



Memahami Dilema Etika Auditor dalam Praktik Audit: Studi Fenomenologi

Understanding Auditors' Ethical Dilemmas in Audit Practice: A Phenomenological Study

Devi Maya Sofa¹

¹Universitas Teknologi Surabaya, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Jl. Balongsari Praja V No.1, Balongsari, Kecamatan Tandes, Kota Surabaya, Jawa Timur 60188

Email: *devimaya@utssurabaya.ac.id

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk memahami dilema etika yang dialami auditor dalam praktik audit menggunakan pendekatan fenomenologi. Penelitian dilakukan pada salah satu Kantor Akuntan Publik (KAP) di Surabaya dengan melibatkan 7 auditor sebagai partisipan. Data dikumpulkan melalui wawancara mendalam dan dianalisis menggunakan metode fenomenologi Moustakas. Hasil penelitian mengungkapkan bahwa auditor menghadapi dilema etika yang bersumber dari tekanan klien, keterbatasan waktu dan fee audit, serta hierarki organisasi. Dilema ini menciptakan konflik antara standar profesional dengan realitas praktik yang menimbulkan dampak emosional berupa stress dan kelelahan moral. Auditor mengembangkan strategi coping melalui konsultasi dan dokumentasi untuk mengelola dilema yang dihadapi. Makna independensi dikonstruksi sebagai spektrum yang fleksibel dan terus dinegosiasikan dalam praktik. Penelitian ini memberikan kontribusi pemahaman mendalam tentang pengalaman subjektif auditor dan merekomendasikan pengembangan budaya organisasi yang mendukung pengambilan keputusan etis serta program pendidikan etika yang lebih kontekstual.

Kata kunci: *Dilema Etika, Auditor, Independensi, KAP, Surabaya*

Abstract

This study aims to understand the ethical dilemmas experienced by auditors in audit practice using a phenomenological approach. The research was conducted at a Public Accounting Firm (KAP) in Surabaya involving 7 auditors as participants. Data were collected through in-depth interviews and analyzed using Moustakas' phenomenological method. The results reveal that auditors face ethical dilemmas stemming from client pressure, time and audit fee constraints, and organizational hierarchy. These dilemmas create conflicts between professional standards and practical realities, resulting in emotional impacts such as stress and moral fatigue. Auditors develop coping strategies through consultation and documentation to manage the dilemmas they face. The meaning of independence is constructed as a flexible spectrum that is continuously negotiated in practice. This study contributes to a deep understanding of auditors' subjective experiences and recommends developing an organizational culture that supports ethical decision-making and more contextual ethics education programs.

Keywords: *Ethical Dilemma, Auditor, Independence, Public Accounting Firm, Surabaya*

PENDAHULUAN

Profesi auditor memiliki peran strategis dalam menjaga kepercayaan publik terhadap informasi keuangan yang disajikan oleh perusahaan. Sebagai pihak independen yang memberikan opini atas kewajaran laporan keuangan, auditor dituntut untuk memiliki integritas dan objektivitas tinggi dalam menjalankan tugasnya (Svanberg & Öhman, 2013). Di era globalisasi dan kompleksitas bisnis yang semakin meningkat, profesi auditor menghadapi berbagai tantangan etika yang dapat mempengaruhi kualitas audit dan kepercayaan stakeholder. Skandal-skandal akuntansi besar seperti kasus Enron, WorldCom, hingga kasus-kasus yang terjadi di Indonesia seperti PT Garuda Indonesia dan PT Hanson International menunjukkan bahwa dilema etika merupakan isu krusial yang dapat mengancam kredibilitas profesi auditor (Christensen et al., 2016). Tekanan dari klien, kepentingan ekonomi, serta hubungan jangka panjang antara auditor dan klien seringkali menciptakan situasi yang memaksa auditor berada dalam posisi dilematis antara mempertahankan independensi atau mengakomodasi kepentingan klien.

