



Determinan Kualitas Audit dengan Tenure Audit sebagai Variabel Moderasi

Farhah Nabila, Siti Hartinah

Universitas Muhammadiyah Jakarta
farhanabila.92@gmail.com

Informasi Artikel **A B S T R A C T**

Terima 21/06/2021
Revisi 30/06/2021
Disetujui 06/07/2021

Keywords:
*Audit Quality,
Independence, Time
Budget Pressure, Audit
Fee, and Audit Tenure*

This study aims to examine various factors that can affect audit quality moderated by tenure audit. The data analysis method used is the Moderated Regression Analysis. The results of this study indicate that independence, audit fees, and tenure audits have a positive and significant influence on audit quality. Meanwhile, time budget pressure has a negative and significant effect on audit quality. And tenure audit moderates independence, time budget pressure, audit fees have a positive and significant influence.

Kata Kunci:
Kualitas Audit,
Independensi, Time
Budget Pressure, Audit
Fee, dan Tenure Audit

A B S T R A K

Penelitian ini bertujuan menguji berbagai faktor yang dapat mempengaruhi kualitas audit yang dimoderasi oleh *tenure audit*. Metode penelitian yang digunakan adalah kuantitatif dengan model analisis data berupa regresi moderasi (*Moderated Regression Analysis*). Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa independensi, audit fee, dan tenure audit mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Sedangkan *time budget pressure* berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kualitas audit. *Tenure audit* memoderasi independensi, *time budget pressure*, *audit fee* memiliki pengaruh positif dan signifikan.

PENDAHULUAN

Pentingnya kualitas layanan berguna dalam memberikan keyakinan bahwa profesi akuntan bertanggungjawab terhadap klien, *stakeholder*, masyarakat dan peraturan yang berlaku (Boynton et al., 2005). Dalam rangka menghasilkan audit yang berkualitas tentunya harus berpedoman terhadap peraturan berupa standar yang berlaku dengan ketentuan atau ukuran kualitas pelaksanaan yang harus dicapai melalui penggunaan prosedur pelaksanaan audit yang bersangkutan. Dalam pelaksanaan audit, seorang akuntan publik berperan sebagai pihak ketiga yang dipercaya mampu menjadi orang yang bertanggungjawab pada *stakeholder* atas keandalan laporan keuangan yang disajikan manajemen serta menjembatani berbagai macam kebutuhan informasi antara *principal* dan *agent* (Muslim et al., 2020). Namun, seorang akuntan publik kerap kali terjebak dalam opsi yang berbenturan. Hal ini terjadi ketika auditor mempunyai hubungan ekonomi yang erat dengan klien, maka akuntan publik akan melakukan keinginan klien tersebut dan tidak memperdulikan kepentingan umum dibandingkan harus kehilangan pekerjaannya (Nurhayati & Prastiti, 2015).

Beberapa kasus yang terkait dengan pemalsuan dan rekayasa data laporan keuangan membuktikan hal tersebut. Sebagai contoh, Kantor Akuntan Publik (KAP) PricewaterhouseCoopers (PwC) menghasilkan laporan audit dengan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) atas laporan keuangan PT. Asuransi Jiwasraya (Persero) dan entitas anak untuk periode tutup buku 31 Desember 2016. Pada laporan keuangan yang diaudit,

laba bersih yang dimuat dan ditandatangani oleh auditor PwC sebesar Rp 1,7 Triliun pada 15 Juni 2017. Setahun kemudian, PT. Asuransi Jiwasraya (Persero) memberikan pengumuman tidak bisa membayar klaim polis atas produk JS *Saving Plan* (asuransi jiwa) yang jatuh tempo pada tanggal 10 Oktober 2018 senilai Rp 802 Miliar.

KAP Tanubrata & Rekan (BDO Internasional) terbukti melakukan kesalahan dalam menilai substansi transaksi pengakuan pendapatan atas laporan keuangan PT Garuda Indonesia Tbk tahun 2018, di mana pendapatan tercatat berasal dari piutang usaha Mahata Aero Teknologi sehingga memberikan opini WTP (Ridwan, 2019). Hal ini terungkap ketika dua orang komisaris perusahaan menolak untuk menandatangani laporan keuangan tersebut, karena terdapat indikasi penyajian laporan keuangan bertentangan dari Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK). Hal ini terjadi karena kerjasama yang dilakukan kedua belah pihak untuk jangka waktu 15 tahun senilai USD239 juta diakui oleh PT. Garuda Indonesia Tbk sebagai pendapatan, padahal seharusnya masih dalam bentuk piutang (Putra, 2019). Akibat kesalahan dalam menentukan opini yang berdampak pada kualitas audit ini, KAP mendapatkan sanksi dari Menteri Keuangan berbentuk peringatan tertulis dan kewajiban untuk memperbaiki sistem pengendalian mutu KAP yang direviu oleh BDO International. Selain itu, KAP juga menerima sanksi dari OJK berbentuk perintah tertulis untuk memperbaiki prosedur dan kebijakan pengendalian mutu paling lambat 3 (tiga) bulan setelah ditetapkan surat perintah (Aldin, 2019).

Terjadinya beberapa kasus manipulasi laporan audit tersebut dapat bersumber dari beberapa aspek, seperti kurangnya sikap independen auditor dalam menyajikan laporan keuangan dan pemberian opini; mudah tergiurnya atas pemberian *fee* yang besar dari klien; target waktu yang diberikan melalui penawaran dari kontrak kerja audit menjadi sumber tekanan bagi auditor dalam menyelesaikan tugas dan tanggung jawabnya (Svanberg & Ohman, 2013). Sebab, tekanan dalam melaksanakan audit dapat mendorong akuntan publik berperilaku disfungsi dengan mengkompensasikan pekerjaan mereka yaitu mengerjakan tugas audit yang penting-penting saja sehingga menghasilkan kualitas audit yang rendah (Ariningsih & Mertha, 2017). Selain itu, kualitas audit juga dipengaruhi oleh *tenure audit*, di mana masa perjanjian kerja antara KAP dengan klien dengan jangka waktu lama mengakibatkan hilangnya objektivitas auditor (Akbar, 2017).

