

## **BAB II**

### **KAJIAN PUSTAKA**

#### **2.1 Review Hasil-Hasil Penelitian terdahulu**

Jurnal-jurnal terdahulu yang digunakan pada penelitian sebagai referensi bagi penelitian yang dilakukan oleh penulis. Penulis terlebih dahulu membuat review hasil dari jurnal internasional dan nasional yang sudah terakreditasi. Review hasil jurnal tersebut dijadikan dasar acuan penelitian untuk memberikan tambahan data informasi yang relevan dan perbandingan pada penelitian ini.

Andrian and Nursiam (2015) menyatakan bahwa tujuan dari penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh *audit tenure*, rotasi KAP, ukuran perusahaan dan ukuran KAP terhadap kualitas audit. Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI periode 2012-2015. Total sampel penelitian adalah 108 perusahaan manufaktur sektor industry barang konsumsi yang ditentukan secara *purposive sampling*. Analisis data dilakukan dengan *regresi logistic*. Alasan menggunakan *regresi logistic* yaitu variable dependen merupakan variable dummy, yaitu hanya terdiri atas dua nilai, yang mewakili kemunculan atau tidak adanya suatu kejadian dan biasanya diberi angka 0 dan 1. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa masa kerja audit, rotasi KAP berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, sedangkan ukuran perusahaan dan ukuran KAP tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

Andriani and Nursiam (2017) menyatakan bahwa pergantian akuntan publik atau lebih dikenal dengan rotasi audit adalah pergantian kantor akuntan publik baru dengan kantor akuntan publik lama yang dilakukan perusahaan sesuai dengan peraturan yang telah dikeluarkan oleh pemerintah mengenai jasa akuntan publik, sehingga penelitian ini memiliki tujuan untuk menguji pengaruh *fee audit*, *audit tenure*, rotasi audit dan reputasi audit terhadap kualitas audit.

Penelitian yang dilakukan mengambil populasi sebanyak 117 perusahaan yang bergerak di bidang manufaktur pada periode 2013 hingga 2015 yang terdaftar di BEI. Sampel yang diambil menggunakan *purposive sampling*, dimana pengambilan sampel tersebut dilakukan pertimbangan terlebih dahulu dengan kriteria yang sudah ditetapkan.

Data dalam penelitian ini dianalisis menggunakan analisis statistik deskriptif dan juga analisis regresi logistik, selain itu, data dikumpulkan dengan metode dokumentasi dimana data ini merupakan data sekunder yang diambil dari BEI yang berupa laporan keuangan tahunan perusahaan. Penelitian ini menunjukkan hasil bahwa audit tenure dan rotasi audit serta reputasi auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, sedangkan *fee audit* memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit.

Muliawan and Sujana (2017) pada penelitian yang dilakukan mengungkapkan bahwa akuntan publik memiliki kewajiban dalam menjaga dan meningkatkan kualitas auditnya agar terciptanya kepercayaan publik terhadap keakuratan dan validitas laporan keuangan auditan yang diterbitkan oleh auditor. Kualitas audit digunakan untuk meningkatkan kredibilitas laporan keuangan pengguna informasi akuntansi sehingga dapat mengurangi risiko informasi yang tidak kredibel dalam laporan keuangan bagi para pengguna laporan keuangan. Beberapa hal yang mempengaruhi kualitas audit adalah ukuran KAP, *auditor switching*, dan *audit tenure*.

Penelitian yang dilakukan tentu memiliki tujuan yaitu untuk mengetahui dan membuktikan secara empiris pengaruh dari ukuran KAP pada kualitas audit, *auditor switching* pada kualitas audit, serta *audit tenure* pada kualitas audit. Penelitian ini dilakukan pada perusahaan perbankan yang terdaftar di BEI yang tahun pengamatan 2011-2015. Jumlah sampel yang digunakan sebanyak 30 perusahaan perbankan. Data dalam penelitian ini merupakan data sekunder berupa laporan keuangan perusahaan yang diperoleh dengan metode observasi non partisipan. Teknik analisis yang digunakan adalah *regresi logistic*. Berdasarkan hasil analisis yang telah dilakukan, ditemukan hasil bahwa ukuran KAP berpengaruh positif pada kualitas audit, sedangkan *auditor switching* dan *audit tenure* tidak berpengaruh pada kualitas audit.