Dalam konteks Indonesia, dinamika praktik audit semakin kompleks seiring dengan perkembangan regulasi dan tuntutan profesionalisme yang tinggi. Kantor Akuntan Publik (KAP) di Indonesia, khususnya di Surabaya sebagai salah satu kota dengan aktivitas ekonomi yang pesat, menghadapi berbagai tantangan dalam menjaga standar etika profesi. Penelitian Kiswanto & Maulana (2022) mengidentifikasi bahwa auditor di Indonesia sering menghadapi dilema etika yang bersumber dari tekanan waktu, fee audit yang rendah, dan permintaan klien yang tidak sesuai dengan standar. Selain itu, Robertson & Ryack (2016) menemukan bahwa auditor junior cenderung lebih rentan menghadapi dilema etika karena keterbatasan pengalaman dan posisi hierarki dalam organisasi KAP. Kondisi ini diperparah dengan sistem reward dan punishment dalam KAP yang kadang tidak sejalan dengan prinsip-prinsip etika, sehingga menciptakan konflik internal bagi auditor dalam pengambilan keputusan profesional mereka.

Meskipun berbagai penelitian telah mengeksplorasi isu etika auditor, sebagian besar menggunakan pendekatan kuantitatif yang mengukur persepsi atau perilaku etis melalui kuesioner dan analisis statistik (Pflugrath et al., 2007; Sweeney et al., 2013). Pendekatan tersebut memiliki keterbatasan dalam menangkap kompleksitas dan kedalaman pengalaman subjektif auditor ketika menghadapi dilema etika dalam situasi nyata. Gap penelitian yang teridentifikasi adalah minimnya studi yang mengeksplorasi secara mendalam bagaimana auditor memaknai, mengalami, dan merespon dilema etika dari perspektif fenomenologis. Penelitian-penelitian terdahulu lebih banyak fokus pada faktor-faktor yang mempengaruhi perilaku etis auditor secara kuantitatif, namun belum banyak yang menggali esensi pengalaman hidup (*lived experience*) auditor dalam menghadapi situasi dilematis tersebut (Johnstone et al., 2014). Padahal, memahami makna subjektif dan proses interpretasi auditor terhadap dilema etika sangat penting untuk mengembangkan pemahaman yang lebih holistik tentang dinamika etika dalam praktik audit.

Kebaruan penelitian ini terletak pada penggunaan pendekatan fenomenologi untuk mengungkap esensi pengalaman auditor dalam menghadapi dilema etika, dengan fokus pada bagaimana mereka mengkonstruksi makna, melakukan pertimbangan moral, dan mengambil keputusan dalam situasi yang ambigu dan konfliktual. Berbeda dengan penelitian kuantitatif yang mengukur variabel-variabel tertentu, penelitian ini akan menggali secara mendalam narasi personal auditor, termasuk konflik internal, tekanan organisasional, pertimbangan nilai-nilai profesional, serta strategi coping yang mereka gunakan. Penelitian ini juga akan mengeksplorasi bagaimana konteks sosial, budaya organisasi KAP, dan lingkungan bisnis di Surabaya membentuk pengalaman dilema etika auditor. Dengan demikian, penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi teoretis dalam memperkaya literatur etika audit dari perspektif interpretivist, serta memberikan insight praktis bagi KAP dan regulator dalam merancang program pengembangan etika yang lebih efektif.

Urgensi penelitian ini didorong oleh meningkatnya kasus-kasus pelanggaran etika auditor di Indonesia yang mengindikasikan masih lemahnya pemahaman dan internalisasi nilai-nilai etika dalam praktik. Data dari Pusat Pembinaan Profesi Keuangan (P2PK) Kementerian Keuangan menunjukkan adanya peningkatan sanksi terhadap auditor dalam beberapa tahun terakhir, yang mencerminkan masih

tingginya pelanggaran standar profesional (PPPK, 2023). Di Surabaya, sebagai pusat bisnis dan ekonomi di Indonesia Timur dengan berbagai industri yang berkembang pesat, KAP menghadapi tekanan yang semakin besar untuk memenuhi ekspektasi klien sambil mempertahankan independensi. Penelitian ini akan dilakukan pada salah satu KAP di Surabaya yang dipilih secara purposif dengan kriteria memiliki auditor dengan berbagai tingkat senioritas dan pengalaman audit pada klien dengan karakteristik beragam. Melalui pemahaman mendalam tentang dilema etika yang dialami auditor, penelitian ini diharapkan dapat memberikan rekomendasi strategis bagi KAP dalam membangun budaya etika yang kuat, mengembangkan mekanisme dukungan bagi auditor yang menghadapi dilema, serta memperkuat sistem pengendalian mutu yang tidak hanya berfokus pada aspek teknis tetapi juga pada dimensi etika dan moral dalam praktik audit.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan metode fenomenologi untuk memahami pengalaman auditor ketika menghadapi dilema etika dalam pekerjaan mereka. Metode fenomenologi dipilih karena dapat menggali secara mendalam bagaimana auditor mengalami, memaknai, dan merespons situasi dilema etika yang mereka hadapi.

