sangat tidak setuju (1) hingga sangat setuju (5). Mayoritas responden didominasi laki-laki, berada pada rentang usia 26–35 tahun, memiliki jabatan sebagai auditor junior, mempunyai latar belakang pendidikan Strata Satu (S1), dan telah memiliki pengalaman kerja lebih dari tiga tahun. Kondisi ini menunjukkan bahwa responden

memiliki kualifikasi dan pengalaman yang memadai dalam memberikan jawaban yang relevan terhadap instrumen penelitian.

Variabel-variabel yang diteliti terdiri dari independensi auditor dan etika auditor sebagai variabel independen, kualitas audit sebagai variabel dependen, serta *fee* audit sebagai variabel moderasi. Pengukuran variabel independensi auditor dalam penelitian ini menggunakan sembilan pernyataan yang berbeda. Hasil analisis rata-rata keseluruhan jawaban responden pada variabel independensi auditor adalah sebesar 3,91. Kemudian, pengukuran variabel etika auditor dalam penelitian ini menggunakan sepuluh pernyataan yang berbeda. Hasil analisis rata-rata keseluruhan jawaban responden pada variabel etika auditor adalah sebesar 3,82.

Selanjutnya, pengukuran variabel kualitas audit dalam penelitian ini menggunakan delapan pernyataan yang berbeda. Hasil analisis rata-rata keseluruhan jawaban responden pada variabel kualitas audit adalah sebesar 3,93. Lalu untuk pengukuran variabel *fee* audit dalam penelitian ini menggunakan tujuh pernyataan yang berbeda. Hasil analisis rata-rata keseluruhan jawaban responden pada variabel *fee* audit adalah sebesar 3,88.

**Tabel 1.** Daftar Pernyataan Independensi Auditor

No.	Pernyataan
Indikator: Independensi Penyusunan Program	
1	Menurut saya, penyusunan program audit harus independen tanpa intervensi pimpinan dalam menentukan, menghapus, atau mengubah bagian yang diperiksa.
2	Penyusunan program audit yang saya lakukan harus independen tanpa intervensi pimpinan dalam pemilihan prosedur.
3	Penyusunan program audit yang saya lakukan harus bebas dari campur tangan pihak lain dalam menentukan subjek pemeriksaan.
Indikator: Independensi Pelaksanaan Pekerjaan	
4	Pemeriksaan yang saya lakukan harus independen tanpa pengaruh manajerial dalam memilih atau menetapkan kegiatan yang diperiksa.
5	Pelaksanaan pemeriksaan yang saya lakukan harus berkoordinasi dengan manajerial selama proses berlangsung.
6	Pemeriksaan yang saya lakukan harus terbebas dari kepentingan pribadi atau pihak lain yang dapat membatasi ruang lingkup pemeriksaan.
Indikator: Independensi Laporan Auditor	
7	Pelaporan yang saya lakukan harus independen tanpa tekanan pihak lain yang dapat memengaruhi fakta yang disampaikan.
8	Pelaporan hasil audit yang saya buat harus menggunakan bahasa yang jelas dan bebas dari istilah yang dapat menimbulkan multi tafsir.
9	Pelaporan yang saya lakukan harus independen tanpa pengaruh pihak tertentu terhadap pertimbangan pemeriksa dalam isi laporan.

**Tabel 2.** Daftar Pernyataan Etika Auditor

No.	Pernyataan
Indikator: Pengetahuan	
1	Saya harus memahami dan menjalankan jasa profesional sesuai dengan SAK dan SPAP yang berlaku.

2	Saya selalu berusaha mengedepankan kode etik profesi dalam setiap penugasan audit.
3	Saya selalu berusaha mentaati standar yang tertera pada kode etik profesi.
4	Adanya kepatuhan setiap auditor terhadap kode etik profesi mencerminkan cara kerja serta hasil audit yang andal.
5	Dengan mematuhi kode etik yang berlaku, saya dapat meyakinkan diri saya dan klien terhadap kualitas audit yang andal atas suatu laporan keuangan.
6	Kepercayaan masyarakat akan meningkat ketika saya melakukan penugasan audit berdasarkan Standar profesi Akuntan Publik.
Indikator: Pengalaman	
7	Semakin banyak klien yang saya audit, semakin meningkat kualitas audit yang saya lakukan.
8	Saya memiliki pengalaman luas di bidang audit.
9	Semakin lama menjadi auditor, semakin mudah mengidentifikasi penyebab kesalahan dan memberikan rekomendasi untuk meminimalkannya.
Indikator: Kemampuan	
10	Pelaporan yang saya lakukan harus independen tanpa pengaruh pihak tertentu terhadap pertimbangan pemeriksa dalam isi laporan.