Ardani (2017). Mengungkapkan bahwa Kualitas audit merupakan segala kemungkinan (*probability*) dimana auditor pada saat mengaudit laporan keuangan klien dapat menemukan pelanggaran yang terjadi dalam sistem akuntansi klien dan melaporkannya dalam laporan keuangan auditan, dimana dalam melaksanakan tugasnya tersebut auditor berpedoman pada standar auditing dan kode etik akuntan publik yang relevan. Dengan begitu penelitian ini memiliki tujuan untuk menguji dan menganalisis pengaruh Tenure Audit, Rotasi Audit, *Fee Audit* terhadap kualitas audit dengan komite audit sebagai variable moderasi.

Populasi dari penelitian ini berjumlah 81 perusahaan sektor keuangan yang terdaftar di BEI tahun 2010-2014, dan yang menjadi sample penelitian berjumlah 33 perusahaan. Jenis data yang digunakan adalah data sekunder yang diperoleh dari website Bursa Efek Indonesia dan ditambah dengan berbagai informasi dari website masing-masing perusahaan sektor keuangan tersebut. Metode analisis data yang dilakukan dalam penelitian ini adalah dengan analisis statistic yang dibantu dengan program software statistic SPSS, dengan pengujian ausmsi klasik, serta pengujian hipotesisnya menggunakan analisis regresi berganda dan uji t-test dengan  $\alpha = 5\%$ .

Salsabila (2018) dalam penelitian memberikan arti bahwa rotasi audit yang dilakukan perusahaan mengalami kesulitan dikarenakan melakukan rotasi KAP dari ukuran KAP non big four ke KAP big four dan juga dengan adanya kenaikan *fee audit* yang akan dibayarkan serta peningkatan kualitas audit yang akan didapat. Sehingga dalam penelitian ini ingin mengetahui pengaruh melakukan rotasi kap dan *fee audit* terhadap kualitas audit yang diterima. Dalam penelitian ini metode yang digunakan untuk mencari bukti empiris adalah penelitian asosiatif dengan populasi sebanyak 62 perusahaan sektor keuangan.

Sampel yang dipilih sebanyak 33 perusahaan sektor keuangan dengan periode 2012 hingga 2016 yang terdaftar di BEI, dalam mengumpulkan data teknik yang digunakan adalah metode dokumentasi karena menggunakan data sekunder. Selain itu, dalam menganalisis data menggunakan teknik analisis uji regresi logistic dan uji hipotesis dengan bantuan program SPSS versi 16. Dapat disimpulkan dari penelitian bahwa Rotasi KAP tidak berpengaruh terhadap kualitas audit tetapi untuk variable fee audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Rinanda and Nurbaiti (2018) mengungkapkan dalam penelitian yang dilakukan bahwa kualitas audit adalah suatu tingkat keyakinan yang diberikan atau ukuran baik atau buruknya mutu dari suatu proses pemeriksaan yang sistematis yang diukur menggunakan perusahaan yang merupakan klien KAP *big four* dan klien non big four. Melalui penelitian ini akan dilakukan pengukuran *audit tenure*, *fee audit*, ukuran kantor akuntan publik, dan *spesialisasi auditor* terhadap kualitas audit pada perusahaan manufaktur subsector aneka industri yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada tahun periode 2012-2016.

Data dalam penelitian ini diperoleh dari data laporan keuangan tahunan perusahaan. Populasi penelitian ini adalah perusahaan manufaktur subsector aneka industri pada BEI. Teknik dalam pemilihan sampel yang digunakan adalah *purposive sampling* dan diperoleh 25 perusahaan dengan periode tersebut. Selain itu, metode analisis yang digunakan adalah analisis regresi logistik dengan menggunakan program SPSS versi 24.

Dari penelitian ini didapatkan hasil yang menunjukkan secara simultan audit tenure, fee audit, ukuran kantor akuntan publik, dan spesialisasi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Sedangkan secara parsial audit tenure dan fee audit tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, berbeda dengan ukuran kantor akuntan publik dan *spesialisasi auditor* berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Maya Sartika, Erlina (2019) mengungkapkan bahwa kualitas audit merupakan komponen profesionalisme yang wajib dijaga dan dimiliki oleh seorang akuntan publik yang professional. Independen berarti akuntan publik sangat memprioritaskan kepentingan publik atas kepentingan manajemen atau kepentingan auditor sendiri. Dengan begitu, penelitian ini memiliki tujuan untuk mengetahui dan menganalisis pengaruh audit periode keterlibatan, rotasi audit, dan ukuran perusahaan pada kualitas audit dengan variable moderasi adalah komite audit dengan studi empiris perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada periode 2011-2016.