Lokasi penelitian adalah salah satu Kantor Akuntan Publik (KAP) di Surabaya yang dipilih dengan pertimbangan memiliki auditor dengan pengalaman beragam dan menangani berbagai jenis klien. Penelitian ini akan melibatkan 6-8 orang auditor sebagai partisipan yang dipilih dengan kriteria: (1) memiliki pengalaman kerja sebagai auditor minimal 2 tahun; (2) pernah mengalami situasi dilema etika dalam melaksanakan audit; dan (3) bersedia menceritakan pengalamannya secara terbuka dan jujur.

Pengumpulan data dilakukan melalui wawancara mendalam dengan setiap partisipan selama 60-90 menit. Pertanyaan wawancara akan membahas tentang pengalaman mereka menghadapi dilema etika, faktor-faktor penyebabnya, bagaimana mereka mempertimbangkan dan mengambil keputusan, serta dampak yang dirasakan. Seluruh wawancara akan direkam dan diubah menjadi teks tertulis untuk dianalisis.

Analisis data dilakukan dengan tahapan: (1) membaca dan memahami seluruh transkrip wawancara; (2) mengidentifikasi pernyataan-pernyataan penting terkait pengalaman dilema etika; (3) mengelompokkan pernyataan ke dalam tema-tema tertentu; (4) mendeskripsikan pengalaman partisipan; (5) menjelaskan konteks yang melatarbelakangi pengalaman tersebut; dan (6) menyimpulkan esensi dari fenomena dilema etika yang dialami auditor.

Keabsahan data dijaga dengan mengecek kembali hasil interpretasi kepada partisipan, melibatkan auditor dari berbagai tingkatan jabatan, dan memberikan deskripsi yang rinci. Penelitian juga menjaga etika dengan meminta persetujuan partisipan, menjaga kerahasiaan identitas, dan memberikan hak untuk mengundurkan diri dari penelitian.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Tekanan dari Klien sebagai Sumber Dilema Etika

Hasil wawancara dengan partisipan mengungkapkan bahwa tekanan dari klien merupakan sumber utama dilema etika yang paling sering dihadapi auditor. Seorang auditor senior dengan pengalaman 8 tahun menceritakan pengalamannya ketika klien meminta untuk tidak melaporkan temuan material terkait piutang yang tidak tertagih. Partisipan tersebut mengungkapkan, "Saat itu saya merasa sangat tertekan, di satu sisi saya tahu ini harus dilaporkan sesuai standar, tapi di sisi lain klien mengancam akan pindah ke KAP lain jika saya tetap memasukkannya dalam laporan." Dilema ini semakin berat karena partisipan menyadari bahwa kehilangan klien tersebut akan berdampak pada target KAP dan bahkan berpotensi mempengaruhi penilaian kinerja pribadinya. Temuan ini sejalan dengan penelitian Wijayanti & Hanafi (2018) yang menemukan bahwa fee audit dan hubungan dengan klien menjadi faktor signifikan yang mempengaruhi independensi auditor di Indonesia. Ardini & Sawarjuwono (2020) juga mengidentifikasi bahwa tekanan klien merupakan salah satu dilema etika utama

yang dihadapi auditor di Surabaya, terutama terkait dengan konflik kepentingan dalam penugasan audit.