**Tabel 3.** Daftar Pernyataan Kualitas Audit

No.	Pernyataan
Indikator: Temuan Audit	
1	Saya menjamin temuan audit saya akurat dan mampu mendeteksi sekecil apapun kesalahan atau penyimpangan.
2	Saya selalu melaporkan temuan apa adanya tanpa rekayasa.
Indikator: Sikap Skeptis	
3	Saya percaya kepada auditee dan berasumsi tidak akan menemukan kesalahan atau penyimpangan.
4	Sikap skeptis yang saya miliki memengaruhi kualitas bukti audit yang saya kumpulkan
Indikator: Independensi Laporan Auditor	
5	Laporan hasil audit saya disusun dengan jelas sehingga mudah dipahami oleh auditee.
6	Saya memastikan laporan audit saya menjelaskan temuan audit secara detail dan lengkap.
Indikator: Manfaat Audit	
7	Audit yang saya lakukan dapat mengurangi tingkat kesalahan atau penyimpangan yang terjadi.
8	Saya percaya bahwa audit yang memberikan manfaat nyata berkontribusi pada reputasi auditor.

**Tabel 4.** Daftar Pernyataan *Fee* Audit

No.	Pernyataan
Indikator: Risiko Penugasan	
1	Semakin besar risiko penugasan, semakin tinggi <i>fee</i> yang saya peroleh.
Indikator: Kebutuhan Klien	



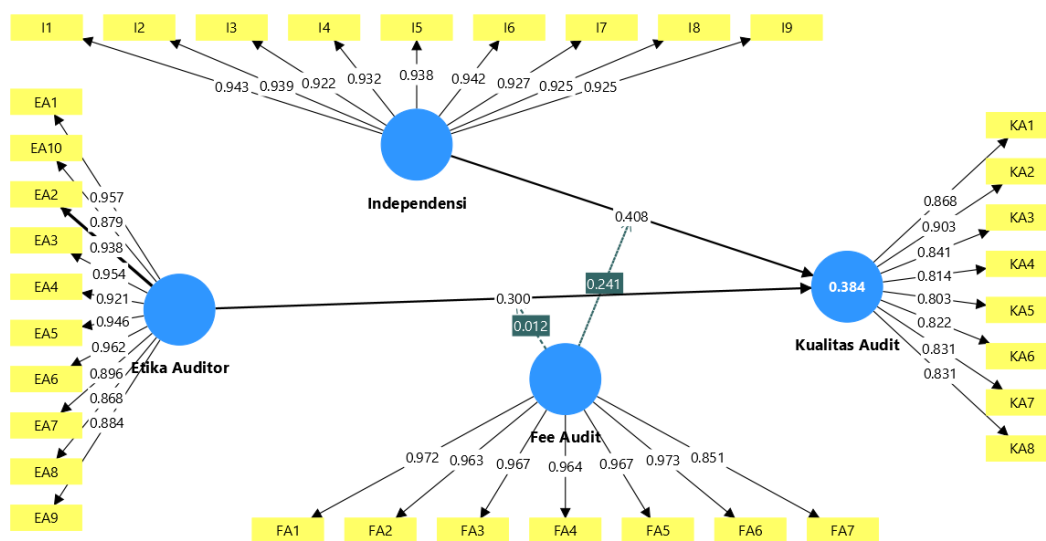
- 2 Besarnya *fee* yang saya terima tidak akan memengaruhi objektivitas saya dalam melaporkan kesalahan klien.
- 3 Saya cenderung menerima klien yang menawarkan *fee* lebih besar.
- 4 Sebagai auditor, semakin kompleks atau beragam jenis usaha klien, semakin tinggi *fee* yang saya tawarkan..

#### Indikator: Tingkat Keahlian

- 5 Biasanya, *fee* yang saya terima sebanding dengan tingkat keahlian yang saya gunakan dalam audit.
- 6 Saya melaksanakan audit sebanding dengan *fee* yang saya terima.
- 7 Klien selalu bersedia membayar *fee* yang saya tetapkan.

Hasil analisis deskriptif menunjukkan bahwa variabel independensi, etika auditor, kualitas editor, dan *fee* audit, berada pada kategori tinggi. Nilai rata-rata setiap indikator mencerminkan bahwa auditor pada KAP yang menjadi objek penelitian memiliki tingkat independensi yang baik, memahami etika profesi, serta bekerja dalam lingkungan dengan penetapan *fee* audit yang wajar, sehingga mendukung tercapainya kualitas audit yang optimal.

Metode analisis utama dalam penelitian ini dilakukan dengan *Structural Equation Model* (SEM). Pengujian dilakukan dengan bantuan program Smart PLS 4.0. Berikut ini hasil pengujian *Full Model* SEM menggunakan PLS:



**Gambar 1.** Uji *Full Model* SEM Menggunakan Smart PLS 4.0

Evaluasi model pengukuran bertujuan untuk menguji validitas dan reliabilitas data konstruk. Dua jenis pengujian validitas dilakukan dengan melakukan pengujian validitas konvergen dan validitas diskriminan. Pada uji validitas (*convergent validity*), hasil *output* nilai *outer loading* (*factor loading*) yang dihasilkan menunjukkan bahwa hubungan antara indikator dengan variabel latennya memiliki hubungan yang kuat. Nilai *loading factor* > 0.70 merupakan hasil *output* analisis pada evaluasi ini dan dapat dikatakan bahwa semua indikator bersifat valid dan dapat mengukur variabel yang dibentuknya.

