

Kompetensi Moral Akuntan Publik

by Harti Budi Yanti, Et Al

Submission date: 13-Sep-2023 10:19AM (UTC+0700)

Submission ID: 2164707217

File name: 3._document_6.pdf (94.2K)

Word count: 2638

Character count: 16788

Kompetensi Moral Akuntan Publik

14 Harti Budi Yanti,¹⁾ Hasnawati²⁾ Christina Dwi Astuti,³⁾ Haryo Kuntjoro⁴⁾

^{1), 2), 3)} Fakultas Ekonomi & Bisnis Universitas Trisakti, ⁴⁾ Fakultas Ekonomi Universitas
Negeri Jakarta

20
harti_b@trisakti.ac.id, hasnawati@trisakti.ac.id, cdwi_astuti@trisakti.ac.id,
har_kun@feunj.ac.id

ABSTRAK

Kompetensi moral sangat relevan bagi auditor sebab akuntan merupakan profesi yang bekerja atas dasar kepercayaan masyarakat. Penelitian ini memberikan bukti empiris tentang level kompetensi moral 342 orang auditor KAP di Jakarta. Hasil penelitian mengungkapkan 60% responden auditor berkemampuan moral tinggi, sisanya menengah. Tidak terdapat auditor yang rendah kemampuannya. Auditor perempuan, auditor senior, auditor dengan masa kerja 2-4 tahun memperlihatkan nilai kompetensi moral tertinggi diantara auditor lainnya..

Kata Kunci: *Kompetensi moral, auditor eksternal, Kompetensi Moral Akuntan Publik,*

I. PENDAHULUAN

4
Undang undang Republik Indonesia Nomor 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik secara tegas menyebutkan bahwa jasa akuntan publik merupakan jasa yang digunakan dalam pengambilan keputusan ekonomi. Hasil kerja akuntan publik memberikan pengaruh **22** cara luas dalam era globalisasi yang memiliki peran penting dalam mendukung perekonomian nasional yang sehat dan efisien . Selain itu, hasil kerja akuntan juga mampu meningkatkan transparansi dan mutu informasi dalam bidang keuangan. Dalam UU tersebut, dijelaskan bahwa akuntan publik wajib berperilaku baik, jujur, bertanggungjawab dan berintegritas tinggi (Pasal 25, poin f). Pasal 26 menegaskan bahwa akuntan publik bertanggungjawab atas jasa yang diberikannya, dan Pasal 28 mewajibkan akuntan untuk bersikap independen serta bebas dari benturan kepentingan. Berdasarkan UU ini, tercermin potensi terjadinya masalah etis oleh akuntan/auditor. Publik disadarkan akan adanya ragam potensi tindak kelalailan, kecurangan, manipulasi yang dapat dilakukan oleh akuntan.

Isu kompetensi moral pada akuntan publik menjadi hangat seiring dengan munculnya publikasi hasil penelitian Amstrong (1987), Santoso dan Yanti (2016) mengungkap bahwa kompetensi moral pada akuntan publik yang rendah, setara dengan siswa SMA. Penelitian ini bertujuan mengkonfirmasi hasil temuan penelitian sebelumnya dengan pertanyaan penelitian bagaimanakah kompetensi moral akuntan publik di Jakarta?

II. KOMPETENSI MORAL AKUNTAN

1
Kompetensi moral merupakan kemampuan untuk membedakan benar dan salah berdasarkan keyakinan yang kuat akan etika dan menerapkannya dalam tindakan. Borba (2001) memaparkan definisi kompetensi moral sebagai kemampuan memahami benar dan salah dan berpendirian kuat untuk berfikir, berperilaku sesuai dengan nilai moral. Lind (2000) mengungkap bahwa kompetensi moral dapat naik turun bahkan menghilang karena dua hal. Pertama, ketika kompetensi tersebut belum berkembang hingga ke titik kritis. Kedua karena seseorang tidak berkesempatan mengaplikasikan kompetensi moralnya. Auditor menjalankan tugas sebagai agen moral yang menerima kepercayaan dari masyarakat dan lembaga pemerintah untuk melakukan tugas pemeriksaan kewajaran laporan keuangan.