Penelitian ini menggunakan data sekunder yaitu laporan keuangan tahunan perusahaan yang sudah diaudit dan dipublikasikan di BEI atau disebut dengan klausul asosiatif. Perusahaan yang dipilih menjadi populasi sebanyak 149 perusahaan manufaktur, tetapi hasil sampel yang diambil sebanyak 168 dihitung dengan teknik *purposive side*. Metode analisis penelitian ini adalah analisis regresi logistik dan *MRA (Moderate Analisis Regresi)* dengan bantuan program software yaitu SPSS.

Hasil penelitian ini menunjukkan periode keterlibatan audit memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas, tetapi rotasi audit dan ukuran perusahaan tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Begitu juga dengan tambahan variable moderasi yaitu komite audit dimana hasilnya adalah hanya periode keterlibatan audit yang berpengaruh terhadap kualitas, sedangkan rotasi audit dan ukuran perusahaan tidak berpengaruh signifikan dengan komite audit sebagai variable moderasi.

Priyanti and Uswati Dewi (2019) mengungkapkan dalam penelitian yang dilakukan bahwa rotasi audit adalah sebuah tindakan perusahaan yang melakukan pergantian antara akuntan publik atau kantor akuntan publik yang telah melakukan proses audit pada laporan keuangan perusahaan kepada kantor akuntan publik atau akuntan publik yang baru ingin menjalani kerjasama, sehingga dilakukan rotasi audit. Penelitian yang dilakukan mempunyai tujuan untuk melakukan uji variabel *audit tenure*, rotasi audit, ukuran KAP, dan ukuran perusahaan klien pada kualitas audit.

Penelitian menggunakan populasi sektor jasa telekomunikasi dan ritel yang terdaftar di BEI pada periode 2012 hingga 2017, dengan kualitas audit diproksikan dengan kualitas laba yang diukur dengan tingkat akrual *diskresioner modified jones* yang model, sedangkan audit tenure mempunyai tolak ukur yaitu menghitung tahun dimana auditor yang sama telah selesai melakukan proses audit.

Teknik pengambilan sampel pada penelitian ini menggunakan metode *purposive sampling* dengan total sampel adalah 30 perusahaan, jadi pada hasil akhir data terdapat sebanyak 107 data yang dibuat untuk diobservasi penelitian. Data penelitian di hitung dengan teknik analisis regresi linier berganda. Hasil penelitian mengungkapkan secara empiris bahwa audit tenure dan ukuran KAP tidak memiliki pengaruh terhadap kualitas audit, sedangkan rotasi audit berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kualitas audit, dan hasil variabel terakhir yaitu ukuran perusahaan klien memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit.

Perusahaan yang menggunakan jasa akuntan publik terkenal, membuat kemungkinan bahwa perusahaan tidak akan mengubah auditor sekalipun biaya yang ditawarkan oleh KAP kelompok big four lebih tinggi dari KAP yang non big four. KAP besar memiliki kemampuan untuk melakukan penugasan audit yang lebih ditinggi dibandingkan dengan KAP kecil untuk menghasilkan kualitas audit yang lebih baik. Dengan begitu, penelitian ini memiliki tujuan untuk menguji pengaruh dari *fee audit*, *audit tenure*, rotasi audit, dan reputasi auditor terhadap kualitas audit pada perusahaan makanan dan minuman yang terdaftar di BEI pada periode tahun 2014-2018.

Suwarno, Anggraini, and Puspawati (2020) menggunakan jumlah populasi pada penelitian ini sebanyak 90 perusahaan yang terdaftar di BEI. Sampel yang digunakan ketika mengambil sampel menggunakan purposive sampling yaitu sampel yang dipertimbangkan tertentu dengan kriteria yang sudah ditentukan. Berdasarkan kriteria peneliti didapat sebanyak 49 data perusahaan dari 104 perusahaan makanan dan minuman di tiga periode tersebut. Sehingga membuat data dianalisis menggunakan analisis deskriptif dan analisis regresi logistic. Dari analisis tersebut maka didapat *fee audit*, *audit tenure*, rotasi audit, dan reputasi auditor tidak memiliki pengaruh terhadap kualitas audit.