**Tabel 5.** Hasil Uji *Outer Loadings*

Variabel	Pernyataan	Nilai Outer Loading	Outer Loading	Keterangan
Independensi	I1	0,943	0,70	Valid
	I2	0,939	0,70	Valid
	I3	0,922	0,70	Valid
	I4	0,932	0,70	Valid
	I5	0,938	0,70	Valid
	I6	0,942	0,70	Valid
	I7	0,927	0,70	Valid
	I8	0,925	0,70	Valid
	I9	0,925	0,70	Valid
Etika Auditor	EA1	0,957	0,70	Valid
	EA2	0,938	0,70	Valid
	EA3	0,954	0,70	Valid
	EA4	0,921	0,70	Valid
	EA5	0,946	0,70	Valid
	EA6	0,962	0,70	Valid
	EA7	0,896	0,70	Valid
	EA8	0,868	0,70	Valid
	EA9	0,884	0,70	Valid
	EA10	0,879	0,70	Valid
Kualitas Audit	KA1	0,868	0,70	Valid
	KA2	0,903	0,70	Valid
	KA3	0,841	0,70	Valid
	KA4	0,814	0,70	Valid
	KA5	0,803	0,70	Valid
	KA6	0,822	0,70	Valid
	KA7	0,831	0,70	Valid
	KA8	0,831	0,70	Valid
Fee Audit	FA1	0,972	0,70	Valid
	FA2	0,963	0,70	Valid
	FA3	0,967	0,70	Valid
	FA4	0,964	0,70	Valid
	FA5	0,967	0,70	Valid
	FA6	0,973	0,70	Valid
	FA7	0,851	0,70	Valid

**Tabel 6.** Hasil Uji *Average Variance Extracted* (AVE)

Variabel	AVE	Cut Off	Keterangan
Independensi	0,869	0.5	Valid
Etika Auditor	0,848	0.5	Valid
Kualitas Audit	0,705	0.5	Valid
Fee Audit	0,906	0.5	Valid

Tabel 6 di atas menunjukkan nilai dari *Average Variance Extracted* > 0,5 untuk masing-masing variabel. Variabel yang memiliki nilai AVE terkecil adalah kualitas audit, sedangkan variabel yang memiliki nilai AVE terbesar adalah *fee* audit. Hal ini menunjukkan bahwa seluruh variabel pada penelitian ini dapat dinyatakan valid.

**Tabel 7.** Hasil Uji *Cross Loading*

Pernyataan	Independensi	Etika Auditor	Kualitas Audit	Fee Audit
I1	0,943	0,182	0,481	0,164
I2	0,939	0,168	0,490	0,162
I3	0,922	0,224	0,458	0,211
I4	0,932	0,256	0,495	0,228
I5	0,938	0,213	0,477	0,194
I6	0,942	0,195	0,478	0,168
I7	0,927	0,188	0,492	0,183
I8	0,925	0,188	0,493	0,183
I9	0,925	0,188	0,492	0,183
EA1	0,206	0,957	0,375	0,825
EA10	0,218	0,879	0,322	0,819
EA2	0,183	0,938	0,372	0,798
EA3	0,205	0,954	0,361	0,818
EA4	0,151	0,921	0,335	0,761
EA5	0,174	0,946	0,347	0,802
EA6	0,182	0,962	0,340	0,828
EA7	0,218	0,896	0,297	0,840
EA8	0,224	0,868	0,303	0,802
EA9	0,226	0,884	0,315	0,828
KA1	0,467	0,292	0,868	0,269
KA2	0,469	0,323	0,903	0,297
KA3	0,439	0,291	0,841	0,264
KA4	0,474	0,328	0,814	0,314
KA5	0,455	0,244	0,803	0,212
KA6	0,352	0,341	0,822	0,300
KA7	0,356	0,372	0,831	0,345
KA8	0,460	0,281	0,831	0,257
FA1	0,186	0,837	0,327	0,972
FA2	0,220	0,814	0,345	0,963
FA3	0,150	0,816	0,316	0,967
FA4	0,166	0,820	0,292	0,964
FA5	0,194	0,828	0,306	0,967



FA6	0,193	0,853	0,345	0,973
FA7	0,218	0,899	0,299	0,851

**Tabel 8.** Hasil Uji *Fornell-Larcker Criterion*

Variabel	Etika Auditor	Fee Audit	Independensi	Kualitas Audit
Etika Auditor	0,921			
Fee Audit	0,880	0,952		
Independensi	0,215	0,200	0,932	
Kualitas Audit	0,367	0,336	0,520	0,840

*Discriminant Validity* dilakukan untuk memastikan bahwa setiap konsep dari masing-masing variabel laten berbeda dengan variabel lainnya. Model mempunyai *Discriminant Validity* yang baik jika setiap nilai *loading* memiliki nilai yang paling tinggi dengan nilai *loading* yang lain terhadap variabel latennya. Kedua tabel di atas merupakan hasil pengujian *Discriminant Validity* menggunakan nilai *Cross Loading* (tabel 7), dan *Fornell-Larcker Criterion* (tabel 8).