5

Auditor harus memiliki tingkat kompetensi moral yang tinggi. Kompetensi moral ini sangat penting bagi auditor dalam memilih informasi akuntansi yang beragam dan tersedia untuk pengambilan keputusan ekonomi. Auditor seringkali dihadapkan pada dilemma etis ketika menerapkan pertimbangan profesional dalam penugasan auditnya. Konflik kepentingan muncul antara kepentingan pribadi (auditor) dengan kepentingan publik. Auditor diwajibkan oleh profesinya untuk memberikan opini kewajaran laporan keuangan sebuah entitas yang diauditnya. Namun disisi lain, auditor dibayar oleh perusahaan yang diauditnya. Dilemma etis muncul antara *client service vs financial fairness*. Dilemma etis ini teruraikan jika saja auditor menyadari bahwa ia bertanggung jawab kepada publik.

Armstrong (1987) menjelaskan kompetensi moral mempengaruhi kualitas keputusan etis yang dibuat oleh auditor. Ponemon dan Gabhart (1993) memberikan bukti empiris bahwa kompetensi moral mempengaruhi pertimbangan materialitas, independensi dan evaluasi pengendalian lingkungan dalam sebuah tugas audit. Hal menarik lainnya adalah hasil empiris yang disajikan oleh Abdolmohammadi, dkk (2003) dan Abdolmohammadi & Baker (2006) memperlihatkan skor nilai *moral reasoning* auditor lebih rendah dibanding profesional lainnya. Argumennya peneliti adalah bahwa auditor harus mematuhi aturan standar profesinya. Kesesuaian dan kepatuhan terhadap standar ini yang menjadi pedoman ketika menghadapi dilemma etis saat melaksanakan tugas profesinya. Argumen kedua, proses seleksi dan sosialisasi kode etik profesi, budaya organisasi dan pengetahuan tentang standar yang sama, sehingga tercipta kesamaan level *moral reasoning* pada auditor. *Moral reasoning* ini bukanlah ukuran untuk *ethical goodness*, dan tidak juga berarti bahwa rendahnya *moral reasoning* memperlihatkan sensitivitas etika yang juga rendah.

Tabel 1. Tahapan Perkembangan Kesadaran Moral Kohlberg (sumber: Tetteroo 2007).

Stage 2	Auditor akan patuh dan taat pada standar dan kode etik profesi hanya jika dirasakan manfaat bersikap patuh lebih banyak dibandingkan jika melanggar aturan. Namun jika sebaliknya, lebih banyak manfaat yang diperoleh jika melanggar aturan dan kemungkinan pelanggaran tersebut sulit terdeteksi, maka ia akan memilih untuk tidak taat.
Stage 3	Auditor akan bersikap patuh pada aturan yang dibuat oleh kolega, oleh kantornya ataupun dari lingkungan sekitar meskipun aturan tersebut melanggar aturan formal/legal dari organisasi profesi dan KAP. Auditor merasa lebih penting untuk dapat diakui dan diterima oleh kolega/kelompoknya.
Stage 4	Auditor memilih patuh pada standar KAP, organisasi profesi dan aturan hukum lainnya dan mampu bertahan dari tekanan para kolega dan kelompok sosial lainnya. Namun auditor dapat goyah jika harus mempertimbangkan kepentingan pihak lainnya.
Stage 5 dan 6	Auditor mempertimbangkan seluruh kepentingan dan konsekuensi keputusannya berbasis keyakinan terhadap keadilan dan menggunakan keyakinan tersebut dalam menerapkan aturan dan peraturan.

Bosch (1991) memaparkan bahwa auditor harus memiliki etika profesi dan etika bisnis tertinggi. Mautz dan Sharaf (1961) menjelaskan bahwa auditor harus membuat pertimbangan profesional yang fair, objektif, tidak memihak dan independen. Ponemon dan Gabhart (1990) memberikan bukti empiris level kompetensi moral auditor mempengaruhi pertimbangan profesional yang wajar dan independen ketika dihadapkan dengan dilemma etis hipotetis. Level kompetensi moral auditor terbukti secara empiris mempengaruhi tanggung jawab sosial dan kinerja profesional. Auditor yang memiliki kompetensi moral tinggi akan menghasilkan pertimbangan yang lebih independen,

menjadikan moral dan etika sebagai dasar pertimbangan profesional dan penyelesaian konflik etis, tidak sekedar sesuai standar profesi. Standar profesi bagi kelompok auditor ini merupakan batasan minimal yang harus dicapai. Auditor yang memiliki moralitas lebih rendah adalah mereka yang melaksanakan tugas, menyelesaikan dilemma etis berdasarkan kesesuaian dengan standar kerja dan standar profesinya. Auditor seharusnya menggunakan norma dan prinsip moral tertinggi untuk mencapai kesepakatan yang adil diantara pihak yang berkonflik.