Beberapa penelitian yang berkaitan dengan kualitas audit ternyata sangat dipengaruhi oleh independensi (Susanti, 2019); *time budget pressure* (Sari & Lestari, 2018; Dewi & Dwiyantri, 2019) yang dapat menyebabkan *stress* sehingga akan mengakibatkan auditor berperilaku disfungsi. Selain itu juga dipengaruhi *audit fee* Kurniasih & Rohman (2014), Sulfanti (2016), dan Prabhawanti & Widhiyani (2018) yang menyimpulkan bahwa meningkatnya kualitas audit berkaitan dengan besaran *fee* yang diterima auditor. Kualitas audit juga sangat dipengaruhi oleh *tenure audit* (Nadia, 2015), Ardani (2017), dan Hasanah (2018). Penelitian ini bertujuan menguji berbagai faktor yang dapat mempengaruhi kualitas audit yang dimoderasi oleh *tenure audit*.

KAJIAN LITERATUR

Teori Keagenan

Teori Keagenan menjelaskan permasalahan keagenan (*agency problem*) antara *principal* dan *agent*. Mulanya dieksplorasi oleh Ross (1973) dan kemudian dilakukan eksplorasi teoritis secara detail menjadi *agency theory* pertama kali oleh Jensen & Meckling (1976). Teori keagenan menyebut prinsipal sebagai pemegang saham (pemilik perusahaan) dan agen adalah manajemen. Teori ini mengasumsikan bahwa manusia memiliki *self interest* maka diperlukan pihak ketiga untuk menjadi penengah antara pemilik perusahaan dan manajemen. Di sini pihak ketiga yang dimaksud adalah auditor independen (Rani, 2017). Menurut Yushita (2010) ketika pemilik perusahaan mengalami kesulitan untuk memverifikasi bahwa manajemen bekerja untuk mengoptimalkan

kesejahteraan pemilik perusahaan di situlah muncul masalah keagenan (*agency problem*). Permasalahan keagenan akan timbul ketika proporsi agen atas kepemilikan saham perusahaan kurang dari 100% yang membuat agen cenderung akan berbuat untuk kepentingan pribadi dan tidak berdasarkan pada pengoptimalan nilai perusahaan (Jensen & Meckling, 1976).

Teori Entitas

Teori entitas berfokus pada tata kelola dan akuntabilitas dari kegiatan bisnis yang memiliki prinsip kelangsungan usaha. Teori entitas menilai bahwa entitas ialah sesuatu yang terpisah dari pemilik dan pihak yang menanamkan modal (investor) di dalam perusahaan. Investor inilah yang menjadi pusat perhatian dalam penyajian informasi. Oleh karena itu, pemilik memerlukan informasi keuangan untuk memenuhi kebutuhan dan menjalin hubungan baik dengan pemegang saham dan *stakeholder* (Paton, 1962). Berdasarkan teori entitas yang dikembangkan oleh Kalbers & Fogarty (1993), setiap entitas (dalam hal ini KAP) melaksanakan aktivitas usahanya untuk memenuhi kebutuhan *stakeholder*. Oleh karena itu, KAP pada saat melaksanakan jasa audit dilakukan untuk memenuhi kepentingan *stakeholder* dalam rangka pengambilan keputusan bisnis.

Kualitas Audit

Seorang auditor harus menjalankan tugas sesuai standar akuntansi dan audit yang berlaku, serta peluang atau kemungkinan bahwa seorang akuntan publik akan menemukan salah saji material dan melaporkan adanya penyelewengan atau *fraud* pada laporan keuangan *auditee* merupakan penjelasan dari kualitas audit (DeAngelo, 1981). Kualitas yang dimiliki auditor merupakan sebuah tingkat keberhasilan auditor dalam mengerjakan dan menyelesaikan tugasnya. Audit mesti diselaraskan dengan standar-standar yang berlaku melihat sudah banyak dilakukan penelitian mengenai kualitas dan menginterpretasikan kualitas audit dalam banyak definisi (Watkins et al., 2004 dalam Rahabeat, 2020).

Independensi

Menurut Agoes (2012) dalam mengambil keputusan atau tindakan seorang auditor memiliki sikap yang tidak dalam pengaruh pihak lain dan tidak memihak kepada siapapun merupakan pengertian dari independensi. Arens & Loebbecke (2008) dan Febriansyah (2016) menjelaskan akuntan publik perlu terbebas dari suatu hubungan dan tidak memihak kepada siapapun atas *problem* yang dialaminya sehingga menciptakan sikap yang netral dan terhindar dari konflik kepentingan dalam proses audit.

Time Budget Pressure

Keadaan di mana auditor menerima tekanan dari KAP untuk melakukan efisiensi biaya serta efisiensi waktu yang telah ditentukan dalam melaksanakan sebuah audit merupakan pengertian dari *time budget pressure*. Ada dua kondisi yang menggambarkan keadaan *time budget pressure* yaitu, apakah ketika karyawan kerja di bawah tekanan akan menghasilkan hasil yang baik atau sebaliknya karyawan tidak akan menghasilkan pekerjaan sesuai standar berlaku. Hal ini diperkuat oleh penelitian terdahulu yaitu ketika auditor dituntut untuk menghasilkan laporan yang berkualitas namun dengan *time budget* yang terbatas hal tersebut menimbulkan tekanan bagi akuntan publik (Sari & Lestari, 2018).

Tekanan anggaran waktu merupakan *problem* utama dalam penugasan akuntan publik. Auditor sering mengalami dan dihadapkan pada tekanan waktu yang sangat singkat. *Time budget* disusun dan ditetapkan pada awal perencanaan audit oleh KAP dan disepakati oleh *auditee*. Perilaku disfungsi akan muncul ketika auditor mendapat tekanan waktu dalam mengerjakan tugasnya (Suprianto, 2009), sehingga mereka akan

mengurangi beberapa prosedur audit dalam menyelesaikan tugasnya dan tentu akan mempengaruhi hasil kerja audit (Christina, 2003 dalam Suryo, 2017).