Tabel 7 menunjukkan bahwa semua item yang mengukur setiap variabel independensi, etika auditor, kualitas audit dan *fee* audit memiliki nilai *loading factor* > 0,70. Hal ini berarti bahwa semua variabel laten sudah memiliki validitas diskriminan yang baik di mana konstruk laten memprediksi indikator pada blok lainnya, sehingga dapat disimpulkan semua variabel laten memiliki validitas diskriminan yang baik atau dikatakan valid. Kemudian tabel 8 menunjukkan bahwa nilai *Fornell-Larcker Criterion Correlation* untuk semua variabel dalam penelitian ini menunjukkan nilai yang lebih tinggi apabila dibandingkan dengan nilai hubungan antar variabel. Sebagai contoh nilai akar AVE untuk variabel independensi adalah 0,932 lebih tinggi daripada nilai korelasi konstruk etika auditor. Maka *discriminant validity* untuk variabel korelasi terpenuhi. Demikian dengan variabel lainnya dimana akar AVE variabel > korelasi antara variabel. Secara keseluruhan dapat disimpulkan bahwa semua konstruk dalam model yang diestimasi memenuhi kriteria *discriminant validity* atau dikatakan valid.

**Tabel 9.** Hasil Uji *Cronbach's Alpha* dan *Composite Reliability*

Variabel	<i>Cronbach's Alpha</i>	<i>Cut Off</i>	Nilai <i>Composite Reliability</i>	<i>Cut Off</i>	Keterangan
<b>Independensi</b>	0,981	0.6	0,981	0.7	Reliabel
<b>Etika Auditor</b>	0,980	0.6	0,982	0.7	Reliabel
<b>Kualitas Audit</b>	0,940	0.6	0,942	0.7	Reliabel
<b>Fee Audit</b>	0,982	0.6	0,985	0.7	Reliabel

Pengujian *Cronbach's Alpha* dan *Composite Reliability* dari masing-masing konstruk dilakukan untuk menentukan kriteria realibilitas. Berdasarkan data pada tabel 9 di atas, hasil dari *Cronbach's Alpha* variabel independensi yaitu sebesar 0,981 > 0,60, etika auditor sebesar 0,980 > 0,60, kualitas audit sebesar 0,940 > 0,60, dan *fee* audit yaitu sebesar 0,982 > 0,60. Dengan demikian hasil ini dapat menunjukkan bahwa masing-masing variabel penelitian telah memenuhi persyaratan nilai *Cronbach's Alpha*, sehingga dapat disimpulkan bahwa keseluruhan variabel memiliki tingkat reliabilitas yang tinggi. Kemudian untuk

nilai *Composite Reliability* yang dihasilkan oleh semua konstruk adalah sangat baik karena diatas 0,70. Ini berarti bahwa semua indikator konstruk adalah reliabel atau memenuhi persyaratan uji reliabilitas. Nilai *Composite Reliability* yang paling tinggi ditunjukkan oleh konstruk *fee* audit sebesar 0,985. Sedangkan nilai *Composite Reliability* yang paling rendah ditunjukkan oleh konstruk kualitas audit yaitu sebesar 0,942. Dengan demikian, seluruh konstruk adalah reliabel.

**Tabel 10.** Hasil Uji Asumsi Klasik (Uji Multikolinearitas)

Variabel	Nilai VIF	Cut Off	Keterangan
Independensi→Kualitas Audit	1,286	5	tidak terjadi multikolinearitas
Etika Auditor→Kualitas Audit	4,660	5	tidak terjadi multikolinearitas
<i>Fee</i> Audit x Independensi→Kualitas Audit	1,296	5	tidak terjadi multikolinearitas
<i>Fee</i> Audit x Etika Auditor→Kualitas Audit	1,307	5	tidak terjadi multikolinearitas

Uji multikolinearitas atau *collinearty* dilakukan untuk memastikan bahwa sebuah model konstruk ada interkorelasi atau kolinearitas antar variabel bebas. Berdasarkan hasil uji diatas terlihat bahwa secara keseluruhan tidak terjadi multikolinearitas karena nilai VIF < 5. Sehingga dapat disimpulkan bahwa secara keseluruhan konstruk tidak terjadi multikolinearitas antara variabel independensi dan etika auditor terhadap kualitas audit dengan *fee* audit sebagai variabel moderasi.

**Tabel 11.** Hasil Uji *R- Square* ( $R^2$ )

Variabel	<i>R-Square</i> ( $R^2$ )
Kualitas Audit	0,384

Untuk menghitung evaluasi model struktural dapat dilakukan dengan menggunakan *R-Square* ( $R^2$ ) untuk konstruk yang dipengaruhi dan *Path Coefficients* untuk mengetahui dan menguji signifikansi hubungan setiap konstruk. Berdasarkan hasil uji diatas terlihat bahwa nilai *R-Square* ( $R^2$ ) memiliki nilai sebesar 0,384, maka nilai tersebut menunjukkan bahwa variabel independensi dan etika auditor berpengaruh terhadap kualitas audit yang dimoderasi oleh *fee* audit sebesar 38,4%. Sedangkan sisa persentase sebesar 61,6% lainnya merupakan kontribusi dari variabel lain yang tidak dihipotesiskan dalam model seperti objektivitas, kompetensi, tekanan waktu, pengalaman kerja dan lain sebagainya.