Emmanuel dalam Tetters (2007) memaparkan tahapan perkembangan moral auditor berdasarkan teori perkembangan moral kognitif Kohlberg. Tahap pertama tidak disajikan karena menurut Emmanuel, tidak relevan bagi auditor.

Berbagai hasil riset menunjukkan perkembangan moral auditor berada pada stage ke empat (Abdolmohammadi & Baker; 2006, Ponemon; 1992). Ponemon menemukan adanya korelasi antara level hirarkis dengan perkembangan moral auditor. Perkembangan moral yang lebih tinggi terdapat pada level associate dan senior asosiasi, kemudian menurun pada level manajer dan partner. Fenomena ini merupakan bukti terjadinya proses sosialisasi di KAP. Perkembangan moral menurun dan menjadi homogen ketika meningkat ke posisi yang lebih tinggi. Manajemen KAP memilih dan mempromosikan individu yang dianggap memiliki value dan perkembangan moral dan keyakinan yang sama dengannya. Secara implisit, hasil penelitian Abdolmohammadi dan Baker (2006) serta Ponemon (1992) memperlihatkan bahwa budaya etis dan moral yang berkembang pada level tertinggi di KAP adalah budaya etis dan moral yang lebih rendah dibandingkan pada level madya dan terendah. Hasil yang berbeda disajikan oleh Bernardi dan Arnold (1997) bahwa level perkembangan moral auditor pada KAP Big Six rata-rata meningkat ketika promosi. Peneliti menggunakan auditor pada enam KAP, sementara Ponemon hanya menggunakan satu KAP besar. Bernardi dan Arnold menganggap temuan Ponemon mengandung bias sehingga harus diinterpretasi dengan hati-hati.

III. METODE PENELITIAN

Kompetensi moral didefinisikan sebagai Kemampuan menerapkan prinsip-prinsip moral dalam tindakan, perkataan dan pencapaian tujuan. Lind, seorang professor psikologi universitas konstanz mengembangkan instrument penilaian kompetensi *moral judgment* berdasarkan teori "dual aspect theory of moral behaviors and development". Instrumen ini merupakan instrumen pertama yang mengukur kompetensi moral judgment dan orientasi moral. Lind menggunakan 6 tahap orientasi moral yang dikembangkan oleh Kohlberg untuk mengukur aspek afektifnya. Moral Judgment Test (MJT) merupakan instrument yang terdiri dari dua skenario dilemma etis, argumentasi kualitas moral, dan elemen ketiganya adalah opini setuju (tidak setuju) terhadap dilemma etis. Berdasarkan jawaban 24 argumen dalam instrument itu dapat diukur derajat pertimbangan moral seseorang mempengaruhi perilakunya. Derajat kompetensi moral ini diwakili oleh indeks kompetensi moral disebut C-score. Kisaran angka C-score adalah 1-100. Makin tinggi indeks C-score, memperlihatkan pertimbangan moral berada pada tahapan "mature" dan paralel dengan tahap ke 5 atau ke 6 konsep orientasi moral Kohlberg.

Penelitian ini merupakan penelitian deskriptif, berdata primer yang diperoleh melalui penyebaran kuesioner. Responden penelitian ini adalah 342 orang auditor dari 13 KAP di Jakarta, dengan tingkat pengembalian sebesar 92,5%. Kuesioner didistribusikan kepada KAP yang beroperasi di Jakarta dengan pemilihan yang bersifat subjektif, menggunakan jejaring komunikasi yang dimiliki peneliti, selain alasan kemudahan akses serta potensi pengembalian yang lebih terkendali. Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini adalah non probability sampling, berdasarkan metoda sampling insidental/kebetulan bertemu dengan peneliti dan memenuhi karakteristik sampel berikut (1) Auditor yang bekerja di KAP di Jakarta, (2) Memiliki pendidikan minimal D3 Akuntansi, Perpajakan atau yang setara, (3) Memiliki pengalaman mengaudit minimal setahun.