Siregar (2020) menyatakan bahwa persaingan dalam dunia usaha sekarang semakin meningkat, baik di dunia bisnis maupun pelayanan jasa, seperti akuntan publik. Semakin berkembangnya perusahaan go public di Indonesia, permintaan akan laporan audit yang berkualitas juga akan semakin meningkat. Penelitian ini memiliki tujuan yaitu untuk menguji pengaruh *fee audit*, *audit tenure*, dan rotasi audit terhadap kualitas audit. Data dalam penelitian ini menggunakan data sekunder berupa laporan keuangan tahunan dan laporan keuangan auditan dalam perusahaan LQ45 periode 2014-2018.

Penelitian yang dilakukan menggunakan metode observasi non partisipan. Variable independen penelitian yang digunakan adalah fee audit, audit tenure, dan rotasi audit sedangkan variable dependen yang digunakan adalah kualitas audit. Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah perusahaan LQ45 yang sudah terdaftar di Bursa Efek Indoensia pada tahun periode 2014-2018 yang terdiri dari 45 perusahaan. Teknik pengambilan sampel adalah metode purposive sampling yang menghasilkan sample sebanyak 12 perusahaan dengan pengauditan selama 5 tahun. Pengujian hipotesis dalam penelitian menggunakan analisis regresi logistic dengan bantuan aplikasi program SPSS 21. Hasil yang ditemukan berdasarkan hasil uji regresi logistic adalah fee audit, audit tenure, dan rotasi audit secara parsial dan simultan tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

## **2.2 Landasan Teori**

### **2.2.1. Pengertian Audit**

Menurut (Arens 2014), audit merupakan pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. Auditing harus dilakukan oleh orang yang independen dan kompeten. Agoes (2014, 4), audit merupakan suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan systematis, oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti pendukung, dengan tujuan untuk dapat memberikan opini mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.

Menurut Hayes, Rick S, Roger Dassen (2012), audit adalah proses sistematis, obyektif, dan mengevaluasi bukti mengenai pernyataan tentang tindakan ekonomi dan peristiwa untuk memastikan tingkat korespondensi antara pernyataan ini dan kriteria yang ditetapkan dan mengkomunikasikan hasil kepada pengguna yang terkait. Berdasarkan kesimpulan menurut ketiga para ahli tersebut, bahwa auditing merupakan suatu proses sistematis dan kritis yang dilakukan oleh seorang auditor independen dan kompeten untuk memperoleh bukti-bukti, mengevaluasi bukti, serta melaporkan kepada pihak pemakai berupa opini auditor.

### **2.2.1.1. Jenis-Jenis Audit**

Ditinjau dari jenis pemeriksaannya, audit bisa dibedakan menjadi 4 jenis menurut Agoes (2014):

#### **1. Pemeriksaan Ketaatan (*Compliance Auditing*)**

Pemeriksaan yang dilakukan seorang auditor dalam hal ini hanya berpatokan terhadap peraturan-peraturan dan kebijakan-kebijakan yang sudah di taati oleh perusahaan baik yang dibuat oleh pihak internal maupun oleh pemerintah.

#### **2. Manajemen Audit (*Operational Auditing*)**

Pemeriksaan terhadap kegiatan operasi suatu perusahaan termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang telah dilakukan oleh manajemen, untuk mengetahui apakah kegiatan berjalan dengan efektif, efisien, dan ekonomis.

#### **3. Pemeriksaan Intern (*Internal Auditing*)**

Pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal audit perusahaan baik terhadap laporan keuangan dan catatan akuntan perusahaan, maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen yang telah ditentukan.

#### 4. *Computer Auditing*

Pemeriksaan yang dilakukan oleh KAP terhadap perusahaan yang memproses data akutansinya dengan menggunakan *Electronic Data Processing (EDP) System*.

Jenis audit berdasarkan luas pemeriksaan antara lain:

1. Audit umum merupakan pemeriksaan yang dilakukan bersarkan SPAP dengan memperhatikan kode etik akuntan publik
2. Audit khusus merupakan pemeriksaan yang diminta oleh klien untuk ruang lingkup tertentu.