**Tabel 12.** Hasil Uji *Path Coefficient*

Hipotesis	<i>Original Sample</i> (O)	Keterangan
Independensi→Kualitas Audit	0,408	Positif
Etika Auditor→Kualitas Audit	0,300	Positif
<i>Fee</i> Audit x Independensi→Kualitas Audit	0,241	Positif
<i>Fee</i> Audit x Etika Auditor→Kualitas Audit	0,012	Positif

*Path Coefficient* dilakukan untuk menguji apakah sebuah variabel memiliki arah hubungan positif atau negatif terhadap variabel lainnya. Terdapat batasan nilai pada pengujian *Path Coefficient*, yaitu jika nilai *Path Coefficient*  $> 0$ , maka variabel memiliki arah hubungan yang positif terhadap variabel lainnya. Sebaliknya, jika *Path Coefficient*  $< 0$ , maka variabel memiliki arah hubungan yang negatif terhadap variabel lainnya. Berdasarkan tabel 12 di atas dapat dijelaskan sebagai berikut:

- Dalam analisis hubungan independensi terhadap kualitas audit dapat dilihat pada tabel dengan nilai *Original Sample* (O) sebesar 0,408 lebih besar dari 0 maka dapat disimpulkan bahwa variabel independensi memiliki arah hubungan yang positif terhadap kualitas audit.
- Dalam analisis hubungan etika auditor terhadap kualitas audit dapat dilihat pada tabel dengan nilai *Original Sample* (O) sebesar 0,300 lebih besar dari 0 maka dapat disimpulkan bahwa variabel etika auditor memiliki arah hubungan yang positif terhadap kualitas audit.
- Dalam analisis hubungan independensi terhadap kualitas audit yang dimoderasi oleh *fee* audit dapat dilihat pada tabel dengan nilai *Original Sample* (O) sebesar 0,241 lebih besar dari 0 maka dapat disimpulkan bahwa variabel independensi memiliki arah hubungan yang positif terhadap kualitas audit yang dimoderasi oleh *fee* audit.
- Dalam analisis hubungan etika auditor terhadap kualitas audit yang dimoderasi oleh *fee* audit dapat dilihat pada tabel dengan nilai **Original Sample** (O) sebesar 0,012 lebih besar dari 0 maka dapat disimpulkan bahwa variabel etika auditor memiliki arah hubungan yang positif terhadap kualitas audit yang dimoderasi oleh *fee* audit.

**Tabel 13.** Hasil Uji Kecocokan Model (*Model Fit*)

Kriteria	Nilai <i>Normed Fit Index</i> (NFI)
NFI	0,676

Uji model fit digunakan untuk mengetahui suatu model memiliki kecocokan dengan data. Pada uji kecocokan model dapat dilihat dari nilai *Normed Fit Index* (NFI). Model PLS dinyatakan telah memenuhi kriteria uji model fit jika nilai *Normed Fit Index* (NFI) mendekati satu maka model dikatakan fit. Nilai NFI mulai 0 – 1 diturunkan dari perbandingan antara model yang dihipotesiskan dengan suatu model independen tertentu. Model mempunyai kecocokan tinggi jika nilai mendekati 1. Berdasarkan tabel di atas nilai NFI berada pada 0,676 yang berarti memiliki kecocokan model yang dapat dinyatakan baik.

**Tabel 14.** Hasil Uji Hipotesis

<b>Hipotesis</b>	<b>Original Sample</b>	<b>T-Statistics ( O/STDEV )</b>	<b>T<sub>tabel</sub></b>	<b>P Values</b>	<b>Keterangan</b>
Independensi→Kualitas Audit	0,408	3,333	1.980	0,001	Berpengaruh Positif
Etika Auditor→Kualitas Audit	0,300	1,203	1.980	0,229	Tidak Berpengaruh

**Tabel 15.** Hasil Uji Moderasi

<b>Hipotesis</b>	<b>Original Sample</b>	<b>T-Statistics ( O/STDEV )</b>	<b>T<sub>tabel</sub></b>	<b>P Values</b>	<b>Keterangan</b>
Fee Audit x Independensi→Kualitas Audit	0,241	2,291	1.980	0,022	Berpengaruh Positif
Fee Audit x Etika Auditor→Kualitas Audit	0,012	0,091	1.980	0,927	Tidak Berpengaruh

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis maka dilakukan pembahasan dan interpretasi sebagai berikut:

- Hasil penelitian menunjukkan bahwa independensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Nilai *t-statistik* sebesar 3,333 dan *p-value* sebesar 0,001 (lebih kecil dari 0,05) menandakan adanya hubungan signifikan antara kedua variabel. Dengan demikian, semakin tinggi independensi auditor, semakin tinggi pula kualitas audit yang dihasilkan. Hal ini sejalan dengan teori agensi dan pernyataan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang menyatakan bahwa independensi adalah syarat utama agar auditor dapat menyajikan laporan audit yang kredibel dan dapat dipercaya oleh pengguna laporan keuangan.
- Hasil pengujian menunjukkan bahwa etika auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Nilai *t-statistik* sebesar 1,203 dan *p-value* sebesar 0,229 (lebih besar dari 0,05) menunjukkan bahwa tidak terdapat hubungan yang secara statistik signifikan antara etika dan kualitas audit. Meskipun demikian, arah hubungan tetap positif, yang berarti bahwa peningkatan etika tetap sejalan dengan perbaikan kualitas audit, meski pengaruhnya tidak cukup kuat dalam data empiris penelitian ini. Hasil ini dapat diartikan bahwa dalam lingkungan audit di Jakarta Selatan, penerapan etika profesi sudah dianggap sebagai standar minimum yang umum dilakukan oleh auditor. Oleh karena itu, meskipun etika dijalankan dengan baik, hal tersebut belum cukup menjadi faktor pembeda dalam menentukan kualitas audit.
- Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa *fee* audit secara signifikan memoderasi pengaruh independensi terhadap kualitas audit. Nilai *t-statistik* sebesar 2,291 dan *p-value* sebesar 0,022 menunjukkan bahwa *fee* audit memperkuat atau memperlemah pengaruh independensi tergantung pada kondisinya. Ketika *fee* audit ditentukan secara wajar dan proporsional, auditor cenderung dapat bekerja dengan independen tanpa tekanan finansial. Sebaliknya, jika *fee* terlalu rendah, auditor mungkin tidak memiliki cukup

sumber daya untuk melaksanakan audit secara menyeluruh, dan bila terlalu tinggi, bisa menimbulkan ketergantungan terhadap klien.

- Berbeda dengan hasil sebelumnya, *fee* audit dalam penelitian ini tidak memoderasi pengaruh etika auditor terhadap kualitas audit. Nilai *t-statistik* sebesar 0,091 dan *p-value* sebesar 0,927 menunjukkan tidak adanya pengaruh yang signifikan secara statistik. Dengan kata lain, besar kecilnya *fee* yang diterima oleh auditor tidak memiliki dampak terhadap sejauh mana etika auditor mempengaruhi kualitas audit. Temuan ini mengindikasikan bahwa nilai-nilai etika cenderung bersifat melekat dan tidak tergantung pada imbalan finansial. Auditor yang memiliki komitmen etis yang tinggi akan tetap berpegang pada prinsip moral profesional meskipun *fee* yang diterima tidak besar. Sebaliknya, auditor yang memiliki integritas rendah tidak serta-merta meningkatkan perilaku etisnya hanya karena menerima *fee* tinggi.

Dengan demikian, hasil penelitian ini menegaskan bahwa independensi auditor merupakan faktor yang krusial dalam menentukan kualitas audit. Auditor yang mampu menjaga jarak profesional dengan klien akan lebih objektif dalam memberikan opini, sehingga meningkatkan kepercayaan pemakai laporan keuangan. Hal ini sesuai dengan teori agensi yang dikemukakan oleh Jensen dan Meckling (1976), yang menyatakan bahwa auditor berperan sebagai pihak independen untuk meminimalisasi konflik kepentingan antara principal dan agent melalui pemberian opini yang objektif.

Di sisi lain, etika auditor tidak terbukti berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Temuan ini mengindikasikan bahwa etika dipandang sebagai baseline requirement yang harus dimiliki oleh setiap auditor, sebagaimana ditegaskan dalam Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), sehingga perannya dalam meningkatkan kualitas audit cenderung dianggap sudah melekat dan tidak memberikan variasi signifikan.

Adapun *fee* audit terbukti berperan sebagai variabel moderasi yang memperkuat hubungan antara independensi dan kualitas audit. Hal ini sejalan dengan pendapat DeAngelo (1981) yang menjelaskan bahwa besaran *fee* audit dapat memengaruhi tingkat independensi auditor. Jika *fee* ditetapkan secara wajar, auditor akan lebih mudah menjaga independensinya; sebaliknya, *fee* yang terlalu tinggi atau rendah berpotensi menimbulkan ketergantungan ekonomi terhadap klien dan menurunkan objektivitas.

Dengan merujuk pada teori agensi, pandangan DeAngelo, serta kode etik auditor, penelitian ini memberikan landasan teoretis yang lebih kokoh bahwa independensi yang dijaga dengan baik dan penetapan *fee* audit yang proporsional merupakan kunci utama dalam meningkatkan kualitas audit.

## KESIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh independensi dan etika auditor terhadap kualitas audit serta mengkaji peran *fee* audit sebagai variabel moderasi pada Kantor Akuntan Publik di Jakarta Selatan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa independensi memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit, yang menegaskan bahwa kebebasan auditor dalam berpikir dan bertindak merupakan faktor kunci dalam menghasilkan audit yang objektif dan profesional. Etika auditor, meskipun memiliki arah hubungan positif, tidak terbukti berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. *Fee* audit berperan sebagai variabel yang memoderasi hubungan independensi terhadap kualitas audit secara signifikan, namun tidak memoderasi hubungan etika auditor terhadap kualitas audit. Temuan ini mengindikasikan pentingnya menjaga independensi auditor dan penetapan *fee* audit yang wajar dalam mendukung kualitas audit.