IV. HASIL DAN PEMBAHASAN

Kompetensi moral auditor sebagai responden penelitian ini berada pada level kompetensi menengah dan tinggi. Nilai kompetensi moral yang diwakili dengan angka C-score memperlihatkan nilai terendahnya adalah 10,34 dan tertinggi adalah 56,21 dari rentang nilai 0-100. Kompetensi moral ini dibagi menjadi tiga level sebagai berikut:

Tabel 2. Level Kompetensi Moral.

No	Level Kompetensi Moral	C score
1	Rendah	0 - 9
2	Sedang	10 - 30
3	Tinggi	> 30

Variasi C-score pada penelitian ini sangat tinggi dan memiliki perbedaan dua angka dibelakang koma, sehingga distribusi frekuensi dilaporkan dalam bentuk kelompok kelipatan 5 seperti tersaji pada tabel 3. Dari 342 auditor, 39% memiliki kompetensi moral sedang dan 61% sisanya berada pada kompetensi moral tinggi. Seseorang akan mencapai kompetensi moral tertinggi jika pertimbangan atas pernyataan pro dan kontra memperlihatkan pertimbangan moral yang konsisten dikeduanya (pro dan kontra).

Tabel 3. Distribusi Frekuensi C-Score.

C score	Kompetensi Moral					
	Sedang		Tinggi		Total	
	Frekwensi	%	Frekwensi	%	Frekwensi	%
10 - 15,00	25	19%			25	7%
15,01 - 20,00	19	14%			19	6%
20,01 - 25,00	56	41%			56	16%
25,01 - 30,00	35	26%			35	10%
30,01 - 35,00			85	41%	85	25%
35,01 - 40,00			40	19%	40	12%
40,01 - 45,00			43	21%	43	13%
45,01 - 50,00			30	14%	30	9%
> 50,00			9	4%	9	3%
Total	135	100%	207	100%	342	100%

Namun bila hanya mempertimbangkan salah satu aspek saja (antara pro atau kontra saja) maka akan tercipta kompetensi moral yang rendah. Angka 0 hingga 100 menunjukkan persentase variasi respon individu (berbentuk argumentasi) yang dibuat berdasarkan kualitas moral yang dimilikinya terhadap suatu opini ataupun perilaku tertentu.

Auditor dalam penelitian ini memiliki C-score diatas 10, berarti tidak terdapat kelompok auditor dengan kompetensi rendah. Nilai C-score sampai dengan 30 menunjukkan kompetensi moral sedang dan selebihnya adalah kompetensi moral tinggi. Lind (2015) menjelaskan bahwa skor kompetensi 10 s/d 29 (sedang/rata-rata) dimiliki oleh sebagian besar individu yang berpendidikan, sementara skor diatas 30 dimiliki oleh individu yang sebagian besar perilakunya berpedoman pada pertimbangan moralnya. Pada kelompok kompetensi moral ini, sulit ditemukan para pengguna narkoba, kriminal ataupun penipu, tetapi individu yang ringan tangan membantu orang lain meskipun pada saat stress, pejuang-pejuang demokrasi dan mereka yang idealis (Lind;2015). Selanjutnya, Lind menyatakan bahwa C-score ini tidak dapat diinterpretasikan per individu dan tidak dapat diinterpretasikan per butir pernyataan. C-score harus diinterpretasikan secara utuh sebagai sebuah angka yang menjelaskan kompetensi kelompok minimal 10

orang.C-score mengukur 6 aspek orientasi moral Kholberg dengan dimensi afektif dan kognitif dalam satu nilai.

Kajian lebih lanjut terhadap level kompetensi moral memperlihatkan hasil yang menarik. Berdasarkan gender, prosentase jumlah auditor perempuan berkompentensi moral tinggi lebih banyak dibandingkan auditor laki-laki (58% vs 42%), Berdasarkan tingkat pendidikan, lulusan S1 menempati jumlah terbanyak berkompentensi moral baik kelompok rata-rata maupun tinggi (77,3% vs 73,2%) meskipun kelompok ini mendominasi responden penelitian ini. Pengujian perbedaan nilai rata-rata kompetensi moral memperlihatkan nilai F (1,046 dengan PValue 0,383) tidak signifikan sehingga dapat perbedaan jumlah sampel tidak menimbulkan perbedaan kompetensi moral antar gender.