Audit Fee

Fee yang diterima auditor merupakan bentuk imbalan jasa kepada auditor atas pekerjaannya karena telah memberikan jasa auditnya kepada *auditee*. *Fee* tersebut diberikan apabila auditor telah menyelesaikan pekerjaannya. Selain itu, alasan diberikannya imbalan agar auditor termotivasi untuk memaksimalkan kinerjanya sehingga menghasilkan kualitas audit yang baik. Risiko penugasan, kerumitan dalam menyelesaikan audit, dan tingkat keahlian yang diberikan merupakan penentu dalam menentukan besarnya *fee* yang akan diterima KAP setelah auditor menyelesaikan jasa auditnya berupa *audit fee* (Andriani & Nursiam, 2018).

Tenure Audit

Lama waktu hubungan kerja auditor dan klien terkait layanan audit disebut *tenure audit* (Ardani, 2017). Manfaat audit *tenure* yaitu memudahkan auditor dalam mengaudit sebuah perusahaan karena auditor sudah lebih paham dengan keadaan perusahaan tersebut. Tingkat familiaritas akuntan publik terhadap keadaan perusahaan akan meningkat ketika lamanya hubungan antara akuntan publik dengan *auditee* kian bertambah. Di sisi lain, dengan adanya *tenure audit* dikhawatirkan akan menyebabkan hilangnya independensi auditor terhadap klien yang dapat mengakibatkan semakin sulitnya akuntan publik dalam memberikan opini audit dan *going concern* (Nadia, 2015).

Hipotesis

Independensi dan Kualitas Audit

Berdasarkan perspektif teori keagenan yang dieksplorasi oleh Ross (1973), terdapat sikap saling tidak percaya antara *principal* dan *agent*, maka dibutuhkan pihak ketiga, dalam hal ini auditor, sebagai pihak independen untuk menjadi penengah antara pemilik dan manajemen entitas (Rani, 2017). Auditor haruslah mempunyai sikap netral dan terhindar dari konflik kepentingan yang disebut independensi. Audit yang berkualitas sangat dipengaruhi oleh sikap independensi auditor sehingga independensi dinilai mampu meningkatkan kualitas audit. Hal ini dijelaskan oleh penelitian Susanti (2019), Ariningsih & Mertha (2017), dan Drupadi & Sudana (2015) yang menemukan hasil bahwa independensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

H₁: Independensi berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit.

Time Budget Pressure dan Kualitas Audit

KAP sebagai entitas bisnis yang beroperasi untuk memenuhi kepentingan berbagai *stakeholders* tentu akan menghadapi beragam situasi. Situasi di mana akuntan publik dituntut untuk melakukan pekerjaannya secara efisien terhadap *time budget* yang telah ditentukan serta adanya batasan waktu dalam *budget* yang sangat ketat disebut *time budget pressure* (Sososutiksno, 2005). Jika tingkat *time budget pressure* yang diperoleh auditor tinggi maka berdampak pada semakin menurunnya kualitas audit, dan sebaliknya jika auditor tidak merasakan adanya beban dari *time budget pressure* maka kualitas audit yang dihasilkan akan baik (Akbar, 2017). Pembahasan ini didukung oleh temuan Akbar (2017), Sari & Lestari (2018), dan Dewi & Dwiyantri (2019) yang mendapati penurunan kualitas audit yang disebabkan *time budget pressure* akan berdampak pada *stress* yang mendorong seorang auditor untuk berperilaku disfungsi.

H₂: *Time budget pressure* berpengaruh negatif signifikan terhadap kualitas audit.

Audit Fee dan Kualitas Audit

Dalam teori entitas yang menekankan mengenai pengelolaan usaha atau menjalankan aktivitasnya maka kontrak kerja yang dilakukan dengan klien akan menghasilkan *fee audit* yang dapat menunjang keberlangsungan usaha (*going concern*) KAP bahkan auditor. *Audit fee* ialah *cost* yang dibebankan oleh auditor atas pemberian jasa auditnya kepada *auditee* (Gammal, 2012). Besaran *audit fee* bermacam-macam tergantung dari pertimbangan *professional* serta pengalaman auditor dan risiko penugasan (Sutrisni & Wirakusuma, 2017). Auditor akan termotivasi untuk meningkatkan kinerjanya apabila upah yang diterima besar. Penelitian Kurniasih & Rohman (2014), Sulfati (2016), dan Prabhawanti & Widhiyani (2018) memperoleh hasil bahwa meningkatnya kualitas audit berkaitan erat dengan besaran *audit fee* yang diterima auditor.

H₃: *Audit fee* berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit.

Tenure Audit dan Kualitas Audit

Audit tenure adalah hubungan kerjasama antara auditor dan *auditee* dengan waktu yang cukup lama. Ketika auditor mendapat klien baru dengan *tenure audit* yang singkat maka auditor akan kesulitan untuk bisa memahami lingkungan bisnis klien hal tersebut membutuhkan tambahan waktu bagi auditor (Andriani & Nursiam, 2018). Akibat dari masa perjanjian kerjasama yang singkat membuat auditor memperoleh informasi keuangan yang terbatas. Apabila ada salah satu yang sengaja dihilangkan oleh manajer maka akan sulit ditemukan. Hal ini ditegaskan oleh penelitian dari Nadia (2015), Ardani (2017), dan Hasanah & Putri (2018) menyimpulkan bahwa *tenure audit* mempunyai pengaruh terhadap kualitas audit.

H₄: *Tenure Audit* memiliki pengaruh positif terhadap kualitas audit.