Secara teoretis, hasil penelitian ini memperkaya literatur *auditing* dengan mengonfirmasi peran independensi dan *fee* audit sebagai faktor penting penentu kualitas audit, serta memberikan peluang penelitian lebih lanjut untuk mengeksplorasi variabel lain seperti kompetensi, tekanan waktu, dan *audit tenure*. Secara praktis, penelitian ini memberikan rekomendasi kepada auditor untuk secara konsisten menjaga independensi dan menegakkan kode etik profesi tanpa kompromi, serta mendorong Kantor Akuntan Publik untuk menetapkan *fee* audit yang adil, transparan, dan proporsional dengan ruang lingkup pekerjaan. Hasil penelitian ini juga dapat menjadi dasar bagi penyusunan kebijakan standar *fee audit minimum* dan penguatan mekanisme pengawasan independensi serta penerapan etika profesi secara berkelanjutan.

Penelitian ini memiliki keterbatasan yang perlu diperhatikan. Responden hanya mencakup auditor pada KAP di Jakarta Selatan sehingga hasil penelitian ini belum dapat digeneralisasi untuk seluruh KAP di Indonesia. Variabel yang diteliti juga terbatas pada independensi, etika auditor, dan *fee* audit, sementara faktor lain yang berpotensi memengaruhi kualitas audit belum dimasukkan. Selain itu, penggunaan kuesioner sebagai instrumen utama dapat menimbulkan bias persepsi responden. Oleh karena itu, penelitian selanjutnya disarankan untuk memperluas cakupan wilayah, menambahkan variabel relevan lainnya, serta menggunakan metode kombinasi agar hasil yang diperoleh lebih komprehensif dan mendalam.

## DAFTAR REFERENSI

1. (IAPI), I. A. P. I. (2021). *Standar Audit 200 (Revisi 2021) Tujuan Keseluruhan, Auditor Independen serta Pelaksanaan Audit Berdasarkan Standar Audit.* Standar Profesional Akuntan Publik 200(Revisi).
2. Agoes, S. (2017). *Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan oleh Kantor Akuntan Publik*. Salemba Empat.
3. Ajzen, I. (1985). *From intentions to actions: A theory of planned behavior*. In J. Kuhl & J. Beckmann (Eds.) *Action control: From cognition to behavior*.
4. Alim Adiwijaya, Z. (2022). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kualitas Audit. *RELEVAN: Jurnal Riset Akuntansi*, 2(2), 126–132. <https://doi.org/10.35814/relevan.v2i2.3431>
5. Alvin A. Arens, et al. (2017). *Auditing & Jasa Assurance* (Edisi 15). Erlangga.
6. Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., & Hogan, C. E. (2021). *Auditing: The Art and Science of Assurance Engagements* (16th (ed.); Pearson Ca).
7. Aris, C., & Dhia Wenny, C. (n.d.). *Pengaruh Independensi, Time Budget Pressure, serta Besaran Fee Audit Terhadap Kualitas Audit Sebagai Imbas Pandemi Covid-19 Pada Kap Yang Terdaftar Di Palembang*.
8. Baviga, R. (2022). Pengaruh Independensi serta Etika Auditor terhadap Kualitas Audit. *Bussman Journal : Indonesian Journal of Business and Management*, 2(1), 189–210. <https://doi.org/10.53363/buss.v2i1.48>
9. Chandra Ariyanto, D., & Goenawan Soedarsa, H. (2022). Pengaruh Independensi, Pengalaman Kerja, Objektivitas, serta Audit Fee Terhadap Kualitas Audit. *Sinomika Journal: Publikasi Ilmiah Bidang Ekonomi serta Akuntansi*, 1(3), 589–598. <https://doi.org/10.54443/sinomika.v1i3.318>
10. Desvian Muhidin, A., & Arigawati, D. (2023). Pengaruh Kompetensi, Independensi, Fee Audit serta Audit Tenure Terhadap Kualitas Audit. *Gemilang: Jurnal Manajemen serta Akuntansi*, 3(4), 01–16. <https://doi.org/10.56910/gemilang.v3i4.860>