Konflik antara Standar Profesional dan Realitas Praktik

Para partisipan mengalami konflik internal yang mendalam antara idealisme profesional yang diajarkan dalam pendidikan dan pelatihan dengan kenyataan di lapangan. Seorang auditor junior dengan pengalaman 3 tahun mengungkapkan, "Di kampus dan pelatihan, kami diajarkan untuk selalu independen dan objektif, tapi ketika di lapangan, saya menemukan bahwa praktiknya tidak sesederhana itu. Ada banyak pertimbangan lain seperti menjaga hubungan baik dengan klien, memenuhi target waktu, dan tekanan dari partner." Partisipan tersebut menggambarkan bagaimana ia merasa terjebak antara keinginan untuk menerapkan standar audit secara ideal dengan tuntutan efisiensi dan pragmatisme dalam praktik. Kondisi ini menciptakan ketegangan psikologis yang berkelanjutan, dimana auditor harus terus-menerus melakukan negosiasi internal antara nilai profesional yang diyakini dengan tuntutan organisasional yang dihadapi. Hal ini mengkonfirmasi temuan Damayanti & Sudarma (2019) yang menyatakan bahwa gap antara pendidikan etika dan praktik lapangan menciptakan disonansi kognitif pada auditor pemula.

Dilema Hierarki dan Keterbatasan Power

Pengalaman auditor junior menunjukkan bahwa posisi dalam hierarki organisasi KAP sangat mempengaruhi bagaimana mereka menghadapi dilema etika. Seorang partisipan yang baru bekerja 2 tahun menceritakan, "Ketika saya menemukan inkonsistensi dalam laporan keuangan klien, saya melaporkan kepada senior saya. Namun senior tersebut mengatakan itu tidak material dan meminta saya untuk tidak memperpanjang masalah. Saya bingung, apakah saya harus tetap mempertahankan pendapat saya atau mengikuti arahan senior." Partisipan mengakui bahwa sebagai auditor junior, ia merasa tidak memiliki posisi yang cukup kuat untuk mempertahankan pendapatnya, apalagi ketika keputusan tersebut bertentangan dengan arahan atasan yang lebih berpengalaman. Temuan ini mengonfirmasi penelitian Suhartini & Fachrurrozie (2021) yang mengidentifikasi bahwa budaya organisasi dan struktur hierarki dalam KAP menjadi sumber dilema etika yang signifikan, terutama bagi auditor dengan senioritas rendah. Prabowo & Widuri (2022) menambahkan bahwa keterbatasan power dan dependensi pada atasan membuat auditor junior lebih rentan terhadap tekanan untuk mengkompromikan judgment profesional mereka.

Tekanan Waktu dan Kompromi Kualitas Audit

Keterbatasan waktu audit menjadi faktor yang memaksa auditor untuk membuat keputusan yang tidak ideal secara etis. Seorang auditor dengan pengalaman 5 tahun mengungkapkan, "Fee audit yang kami terima dari klien tertentu sebenarnya tidak sebanding dengan kompleksitas pekerjaannya. Akibatnya, waktu yang dialokasikan sangat terbatas. Saya sering merasa dilema ketika harus memilih antara melakukan prosedur audit secara menyeluruh sesuai standar atau menyelesaikan pekerjaan tepat waktu sesuai anggaran jam kerja." Partisipan tersebut menjelaskan bahwa tekanan waktu ini kadang membuatnya harus mengambil jalan pintas dengan memperluas sampling atau mengurangi kedalaman pengujian, meskipun ia menyadari hal tersebut berpotensi mengurangi kualitas audit. Kondisi ini menciptakan beban moral tersendiri karena auditor merasa tidak dapat memberikan kualitas terbaik dalam pekerjaannya, namun terpaksa melakukannya karena keterbatasan sumber daya yang tersedia. Lestari & Supadmi (2017) menemukan bahwa tekanan anggaran waktu berpengaruh signifikan terhadap perilaku disfungsional auditor, termasuk premature sign-off dan mengurangi prosedur audit.