Tenure Audit Memoderasi Independensi terhadap Kualitas Audit

Independensi menjadi cerminan dari perilaku auditor yang profesional. Independensi harus ada dalam diri auditor karena independensi merupakan dasar utama dan berpengaruh untuk menumbuhkan rasa kepercayaan pada masyarakat umum. Masa perikatan yang cukup lama antara auditor dengan *auditee* dapat mempengaruhi sikap objektif auditor serta auditor dapat kehilangan sikap independensinya. Menurut Al-Thuneibat (2011), kedekatan yang terjadi menyebabkan sikap independensi akan berkurang karena *tenure audit*. Temuan Ardani (2017) juga mendukung hal ini yang mendapati bahwa kualitas audit dipengaruhi signifikan oleh *tenure audit*. Dan sejalan dengan penelitian dari Ariningsih & Mertha (2017) yang mengatakan bahwa meningkatnya kualitas audit dipengaruhi oleh semakin tingginya independensi yang dimiliki auditor, dan penelitian dari Akbar (2017) dimana *tenure audit* bisa menghasilkan kualitas audit yang baik dengan cara memanfaatkan masa perikatan untuk memperdalam informasi dan temuan audit.

H₅: *Tenure Audit* dalam memoderasi independensi mempunyai pengaruh terhadap kualitas audit.

Tenure Audit Memoderasi Time Budget Pressure Terhadap Kualitas Audit

Dengan adanya *tenure audit* akan mempermudah proses pengumpulan berkas. Hal tersebut bisa mempercepat proses audit. Lamanya penugasan audit yang dilakukan secara berulang-ulang akan membuat auditor lebih memahami tentang bisnis klien. Hal tersebut bisa meningkatkan kualitas audit. Ardani (2017), dan Jelista (2015) mengatakan bahwa kualitas audit dipengaruhi signifikan oleh *tenure audit* serta *time budget pressure* dan *audit tenure* mempunyai pengaruh terhadap kualitas audit (Akbar, 2017).

H₆: *Tenure Audit* dalam memoderasi *time budget pressure* mempunyai pengaruh terhadap kualitas audit.

Tenure Audit Memoderasi Audit Fee Terhadap Kualitas Audit

Imbalan jasa dari klien yang diberikan kepada KAP atau auditor atas jasa audit yang telah diselesaikan disebut *audit fee*. Besaran *cost* yang harus dikeluarkan klien dapat berdasarkan sikap *professional* yang dimiliki auditor (Dewi & Ramantha, 2019). Lamanya hubungan auditor dengan *auditee* dapat mempengaruhi besaran *fee* yang akan diberikan perusahaan. Hal ini ditegaskan oleh penelitian dari Kusumawardani (2017) yang menyimpulkan bahwa kualitas audit dipengaruhi secara signifikan oleh *fee* audit.
 H7: *Tenure Audit* dalam memoderasi *audit fee* mempunyai pengaruh terhadap kualitas audit.

METODE PENELITIAN

Metode kuantitatif dan sifat asosiatif menjadi dasar penelitian. Data primer yang digunakan berasal dari hasil kuesioner. Situs sekaligus populasi penelitian berada di KAP wilayah Jakarta Selatan. Wilayah ini memiliki jumlah KAP terbanyak di DKI Jakarta, yaitu 10 KAP dengan total auditor berjumlah 405 orang (IAPI, 2020). Teknik *simple random sampling* digunakan untuk memperoleh sampel sebanyak 80 responden (auditor). Rumus Slovin digunakan untuk menentukan sampel penelitian dengan cara sebagai berikut:

$$n = \frac{N}{1 + N(e)^2} = \frac{405}{1 + 405 (0,1)^2} = 80,19$$

Dimana:

n = Sampel

N = Populasi diperoleh dari *Directory* IAPI tahun 2020

e = Persentase nilai kesalahan sebesar 10% ditentukan berdasarkan jumlah populasi yang cukup banyak

Dalam melakukan pengujian hipotesis, peneliti menggunakan dengan IBM SPSS *Statistic* Versi 22 sebagai alat bantu analisis data untuk mengoperasikan *Moderated Regression Analysis* (MRA). Peneliti melakukan analisis data berupa: 1) pengujian validitas dan reliabilitas, 2) pengujian asumsi klasik; dan 3) pengujian hipotesis berupa uji t. Adapun operasional variabel penelitian ini, yaitu:

Tabel 1
Operasional Variabel Penelitian

| Peneliti | Variabel | Indikator |
|-----------------------|----------------------------------|---|
| Setiorini (2017) | Independensi (X1) | 1. Tekanan atau intervensi manajerial 2. Intervensi apapun dari sikap tidak kooperatif 3. Upaya pihak luar untuk memaksakan pekerjaan audit 4. Syarat penugasan audit 5. Rekan seprofesi 6. Akses langsung dan bebas mengenai kegiatan perusahaan 7. Kepentingan pribadi 8. Pertimbangan auditor |
| Sari & Lestari (2018) | <i>Time Budget Pressure</i> (X2) | 1. Waktu penugasan audit 2. Ketepatan audit sesuai dengan surat perikatan audit 3. Kesulitan dalam melaksanakan atau menyelesaikan prosedur audit berdasarkan batas anggaran waktu 4. Beban yang ditanggung karena keterbatasan waktu 5. Pemenuhan target dengan waktu yang ditentukan. |

| Peneliti | Variabel | Indikator |
|----------------------------|-------------------------------|--|
| Armawan & Wiratmaja (2020) | <i>Audit Fee</i> (X_3) | 1. Pengalaman auditor 2. Pendidikan auditor 3. Kinerja auditor 4. Risiko audit yang dapat diterima 5. Risiko Inheren 6. Banyaknya jumlah informasi yang diproses auditor 7. Banyaknya prosedur yang harus dikerjakan 8. Ukuran KAP |
| Nadia (2015) | <i>Tenure Audit</i> (X_4) | 1. Lamanya hubungan auditor dengan klien 2. Independensi dalam hubungan dengan klien 3. Lamanya hubungan KAP dengan klien. |
| Ariningsih & Mertha (2017) | Kualitas Audit (Y) | 1. Kemampuan dalam mengidentifikasi kesalahan 2. kemampuan menghasilkan laporan audit yang akurat 3. Kemampuan dalam menemukan kecurangan 4. Kemampuan memberikan opini, 5. Kemampuan memahami perusahaan klien 6. Tidak mempunyai kepentingan pribadi Tidak memihak |