Berdasarkan jabatan di KAP, level kompetensi moral tinggi terbanyak terdapat pada kelompok auditor senior (44%), Yuniior (18%), Medior (17%), Sepervisor (13%), manajer (6%) dan asosiate partner (3%). Sementara pada kelompok auditor berkompentensi rata-rata, terbanyak ada pada kelompok senior, yuniior, supervisor, medior dan manajer. Pengujian perbedaan nilai rata-rata kompetensi moral pada kelompok jabatan auditor memperlihatkan nilai F (0,89 dan PValue : 0,744) tidak signifikan, sehingga dapat disimpulkan tidak terdapat perbedaan kompetensi moral akibat perbedaan level jabatan auditor.

Berdasarkan masa kerja, pada level kompetensi tinggi terdapat pada kelompok auditor dengan masa kerja 2-4 tahun (43%), < 2 tahun (31%), 4-6 tahun (12%), 6-8 tahun (11%). Sementara pada level kompetensi rata-rata, kelompok auditor bermasa kerja 2-4 tahun menempati jumlah tertinggi (41%), diikuti dengan auditor bermasa kerja kurang dari 2 tahun (39%), 6-8 tahun (11%), dan 4-6 tahun (7%). Sebaran kompetensi moral berdasarkan level kompetensi teknis auditor dapat dilihat pada tabel berikut ini.

Tabel 4. Distribusi Kompetensi Moral Berdasarkan Level Hirarkis Auditor.

Kompetensi Teknis	Kompetensi Moral					
	Menengah		Tinggi		Total	
	Frekuensi	%	Frekuensi	%	Frekuensi	%
Yuniior	11	25%	53	18%	64	19%
Pratama	12	27%	93	31%	105	31%
Muda	15	34%	90	30%	105	31%
Madya	5	11%	53	18%	58	17%
Ahli	1	2%	9	3%	10	3%
Total	44	100%	298	100%	342	100%

Berdasarkan tabel diatas, terlihat urutan kelompok auditor dikedua level kompetensi adalah sama, meliputi: Auditor Muda, Pratama, Yuniior, Madya dan Ahli. Pengujian beda rata-rata antara variabel kompetensi moral dengan variabel keterampilan teknis memperlihatkan nilai F test (0,882 dan P Value: 0,773) tidak signifikan sehingga dapat disimpulkan tidak terdapat perbedaan nilai rata-rata akibat perbedaan jumlah sampel.

V. KESIMPULAN

Hasil penelitian ini mengungkapkan bahwa kompetensi moral auditor berada pada level menengah dan tinggi. Jika dikonversi, rentang nilai yang diperoleh dari responden penelitian ini, sebagian besar masih berada pada stage 4 dari tabel yang dikembangkan oleh Tetteroo (2007). Kompetensi moral stage 4 menunjukkan auditor memilih patuh pada standar KAP, organisasi profesi dan aturan hukum lainnya dan mampu bertahan dari tekanan para kolega dan kelompok sosial lainnya. Namun auditor dapat goyah jika harus mempertimbangkan kepentingan pihak lainnya. Penelitian selanjutnya diarahkan untuk mengungkap peran kompetensi moral dalam kinerja auditor eksternal. Keterbatasan

penelitian ini adalah instrumen kompetensi moral yang masih bersifat umum, tidak bersetting auditor ataupun pekerjaan auditor, namun dalam setting profesi dokter.

12

Ucapan Terima kasih

Penelitian ini dibiayai oleh Direktorat Jenderal Pendidikan Tinggi Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan, Penelitian Hibah Bersaing Tahun 2016-2017.

11

DAFTAR PUSTAKA

Abdolmohammadi, M., & Baker, C. (2006). *Accountant's Value Preference And Moral Reasoning*. Journal of Business Ethics, Vol.69, No.1, 11-25.

Abdolmohammadi, M., Read, W., & Scarbrough, D. (2003). *Does Selection-Socialization Help to Explain Accountants' Weak Ethical Reasoning?* Journal of Business Ethics, Vol.42, No.1, 71-81.

Amstrong, Mari Beth. (1987), *Moral Development And Accounting Education*, Journal of Accounting Education, Vol.5, No.1, 27-43.