#### **2.2.1.2. Standar Auditing**

Standar professional akuntan publik (SPAP) adalah kerangka kerja acuan bagi akuntan publik di indonesia. Tahun 2013 IAPI resmi menerapkan SPAP berbasis International Standards on Auditing (ISA). Adopsi ini dilakukan untuk memenuhi jawaban atas statement of membership obligation and international federation of accountants. ISA lebih menekankan pada identifikasi, bukan penilaian, tetapi substansi ISA itu masih hamper sama dengan standar yang digunakan sebelumnya.

Perubahan standar audit antara ISA dengan standar yang lama bukanlah perubahan tanpa makna. Ada beberapa akuntan berpendapat bahwa perubahan dalam standar audit bersifat *substantive* dan mendasar. ISA memberikan penekana yang sangat besar terhadap risiko sejak auditor melakukan pertimbangan untuk menerima atau menolak perikatan penugasan. Standar audit mengatur tentang standar yang digunakan oleh praktisi saat melaksanakan kegiatan audit. SPAP berbasis ISA tidak melakukan pengklasifikasi menjadi tiga bagian seperti standar yang dahulu yaitu standar umum, standar pekerja lapangan, dan standar pelaporan. Standar-standar yang disajikan dalam SPAP berbasis ISA sudah mencerminkan proses pengerjaan auditing yang dibagi kedalam enam bagian dan 36 standard (Tuanakotta 2013).

Berikut merupakan beberapa point-point dari klasifikasi SPAP yang berbasis ISA antara lain:

- a. IAPI (2013) yang menyangkut tentang tujuan keseluruhan auditor independendan pelaksanaan suatu audit berdasarkan standar perikatan audit. Isi dari SPA 200 ini yang terdapat dalam point A53 sampai dengan A56 mengenai pelaksanaan suatu audit berdasarkan SA mulai dari tujuan keseluruhan auditor, tanggung jawab umum, ruang lingkup audit, pengenalan akan aturan yang berlaku, serta dalam point ini auditor juga dapat melakukan audit yang berbeda ditempat lain secara bersmaan.
- b. IAPI (2013b) yang menyangkut tentang persetujuan atas ketentuan perikatan audit. Isi dari SPA 210 ini yang terdapat dalam point A21 dan A22 mengenai persetujuan atas ketentuan perikatan audit yang bertujuan untuk menetapkan bahwa auditor bersedia untuk mengaudit laporan keuangan perusahaan tetapi ketersediaan itu disampaikan melalui surat perikatan audit.
- c. Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) n.d.) yang menyangkut tentang perencanaan suatu audit atas laporan keuangan. Isi dari SPA 300 ini terdapat dalam point A1 dan A2 yang menegaskan bahwa perencanaan bukan merupakan suatu fase audit yang terpisah dari fase audit lainnya, melainkan lebih merupakan suatu proses yang berkelanjutan dan berluang yang sering dimulai seketika setelah selesai mengaudit atau melanjutkan audit pada periode berikutnya. Perencanaan mencakup kebutuhan untuk mempertimbangkan hal-hal berikut ini sebelum dilakukan identifikasi dan penilaian risiko kesalahan penyajian material oleh auditor:
  1. Prosedur analitis yang diterapkan sebagai prosedur penilaian risiko.
  2. Penentuan materialitas.
  3. Pelaksanaan prosedur penilaian risiko lainnya.
  4. Keterlibatan pakar.

Auditor dapat memutuskan untuk melakukan diskusi tentang elemen-elemen perencanaan dengan manajemen entitas untuk memfasilitasi pelaksanaan dan pengelolaan perikatan audit. Dalam hal diskusi ini strategi audit atau tahapan-tahapan audit secara keseluruhan masih menjadi tanggung jawab auditor tersebut.

- d. (Indonesia 2012) yang menyangkut tentang modifikasi terhadap opini dalam laporan auditor independen. SPA 705 mengklasifikasi kondisi yang mengharuskan dilakukannya modifikasi terhadap opini auditor, ada dua point dalam klasifikasi tersebut, antara lain:
1. Auditor menyimpulkan, berdasarkan bukti yang diperoleh pada saat proses audit, laporan keuangan secara menyeluruh tidak bebas dari kesalahan penyajian material, atau (Ref: Para A2-27).
  2. Auditor tidak dapat memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk dilakukan pembuatan kesimpulan mengenai laporan keuangan yang bebas dari kesalahan penyajian material. (Ref: Para A8-A12).