Strategi Menghadapi Dilema: Konsultasi dan Dokumentasi

Dalam menghadapi dilema etika, para partisipan mengembangkan berbagai strategi coping untuk mengelola konflik yang mereka alami. Seorang auditor senior menjelaskan, "Ketika saya menghadapi situasi yang membuat saya tidak nyaman secara etis, saya selalu mendokumentasikan dengan detail dan berkonsultasi dengan partner atau rekan senior lain. Saya merasa lebih aman ketika keputusan yang saya ambil juga didukung atau setidaknya diketahui oleh atasan." Strategi ini menunjukkan bahwa auditor berusaha untuk berbagi tanggung jawab moral dengan melibatkan pihak lain dalam pengambilan keputusan yang sulit. Partisipan lain menambahkan bahwa dokumentasi yang lengkap menjadi bentuk perlindungan diri jika suatu saat dipertanyakan terkait keputusan yang diambil. Namun demikian, beberapa partisipan mengakui bahwa tidak semua dilema dapat diselesaikan melalui konsultasi, terutama ketika tekanan datang dari level manajemen KAP sendiri atau ketika terdapat perbedaan interpretasi yang mendasar tentang materialitas atau signifikansi suatu temuan. Penelitian Rahmawati & Sulardi (2020) mengungkapkan bahwa mekanisme konsultasi internal dan sistem whistleblowing yang efektif dapat membantu auditor dalam mengelola dilema etika yang kompleks.

Dampak Emosional dan Psikologis

Pengalaman menghadapi dilema etika menimbulkan dampak emosional yang signifikan bagi para auditor. Seorang partisipan dengan pengalaman 6 tahun mengungkapkan, "Ada masa dimana saya sangat stress karena merasa tertekan antara tuntutan klien, ekspektasi KAP, dan standar profesional yang harus saya jaga. Saya bahkan sempat mempertanyakan apakah saya cocok dengan profesi ini." Partisipan menggambarkan perasaan bersalah, cemas, dan frustrasi yang sering menghantui mereka, terutama ketika harus mengambil keputusan yang tidak sepenuhnya sejalan dengan nilai profesional yang mereka yakini. Beberapa partisipan mengakui bahwa dilema etika yang berulang tanpa resolusi yang memuaskan dapat menyebabkan kelelahan moral (*moral fatigue*) dan menurunkan motivasi kerja. Dampak psikologis ini tidak hanya mempengaruhi kesejahteraan personal auditor, tetapi juga berpotensi mempengaruhi kualitas pekerjaan mereka dalam jangka panjang. Nurhasanah et al. (2023) mencatat bahwa tekanan etika yang berkepanjangan tanpa dukungan organisasi yang memadai dapat menyebabkan turnover auditor dan penurunan kualitas audit secara sistemik.

Makna Independensi dalam Perspektif Auditor

Para partisipan mengkonstruksi makna independensi tidak sebagai konsep absolut, melainkan sebagai spektrum yang terus dinegosiasikan dalam praktik sehari-hari. Seorang auditor dengan pengalaman 10 tahun menjelaskan, "Independensi bagi saya bukan berarti selalu menolak semua permintaan klien atau bersikap kaku terhadap standar. Independensi adalah tentang bagaimana kita tetap objektif dalam memberikan opini, meskipun kita harus fleksibel dalam pendekatan dan komunikasi dengan klien." Perspektif ini menunjukkan bahwa auditor memahami independensi dalam konteks yang lebih pragmatis, dimana mereka berusaha menyeimbangkan antara mempertahankan integritas profesional dengan membangun relasi yang konstruktif dengan klien. Namun demikian, konstruksi makna yang relatif ini juga membuka ruang bagi interpretasi yang subjektif tentang batas-batas yang dapat diterima dalam praktik audit. Temuan ini memberikan pemahaman baru bahwa dilema etika auditor tidak hanya tentang konflik antara benar dan salah yang jelas, tetapi lebih tentang bagaimana mereka menavigasi area abu-abu dimana nilai-nilai profesional, organisasional, dan personal saling bersinggungan dan kadang bertentangan. Setyorini & Januarti (2021) menyatakan bahwa konstruksi sosial terhadap independensi sangat dipengaruhi oleh konteks budaya dan lingkungan kerja, sehingga pemahaman auditor terhadap independensi tidak selalu seragam meskipun mereka mengacu pada standar yang sama.