Bernardi, R., & Arnold, D. F. (1997). *An Examination Of Moral Development Within Publik Accounting By Gender, Staff Level and Firm*. Contemporary Accounting Research; Winter Vol. 14 (4), 653-668.

Borba, M. (2001). *Buiding Moral Intelligence: The Seven Essential Virtues That Teach Kids To Do The Right Thing* - 1st Edition. San Francisco: Jossey Bass .

Bosch, H. (1991). *Corporate Practices And Conduct Information. Australia: The Workings Of Watch Dog*: William Hainemann.

Lind, G. (2000). *Review and Appraisal of the Moral Judgement Test (MJT)*. Konstanz: FB Psychologie- University of Konstanz.

Lind, G. (2015). *Moral Ist Lehrbar*. [Morality can be taught.]. Berlin: Logos.

Mautz, R. K., & Sharaf, H. (1961). *The Philosophy Of Auditing*. Florida: American Accounting Association.

Menteri Keuangan Republik Indonesia. (2002). *Keputusan Menteri Keuangan No. 23/KMK.06/Tahun 2002 Tentang Jasa Akuntan Publik*.

Ponemon, L., & Gabhart, D. (1994). *Ethical Reasoning Research In Accounting And Auditing Professions*. In J.Rest and D. Narvaez, *Moral Development in The Profession* (pp. 101-119). Hillsdale: NJ: Lawrence Erlbaum Associates.

Santoso, Dion. Yanti, Harti Budi.(2016), *Kompetensi Moral Dan Perilaku Tidak Jujur Dan Kecurangan Akademik*, e-journal Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Trisakti, http://www.online.feb.trisakti.ac.id/ejournal_akuntansi.php

Tetteroo, S. (2007). *The Practical Moral Development Level Of Auditors In Relation With The Independence Judgements Of Auditors: An Empirical Case Study Of One Audit Office Of One Audit Firm In The Netherlands*. Amsterdam: Accountancy & Control Faculty of Economics and Business University of Amsterdam.

Kompetensi Moral Akuntan Publik

ORIGINALITY REPORT

18%

SIMILARITY INDEX

17%

INTERNET SOURCES

10%

PUBLICATIONS

12%

STUDENT PAPERS

PRIMARY SOURCES

1	id.123dok.com Internet Source	2%
2	oidaijsd.com Internet Source	2%
3	Submitted to iGroup Student Paper	2%
4	eprints.mercubuana-yogya.ac.id Internet Source	1%
5	www.coursehero.com Internet Source	1%
6	karya-ilmiah.um.ac.id Internet Source	1%
7	Submitted to University of Durham Student Paper	1%
8	Thorne, L.. "An analysis of the association of demographic variables with the cognitive moral development of Canadian accounting students: an examination of the applicability of American-based findings to the Canadian	1%

context", Journal of Accounting Education,
199921/22

Publication

9	Tri Winarsih, Wisjnu Martani. "STORYTELLING USING WAYANG KANCIL TO ENHANCE THE UNDERSTANDING OF PROSOCIAL BEHAVIOR FOR PRESCHOOL CHILDREN", SOSIOHUMANIORA: Jurnal Ilmiah Ilmu Sosial dan Humaniora, 2018 Publication	1 %
10	Submitted to University of Central Lancashire Student Paper	1 %
11	repository.uib.ac.id Internet Source	1 %
12	Submitted to Universitas Brawijaya Student Paper	1 %
13	perspectives.pp.ua Internet Source	1 %
14	jurnal.stie-aas.ac.id Internet Source	<1 %
15	www.jurnal.syntaxliterate.co.id Internet Source	<1 %
16	repository.uinsu.ac.id Internet Source	<1 %
17	repository.unib.ac.id Internet Source	<1 %

18 Mackay, Will, Yuan George Shan, and Bryan Howieson. "The effect of board and chairperson independence: an examination of CEO dismissal in Australia", International Journal of Accounting Auditing and Performance Evaluation, 2015. <1 %
Publication

19 eprints.ums.ac.id <1 %
Internet Source

20 journal.unilak.ac.id <1 %
Internet Source

21 ethicaldevelopment.ua.edu <1 %
Internet Source

22 ojs.umrah.ac.id <1 %
Internet Source

Exclude quotes Off

Exclude matches Off

Exclude bibliography Off