11. Fayza, M. A., Fachruddin, R., Saputra, M., & Mahdi, S. (2023). Pengaruh Independensi, Integritas, serta Objektivitas Auditor terhadap Kualitas Audit Inspektorat Provinsi Aceh dengan Etika Auditor sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Ekonomi Akuntansi*, 8(1), 52–59. <https://doi.org/10.24815/jimeka.v8i1.22787>
12. Finansial.bisnis.com. (n.d.-a). 2 Sikap OJK atas Kasus Wanaartha Life: Pemilik, Auditor, Aktuaria serta Tim Likuidasi Terdampak.
13. Finansial.bisnis.com. (n.d.-b). Terungkap! Alasan OJK Sanksi Akuntan Publik KAP Wanaartha Life.
14. Gatra.com. (2020). Ada Rekayasa Audit Laporan Keuangan, Dirut Jiwasraya Hexana Meradang.
15. Ghozali, I. (2021). *Partial Least Squares Konsep, Teknik, serta Aplikasi Menggunakan Program SmartPLS 3.2.9 Untuk Penelitian Empiris*. Universitas Diponegoro.
16. Gultom. (2023). Pengaruh Etika Auditor, Pengalaman Auditor, serta Motivasi Auditor Terhadap Kualitas Audit Pada Kantor Akuntan Publik Di Kota Medan.
17. Gunawan Wibisono. (2021). Pengaruh Pengalaman, Independensi serta Audit Fee Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Ilmiah Manajemen, Ekonomi serta Akuntansi*, 1(3), 62–68. <https://doi.org/10.55606/jurimea.v1i3.133>
18. Ifanda, E. (2024). PT. Media Akademik Publisher Pengaruh Etika, Profesionalisme serta Fee Audit terhadap Kualitas Audit. *JMA*, 2(2), 3031–5220. <https://doi.org/10.62281>
19. Lestari, D., Sya'ban, M., & Nuraini, F. (2021). Pengaruh Kompetensi, Etika, Independensi, Tekanan Anggaran Waktu serta Fee Audit Terhadap Kualitas Audit. *Sustainable*, 1(2), 222. <https://doi.org/10.30651/stb.v1i2.10653>
20. Mariyati, N. K., & Sinarwati, N. K. (n.d.). Pengaruh Independensi, Pengalaman Kerja, Skeptisme Profesional Auditor, Fee Audit serta Time Budget Pressure terhadap Kualitas Audit pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Provinsi Bali. 12(2).
21. Maulana, D. (2020). Pengaruh Kompetensi, Etika serta Integritas Auditor Terhadap Kualitas Audit. *Pengaruh Kompetensi, Etika serta Integritas Auditor Terhadap Kualitas Audit*, 04(2), 305–322.
22. Mulyadi. (2017). *Sistem Akuntansi, Edisi Keempat* (Salemba Em).
23. Padma Wedari, D. A. G., & Sumadi, N. K. (2023). Pengaruh Fee Audit, Independensi serta Profesionalisme Auditor Terhadap Kualitas Audit Di KAP Provinsi Bali. *Hita Akuntansi serta Keuangan*, 4(1), 258–273. <https://doi.org/10.32795/hak.v4i1.3591>
24. Putra, A., Handayani, S., & Pambudi, A. (2013). Perilaku pengendalian diri pada perilaku manajemen keuangan personal berdasarkan pada teori planned behavior menggunakan pendekatan partial least square. *JP FEB Unsoed*, 3(1), 309–314.
25. Rahayu, S., Azhari, I., Junaid, A., & Tjan, J. S. (2020). Pengaruh Kompetensi, Independensi, serta Profesionalisme Auditor terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai Variabel Moderasi.
26. Ramadhan, B. Y. P., Mukti, A. H., & Sianipar, P. B. H. (2024). Pengaruh Independensi Auditor, Audit Fee serta Integritas Auditor Terhadap Kualitas Audit ( Studi Kasus pada Kantor Akuntan Publik di kota Bekasi). *SENTRI: Jurnal Riset Ilmiah*, 3(2), 1161–1181. <https://doi.org/10.55681/sentri.v3i2.2362>
27. Republika.co.id. (2020). *Audit BPK: Pengelolaan Jiwasraya Terindikasi Korupsi*.

28. Rizkiatus Sa, A., & Ermian Challen, A. (2022). *Pengaruh Independensi Auditor, Due Professional Care, Fee Audit serta Perikatan Audit terhadap Kualitas Audit*. 3(1). <https://doi.org/10.46306/rev.v3i1>
29. Sari, D., & Kuntadi, C. (2024). PT. Media Akademik Publisher Pengaruh Motivasi, Etika Auditor serta Biaya Audit terhadap Kualitas Audit. *JMA*, 2(4), 3031–5220. <https://doi.org/10.62281>
30. Sartono, Budiyo, Iwan, S., Widowati, M., & Sam'ani. (2020). Pengaruh Etika Auditor, Pengalaman Auditor, Biaya Audit, serta Motivasi Terhadap Kualitas Audit (Studi Pada KAP Di Jawa Tengah). *Prosiding Seminar Hasil Penelitian serta Pengebdian Masyarakat Polines*, 3(1), 488–496.
31. Septiana, R. F., & Jaeni, J. (2021). Pengaruh Kompetensi, Independensi serta Pengalaman Kerja Auditor terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor Sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris Kantor Akuntan Publik di Semarang, Solo serta Yogyakarta). *Jurnal Ilmiah Universitas Batanghari Jambi*, 21(2), 726. <https://doi.org/10.33087/jiubj.v21i2.1494>
32. Siregar, M. I., Hidayat, M., Saggaf, A., Maryati, S., & Kesuma, N. (2022). Studi Empiris Kualitas Audit Pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia Perwakilan Lampung. *Owner*, 6(4), 3445–3453. <https://doi.org/10.33395/owner.v6i4.1098>
33. Sondang, H., & Hermi. (2023). Pengaruh Independensi, Kompetensi, Kompleksitas Tugas, Tekanan Waktu serta Skeptisme Profesional Auditor terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Ekonomi Trisakti*, 3(2), 3631–3642. <https://doi.org/10.25105/jet.v3i2.17050>
34. Sugiyono. (2019). *Metodelogi Penelitian Kuantitatif serta Kualitatif serta R&D* (Sugiyono (ed.)). Alfabeta.
35. Tuanakotta, T. M. (2011). *Berpikir Kritis Dalam Auditing* (S. Empat (ed.)).