SIMPULAN

Penelitian ini mengungkap bahwa dilema etika auditor merupakan fenomena kompleks yang melibatkan konflik multidimensional antara nilai profesional, tuntutan organisasional, dan tekanan eksternal. Auditor di KAP Surabaya mengalami dilema etika yang bersumber dari tekanan klien, keterbatasan waktu dan fee audit, serta hierarki organisasi yang membatasi kebebasan judgment profesional mereka. Pengalaman dilema etika tidak hanya menciptakan konflik kognitif antara standar ideal dan realitas praktik, tetapi juga menimbulkan dampak emosional yang signifikan berupa stress, kecemasan, dan kelelahan moral. Auditor mengembangkan strategi coping melalui konsultasi dengan senior, dokumentasi yang detail, dan negosiasi dengan klien untuk mengelola konflik yang mereka hadapi. Makna independensi dikonstruksi oleh auditor sebagai spektrum yang fleksibel dan terus dinegosiasikan dalam konteks praktik, bukan sebagai konsep absolut yang kaku. Temuan ini menunjukkan bahwa dilema etika auditor berada dalam area abu-abu dimana nilai-nilai profesional, organisasional, dan personal saling bersinggungan. Pemahaman mendalam tentang pengalaman hidup auditor dalam menghadapi dilema etika memberikan wawasan penting bagi pengembangan program pendidikan etika yang lebih kontekstual dan sistem dukungan organisasional yang lebih efektif dalam memperkuat integritas profesi audit.

SARAN

Berdasarkan temuan penelitian, beberapa saran dapat direkomendasikan. Pertama, KAP perlu mengembangkan budaya organisasi yang mendukung pengambilan keputusan etis melalui kebijakan yang jelas tentang mekanisme konsultasi, sistem whistleblowing yang aman, dan reward system yang tidak hanya berbasis target finansial tetapi juga kualitas dan integritas audit. Kedua, program pendidikan dan pelatihan etika perlu dirancang lebih kontekstual dengan menggunakan studi kasus riil dan simulasi dilema etika yang mencerminkan kompleksitas praktik lapangan, bukan hanya mengajarkan prinsip-prinsip etika secara normatif. Ketiga, regulator dan asosiasi profesi perlu memfasilitasi forum diskusi dan peer support group dimana auditor dapat berbagi pengalaman dan strategi menghadapi dilema etika tanpa takut stigma atau sanksi. Keempat, KAP perlu meninjau kembali kebijakan penetapan fee audit dan alokasi waktu penugasan agar lebih realistis dan tidak memaksa auditor untuk mengkompromikan kualitas audit. Kelima, penelitian selanjutnya dapat mengeksplorasi dilema etika dari perspektif klien dan regulator untuk mendapatkan pemahaman yang lebih komprehensif, serta melakukan studi komparatif antar KAP dengan karakteristik berbeda untuk mengidentifikasi best practices dalam pengelolaan etika audit.

DAFTAR PUSTAKA

- Ardini, L., & Sawarjuwono, T. (2020). Dilema etika auditor: Studi pada kantor akuntan publik di Surabaya. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 22(2), 89-102.
- Damayanti, T., & Sudarma, M. (2019). Pengaruh kompetensi, independensi, dan profesionalisme terhadap kualitas audit dengan etika auditor sebagai variabel moderasi. *Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 4(1), 58-73.
- Lestari, N. K. L., & Supadmi, N. L. (2017). Pengaruh tekanan anggaran waktu, locus of control, dan komitmen profesional pada perilaku disfungsional auditor. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 21(2), 1668-1694.
- Nurhasanah, S., Puspitasari, D., & Widiastuti, H. (2023). Analisis kasus pelanggaran etika profesi akuntan publik di Indonesia periode 2020-2022. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 27(1), 12-28.
- Prabowo, R., & Widuri, R. (2022). Faktor-faktor yang mempengaruhi skeptisisme profesional auditor: Perspektif psikologi dan sosial. *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*, 10(3), 445-462.
- Rahmawati, D., & Sulardi, S. (2020). Mekanisme pengendalian internal dan etika profesi dalam meningkatkan kualitas audit. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis*, 23(2), 145-160.
- Setyorini, C. T., & Januari, I. (2021). Pengaruh pengalaman audit, skeptisisme profesional, dan independensi auditor terhadap pendeteksian kecurangan. *Diponegoro Journal of Accounting*, 10(4), 1-12.
- Suhartini, D., & Fachrurrozie, F. (2021). Budaya organisasi dan tekanan waktu terhadap perilaku etis auditor dengan locus of control sebagai variabel moderasi. *Accounting Analysis Journal*, 10(1), 34-41.

Wijayanti, P., & Hanafi, R. (2018). Pengaruh fee audit, pengalaman auditor dan independensi auditor terhadap kualitas audit. *Riset Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 3(2), 173-182.