Sumber: data diolah, 2021

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Hasil penelitian yang diperoleh berdasarkan jawaban 80 orang responden (auditor) berasal dari 9 KAP di Wilayah Jakarta Selatan sudah memenuhi hasil uji validitas dan reliabilitas, serta uji asumsi klasik. Sehingga peneliti fokus pada pembahasan sebagai berikut:

Hasil Uji Hipotesis

Tabel 2

Koefisien Determinasi

Model Summary^b

| Model | R | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate |
|-------|--------------------|----------|-------------------|----------------------------|
| 1 | 0,592 ^a | 0,351 | 0,316 | 3,107 |

a. Predictors: (Constant), Tenure Audit, Audit Fee, Time Budget Pressure
 Independensi

b. Dependent Variable: Kualitas Audit

Sumber: *Ouput IBM SPSS Statistics Versi 22, 2021*

Tabel di atas memperlihatkan perolehan nilai R Square sebesar 0,351. Artinya, variabel kualitas audit (Y) dipengaruhi oleh variabel independensi (X_1), *time budget pressure* (X_2), *audit fee* (X_3), dan *tenure audit* (X_4) sebesar 0,351 atau 35,1%, sedangkan sisanya yang dipengaruhi variabel lain sebesar 64,9% (100% - 35,1%).

Tabel 3
Hasil Uji t

| Model | | Coefficients ^a | | | | |
|-------|----------------------|-----------------------------|------------|---------------------------|--------|-------|
| | | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | t | Sig. |
| | | B | Std. Error | Beta | | |
| 1 | (Constant) | 18,41 | 4,52 | | 4,073 | 0 |
| | Independensi | 0,366 | 0,097 | 0,376 | 3,754 | 0 |
| | Time Budget Pressure | -0,158 | 0,07 | 0,211 | -2,264 | 0,026 |
| | Audit Fee | 0,104 | 0,045 | 0,219 | 2,324 | 0,023 |
| | Tenure Audit | 0,279 | 0,1 | 0,278 | 2,803 | 0,006 |

a. Dependent Variable: Kualitas Audit

Sumber: *Ouput IBM SPSS Statistics* Versi 22, 2021

Dari data di atas, terbentuk persamaan regresi linear berganda:

$$Y = 18,410 + 0,366X_1 - 0,158X_2 + 0,104X_3 + 0,279X_4$$

Selanjutnya, hasil penelitian yang diperlihatkan pada tabel 3 menunjukkan output pengujian hipotesis sebagai berikut:

Independensi dan Kualitas Audit

Independensi mempunyai pengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit. Ini terlihat pada hasil uji t di Tabel 3 yang menunjukkan nilai koefisien sebesar 0,366 dan nilai $t_{hitung} > t_{tabel}$ sebesar $3,754 > 1,66571$ dengan nilai signifikansi sebesar $0,000 < 0,1$ sehingga H_0 menolak dan H_a diterima. Sejalan dengan teori keagenan, dimana permasalahan *principal* yang tidak mempercayai *agen* menimbulkan kecurigaan maka akuntan publik menjadi pihak ketiga untuk mengatasi permasalahan tersebut. Auditor harus menghasilkan kualitas audit yang baik dengan didukung dan menjaga sikap independensi agar dapat meminimalisir segala bentuk kecurangan manajemen perusahaan. Hal ini juga ditegaskan oleh penelitian dari Susanti (2019), Ariningsih & Mertha (2017), dan Drupadi & Sudana (2015) menemukan hasil bahwa kualitas auditor dipengaruhi secara positif oleh independensi.

Time Budget Pressure dan Kualitas Audit

Time budget pressure memiliki pengaruh negatif signifikan terhadap kualitas audit. Ini terlihat dari hasil uji t di Tabel 3 yang menunjukkan nilai koefisien sebesar -0,158 dan nilai statistik $t_{hitung} > t_{tabel}$ sebesar $-2,264 > 1,66571$ dengan nilai signifikansi sebesar $0,026 < 0,1$ sehingga H_0 menolak dan H_a diterima. Hasil penelitian ini juga sejalan dengan teori entitas dimana KAP menjalankan aktivitas bisnisnya untuk memenuhi berbagai kepentingan *stakeholder*. Hal ini dipertegas oleh hasil penelitian Sari & Lestari (2018) dan Dewi & Dwiyantri (2019) yang menyimpulkan bahwa menurunnya kualitas audit disebabkan oleh *time budget pressure* yang dapat menyebabkan *stress* sehingga akan mengakibatkan seorang auditor untuk berperilaku disfungsional.

Audit Fee dan Kualitas Audit

Audit fee mempunyai pengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit. Ini terlihat pada hasil uji t di Tabel 3 yang menunjukkan nilai koefisien sebesar 0,104 dan nilai $t_{hitung} >$

t_{tabel} sebesar $2,324 > 1,66571$ dengan nilai signifikansi sebesar $0,023 < 0,1$ sehingga H_0 menolak dan H_a diterima. Besaran *audit fee* yang diterima auditor mampu meningkatkan kualitas audit. Sejalan dengan teori entitas di mana KAP sebagai suatu entitas juga harus menjalankan usahanya dengan memperoleh *audit fee* dari klien sehingga bisnisnya berjalan secara berkelanjutan (*sustainable*). Semakin besar *audit fee* yang diterima, maka mampu meningkatkan motivasi auditor dalam menyelesaikan pekerjaan dan berdampak pada perolehan kualitas audit yang baik. Temuan ini juga mengonfirmasi hasil penelitian Kurniasih dan Rohman (2014), Sulfati (2016), dan Prabhawanti & Widhiyani (2018) yang menyimpulkan bahwa meningkatnya kualitas audit disebabkan dari besarnya *fee* yang diterima auditor.

Tenure Audit dan Kualitas Audit

Tenure audit mempunyai pengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit. Ini terlihat pada hasil uji t di Tabel 3 yang menunjukkan nilai koefisien sebesar 0,279 dan nilai $t_{hitung} > t_{tabel}$ sebesar $2,803 > 1,66571$ dengan nilai signifikansi sebesar $0,006 < 0,1$ maka H_0 menolak dan H_a diterima. Semakin lama hubungan kerjasama antara auditor dan *auditee* dapat menaikkan kualitas audit. Sejalan dengan teori entitas, KAP terikat perjanjian kerja dengan pihak lain. Lamanya masa kerjasama yang terjalin akan memudahkan auditor dalam mendapatkan informasi dan bukti-bukti yang dibutuhkan dalam proses audit, karena sudah memahami karakter klien yang diauditnya. Hal ini juga dapat meningkatkan kualitas audit yang akan dihasilkannya. Sejalan dengan temuan Nadia (2015), Ardani (2017), dan Hasanah & Putri (2018) yang menyatakan *tenure audit* mempengaruhi kualitas audit.

Moderated Regression Analysis (MRA)

Tabel 4

Hasil Uji Koefisien Determinasi MRA

Model Summary^b

| Model | R | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate |
|-------|--------------------|----------|-------------------|----------------------------|
| 1 | 0,586 ^a | 0,344 | 0,318 | 3,103 |

a. Predictors: (Constant), Z_3, Z_2, Z_1

Tabel 4 di atas memperlihatkan nilai R square sebesar 0,344 berdasarkan hasil uji MRA. Hasil ini dapat diartikan bahwa variabel dependen dipengaruhi oleh variabel moderasi antara variabel independen dan variabel interaksi sebesar 0,344 atau 34,4%, dan sisanya dipengaruhi oleh variabel lain sebesar 65,6% (100% - 34,4%).

Tabel 5

Hasil Uji t MRA

Coefficients^a

| Model | | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | t | Sig. |
|-------|------------|-----------------------------|------------|---------------------------|--------|-------|
| | | B | Std. Error | Beta | | |
| 1 | (Constant) | 30,845 | 2,098 | | 14,702 | 0,000 |
| | Z 1 | 0,009 | 0,002 | 0,557 | 5,422 | 0,000 |
| | Z 2 | 0,006 | 0,002 | 0,274 | -2,692 | 0,009 |
| | Z 3 | 0,003 | 0,001 | 0,2 | 2,04 | 0,045 |

a. Dependent Variable: Kualitas Audit

Sumber: *Ouput IBM SPSS Statistics Versi 22, 2021*

Untuk mengetahui nilai t_{table} menggunakan tingkat signifikan 10% (0,10) dengan $df = (80-5-1)$. Maka, nilai t_{tabel} pada uji t sebesar 1,66571. Berdasarkan hasil penelitian dengan pengujian *Moderated Regression Analysis* (MRA) maka bentuk persamaan regresi moderasi tersebut sebagai berikut:

Berdasarkan hasil output pada tabel 5 mengenai pengujian MRA, maka pembahasannya adalah sebagai berikut:

$$Y = 30,845 + 0,009 Z_1 + 0,006 Z_2 + 0,003Z_3$$

Tenure Audit Memoderasi Independensi terhadap Kualitas Audit

Tenure audit memoderasi independensi yang mempunyai pengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hasil uji t MRA di Tabel 5 memperlihatkan nilai $t_{hitung} > t_{tabel}$ sebesar $5,422 > 1,66571$ dengan nilai signifikansi sebesar $0,000 < 0,1$ sehingga H_0 menolak dan H_a diterima. Hal ini menunjukkan jika independensi memiliki pengaruh signifikan terhadap kualitas audit yang dimoderasi oleh *tenure audit*. Artinya, meskipun kerjasama antara auditor dan klien sudah lama terjalin, independensi auditor akan tetap terjaga dan dihasilkan kualitas audit yang baik. Sejalan dengan teori keagenan, di mana independensi dan *tenure audit* dapat memudahkan auditor dalam menyelesaikan permasalahan yang timbul akibat konflik kepentingan antara pemilik dan manajemen. Independensi dan *tenure audit* bisa meminimalisir kecurangan pihak manajemen. Temuan ini mendukung penelitian Akbar (2017) yang menjelaskan bahwa *tenure audit* bisa menghasilkan kualitas audit yang baik dengan cara memanfaatkan masa perikatan untuk memperdalam informasi dan temuan audit. Hal ini juga ditegaskan oleh Ariningsih & Mertha (2017) yang mendapati bahwa meningkatnya kualitas audit dipengaruhi oleh independensi yang dimiliki auditor.

Tenure Audit Memoderasi Time Budget Pressure terhadap Kualitas Audit

Tenure audit memoderasi *time budget pressure* yang mempunyai pengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hasil uji t MRA di Tabel 5 memperlihatkan nilai $t_{hitung} > t_{tabel}$ sebesar $2,292 > 1,66571$ dengan nilai signifikansi sebesar $0,009 < 0,1$, sehingga H_0 menolak dan H_a diterima. Sejalan dengan teori entitas, *time budget pressure* yang tinggi akan menurunkan kualitas audit, dan singkatnya masa kerjasama yang terjalin antara auditor dan *auditee*. Sebaliknya, ketika masa kerjasama yang terjalin dalam waktu yang lama membuat auditor akan lebih memahami tentang bisnis perusahaan klien dan memudahkannya dalam mengumpulkan dokumen-dokumen yang dibutuhkan dalam proses audit sehingga audit yang akan berkualitas baik. Sejalan dengan teori keagenan, di mana *time budget pressure* dan *tenure audit* adalah faktor luar berpengaruh pada tingkah laku auditor. Selain itu, temuan ini mengonfirmasi hasil penelitian Akbar (2017) dimana *time budget pressure* dan *tenure audit* mempunyai pengaruh terhadap kualitas audit.

Tenure Audit Memoderasi Audit Fee Terhadap Kualitas Audit

Tenure audit memoderasi *audit fee* yang mempunyai pengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hasil uji t MRA di Tabel 5 memperlihatkan nilai $t_{hitung} > t_{tabel}$ sebesar $2,040 > 1,66571$ dengan nilai signifikansi sebesar $0,045 < 0,1$ sehingga H_0 menolak dan H_a diterima. *Audit fee* yang besar dipengaruhi oleh *tenure audit* dapat meningkatkan kualitas audit, karena auditor memiliki motivasi dari *audit fee* yang diperoleh. Sejalan dengan teori entitas, dimana KAP yang memiliki *tenure audit* tentu termotivasi dengan perolehan *audit fee* yang disepakati. Temuan ini sejalan dengan hasil Kusumawardani (2017) bahwa *audit fee* mempunyai pengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan penelitian ini ialah independensi, *time budget pressure* dan *audit fee* memberikan kontribusi pengaruh terhadap kualitas audit sebesar 34,4%. Secara parsial, hasil penelitian menunjukkan bahwa independensi dan *audit fee* mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit, sedangkan *time budget pressure* mempunyai pengaruh negatif dan signifikan terhadap kualitas audit. Selanjutnya, hasil dengan model MRA memperlihatkan bahwa independensi, *tenure audit* dan *audit fee* secara parsial mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit dengan dimoderasi oleh *tenure audit*.

Keterbatasan dalam penelitian ini, yaitu: 1) peneliti terbatas pada jumlah sampel dan wilayah pengamatan, hanya memiliki jumlah sampel sebanyak 80 responden (auditor) di wilayah Jakarta Selatan, 2) kegiatan penelitian dilakukan pada saat kondisi Pandemi Covid-19 sehingga ada beberapa auditor pada salah satu KAP tidak bisa melakukan pengisian kuesioner, 3) terdapat faktor lain yang mungkin saja memberikan pengaruh terhadap kualitas audit selain variabel yang diamati, yaitu seperti komitmen audit, rotasi audit, pengalaman audit dan lain sebagainya, 4) Alat analisis data yang digunakan berupa SPSS Versi 22 yang memiliki keterbatasan tidak dapat menggambarkan model regresi moderasi secara spesifik, diharapkan pada penelitian selanjutnya dapat menggunakan SEM karena jauh lebih baik dalam menguji atau mengkonfirmasi teori, dan (5) Pengisian kuesioner yang diisi oleh responden tidak menunjukkan keadaan sesungguhnya.

Implikasi penelitian ini menyatakan bahwa ke depannya akuntan publik harus memiliki sikap independen yang kuat terhadap pelaksanaan audit yang tidak dapat dipengaruhi oleh klien dan/atau manajemen perusahaan sehingga menghasilkan laporan audit yang berkualitas. Untuk melaksanakan penugasan audit, perlu disepakati masa perikatan yang sesuai dengan kebutuhan waktu yang cukup (*tenure audit*) dalam menemukan bukti-bukti audit serta sumber daya auditor yang cukup dalam melaksanakan penyelesaian penugasan audit sehingga terhindar dari masalah *time budget pressure*. Selain itu, auditor tidak boleh hanya mementingkan keinginan pribadi untuk memperoleh *fee audit* yang besar namun tidak disertai dengan profesionalisme dalam melaksanakan tugas audit.

Saran yang diberikan peneliti yaitu 1) auditor sebaiknya untuk menanamkan sikap independensi agar dalam melakukan pekerjaannya tidak memiliki kepentingan dan tidak berada dibawah tekanan pihak manapun, 2) auditor harus bisa mengelola waktu agar ketika dihadapkan dengan *time budget pressure* bisa meminimalisir dari segala bentuk perilaku yang disfungsi untuk mempertahankan kualitas audit, dan 3) auditor harus meningkatkan kualitas audit sesuai dengan *audit fee* yang diberikan dan jangan mudah terpengaruh dengan segala bentuk hadiah yang diberikan oleh klien karena bisa menurunkan sikap independensi auditor.

DAFTAR PUSTAKA

- Agoes, S. (2012). *Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan Oleh Akuntan Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Akbar, T. (2017). Pengaruh Time Budget Pressure, Tenure Audit, dan Rotasi Audit Terhadap Kualitas Audit. *Profita*, 3(10), 453-464.
- Aldin, I. U. (2019). Sri Mulyani Jatuhkan Sanksi Kepada Auditor Laporan Keuangan Garuda. <https://katadata.co.id/sortatobing/finansial/5e9a5182d82ea/sri-mulyani-jatuhkan-sanksi-kepada-auditor-laporan-keuangan-garuda>
- Al-Thuneibat, A. A., Issa, R. T. I., & Baker, R. A. A. (2011). Do Audit Tenure and Firm Size Contribute to Audit Quality? Empirical Evidence from Jordan. *Managerial Auditing Journal*, 26(4), 317-334 .

- Andriani, N., & Nursiam. (2018). Pengaruh Fee Audit, Audit Tenure, Rotasi Audit, dan Reputasi Auditor terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2013-2015). *Riset Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 3(1), 29-39.
- Ardani, S. V. (2017). Pengaruh Tenure Audit, Rotasi Audit, dan Audit Fee Terhadap Kualitas Audit Dengan Komite Audit Sebagai Variabel Moderasi (Studi pada Perusahaan Sektor Keuangan yang Terdaftar di BEI Tahun 2010-2014). *Jurnal Akuntansi*, 6(1), 1-12.
- Arens, A., & Loebbecke, J. K. (2008). *Auditing Pendekatan Terpadu*. Jakarta: Salemba Empat.
- Ariningsih, P. S., & Mertha, I. M. (2017). Pengaruh Independensi, Tekanan Anggaran Waktu, Risiko Audit, dan Gender pada Kualitas Audit. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 18(2), 1545-1574.
- Armawan, I. S., & Wiratmaja, I. N. (2020). Pengaruh Pengalaman, Kompetensi, Independensi dan Fee Audit pada Kualitas Audit. *E-Jurnal Akuntansi*, 30(5), 1208-1220.
- Boynton, W. C., Johnson, R. N., & Kell, W. G. (2005). *Modern Auditing*. Jakarta: Erlangga.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- Dewi, A. A., & Ramantha, I. W. (2019). Pengaruh Profesionalisme dan Time Budget Pressure pada Kualitas Audit dengan Fee Audit sebagai Variabel Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 563-590.
- Dewi, N. N., & Dwiyanti, K. T. (2019). Pengaruh Audit Tenure, Kompleksitas Audit, Dan Time Budget Pressure Terhadap Kualitas Audit Di Kantor Akuntan Public Provinsi Bali. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 26(1), 1494-1517.
- Drupadi, M. J., & Sudana, I. P. 2015. Pengaruh Keahlian Auditor, Tekanan Ketaatan Dan Independensi Pada Audit Judgment. *E-Jurnal Akuntansi*, 12(3), 623-655.
- Febriansyah. F. I. (2016). Konsep Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan Di Indonesia. *Perspektif*, 21(3), 220-229.
- Gammal. (2012). Determinants of Audit Fees: Evidence from Lebanon. *International Business Research*, 5(11), 136-145.
- Hasanah, A. P. (2018). Pengaruh Profitabilitas, Solvabilitas, Likuiditas, Ukuran Perusahaan, dan Reputasi Auditor terhadap Audit Report Lag. Universitas Muhammadiyah Surakarta.
- Jelista, M. (2015). Pengaruh Kompleksitas Audit, Tekanan Anggaran Waktu, dan Pengalaman Auditor terhadap Kualitas Audit dengan Variabel Moderating Sistem Informasi (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Pekanbaru, Medan dan Padang). *Jurnal Online Mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Riau*, 2(2), 1-15.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Kurniasih, M., & Rohman, A. (2014). Pengaruh Fee Audit, Audit Tenure, dan Rotasi Audit terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur Go Public yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2008-2012). *Diponegoro Journal of Accounting*, 3(3), 1-10.
- Kusumawardani, D. (2017). Pengaruh Independensi, Audit Fee, dan Objektivitas terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Ilmu dan Riset Akuntansi*, 6(1), 388-402.
- Kalbers, L. P., Fogarty, T. J. (1993). Audit Committee Effectiveness: An Empirical Investigation of the Contribution of Power. *Sarasota*, 12(1).

- Muslim, M., Rahim, S., Pelu, M. F., & Pratiwi, A. (2020). Kualitas Audit: Ditinjau dari Fee Audit, Risiko Audit dan Skeptisme Profesional Auditor sebagai Variabel Moderating. *Ekuitas: Jurnal Pendidikan Ekonomi*, 8(1), 9-19.
- Nadia, N. F. (2015). Pengaruh Tenur KAP, Reputasi KAP dan Rotasi KAP Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Akuntansi Bisnis*, 13(26), 113-130.
- Nurhayati, S., & Prastiti, S. D. (2015). Pengaruh Rotasi KAP, Audit Tenure, dan Reputasi KAP Terhadap Kualitas Audit pada Perusahaan Manufaktur. *Akuntansi Aktual*, 3(2), 165-174.
- Paton. (1962). Late rickets and osteomalacia in the Pakistani community in Glasgow. *Scottish Medical Journal*, 7, 159-167.
- Prabhawanti, P., & Widhiyani, N. S. (2018). Pengaruh Besaran Fee Audit dan Independensi terhadap Kualitas Audit dan Etika Profesi Auditor sebagai Moderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 24(3), 2247-2273.
- Putra, I. R. (2019). Cerita Lengkap Kerja Sama Garuda Indonesia dan Mahata Hingga Putus Kontrak. <https://www.merdeka.com/uang/cerita-lengkap-kerja-sama-garuda-indonesia-dan-mahata-hingga-putus-kontrak.html>
- Rahabeat, N. (2020). Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Skeptisme Profesional terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat Pemerintahan di Provinsi Maluku. *Intelektiva : Jurnal Ekonomi, Sosial & Humaniora*, 1(8), 76-89.
- Rani, P. (2017). Pengaruh Ukuran Perusahaan, Financial Distress, Komite Audit, dan Komisaris Independen terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan FEB Universitas Budi Luhur*, 6(2), 221-241.
- Ridwan, M. (2019). Hasil Audit Lapkeu Diumumkan, Ini Tanggapan Garuda Indonesia (GIAA). <https://market.bisnis.com/read/20190628/192/938937/hasil-audit-lapkeu-diumumkan-ini-tanggapan-garuda-indonesia-giaa>.
- Ross, S. A. (1973). The Economic Theory of Agency: The Principal's Problem. *The American Economic Review*, 134-139.
- Sari, E. N., & Lestari, S. (2018). Pengaruh Kompetensi dan Time Budget Pressure Terhadap Kualitas Audit Pada BPK RI Perwakilan Provinsi Sumatera Utara. *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*, 6(1), 81-92.
- Sososutikno, C. (2005). Relation of Time Budget Pressure by Dysfunctional Behaviour and Its Influence to Audit Quality. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, 7(2), 111-127.
- Sulfanti, A. (2016). Pengaruh Fee dan Tenure Audit terhadap Kualitas Audit pada Kantor Akuntan Publik. *Seminar Nasional and The 3rd Call for Syariah Paper*, 602-610.
- Suprianto, E. (2009). Pengaruh Time Budget Pressure terhadap Perilaku Disfungsional Auditor. *JAI*, 5(1), 57-65.
- Suryo, M. (2017). Pengaruh Time Budget Pressure dan Risiko Audit terhadap Kualitas Audit (Survey pada Auditor di Kantor Akuntan Publik di Bandung). *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*, 5(1), 1325-1336.
- Susanti, W. (2019). Persepsi Auditor tentang Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit Internal. *Jurnal Ilmiah Ekonomi Bisnis*, 24(2), 121-136.
- Sutrisni, N. K., & Wirakusuma, M. G. (2017). Pengaruh Fee Audit, Pengalaman Auditor dan Due Professional Care pada Kualitas Audit. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 21(3), 1933-1962.
- Svanberg, J., & Ohman, P. (2013). Auditors' Time Pressure: Does Ethical Culture Support Audit Quality. *Managerial auditing journal*, 28(7), 572-591.
- Yushita, A. N. (2010). Earnings Management dalam Hubungan Keagenan. *Jurnal Pendidikan Akuntansi Indonesia*, 8(1), 53-62.