SPA 705 ini juga berisi tentang penentuan tipe modifikasi terhadap opini auditor, antara lain:

1. Opini wajar dengan pengecualian, dalam hal ini auditor wajib menyatakan opini WTP ketika:
  - a. Auditor telah memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat, menyimpulkan bahwa kesalahan penyajian baik secara individu maupun agregasi adalah material, atau
  - b. Auditor tidak dapat memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat yang mendasari opini, tetapi auditor menyimpulkan bahwa kemungkinan dampak kesalahan penyajian tidak terdeteksi didalam laporan keuangan, jika ditemukan ada, maka akan bersifat material, tetapi tidak pervasive

2. Opini tidak wajar, dalam hal ini auditor wajib menyatakan bila laporan keuangan tersebut tidak wajar setelah memperoleh cukup bukti audit yang dapat memperkuat alasan auditor memberikan opini tersebut.
3. Opini tidak menyatakan pendapat, dalam hal ini auditor tidak boleh menyatakan pendapat ketika, dalam kondisi yang sangat jarang yang melibatkan banyak ketidakpastian, auditor juga tidak mendapat bukti audit yang cukup dan tepat sehingga auditor tidak dapat merumuskan suatu opini atas laporan keuangan.

### **2.2.2. Rotasi Audit**

Rotasi KAP adalah jumlah masa tahun buku berturut-turut, laporan keuangan klien diaudit oleh sebuah kantor akuntan publik Sarwoko (2014). Salah satu kasus yang terkenal adalah kasus Enron dimana kasus tersebut melibatkan kantor akuntan publik internasional yaitu Arthur Anderson dan dengan adanya kasus yang menghebohkan tersebut di Indonesia dilakukan atau dibuatnya peraturan tindakan pergantian auditor secara wajib. Penerapan ketentuan tentang adanya rotasi mandatory dengan tujuan agar dapat meningkatkan independensi auditor baik secara tampilan maupun secara fakta. Hubungan yang lama antara klien dan auditor dapat mengganggu independensi serta keakuratan auditor dalam menjalankan tugas pengauditan Christiani and Nugrahanti (2014). Dengan demikian untuk mencegah terjadinya hubungan yang semakin erat antara klien dengan auditor yang akan berdampak kepada penurunan kualitas audit, maka perusahaan membutuhkan rotasi audit sesuai dengan peraturan yang diatur dalam peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 yang mengatur tentang rotasi audit terhadap Akuntan Publik dilakukan dalam waktu tiga tahun sekali sedangkan rotasi audit Kantor Akuntan Publik dilakukan dalam waktu enam tahun sekali.

Sebuah peraturan dibuat mengenai rotasi auditor dengan tujuan untuk meningkatkan kualitas audit berdasarkan asumsi bahwa semakin lama hubungan antara klien dengan auditor akan mengurangi independensi auditor serta membuat penurunan terhadap kualitas audit yang diberikan auditor terhadap klien. Rotasi audit terjadi karena beberapa hal diantaranya adalah rotasi karena adanya regulasi dari pemerintah yang mengikat dan tidak dapat dilanggar dan rotasi audit yang terjadi secara sukarela atau dari pihak manajemen.

Rotasi kantor akuntan publik yang dilakukan oleh pihak manajemen secara sukarela yang sudah selesai mengaudit laporan keuangannya dapat mengakibatkan hilang kepentingan ekonomi yang dapat dihindari dengan menggunakan rotasi tersebut atau memperpendek hubungan antara klien dengan auditor. Sehingga auditor dapat mempertahankan independensinya dalam melakukan audit. Menurut Siregar dkk (2011), menyatakan bahwa peraturan rotasi auditor dibuat dengan bertujuan untuk meningkatkan kualitas audit. Ketika auditor harus menghadapi perusahaan baru sebagai kliennya maka akan diperlukan lebih banyak waktu untuk mempelajari terlebih dahulu klien barunya daripada ketika auditor melanjutkan penugasan dari klien yang dahulu.

Rotasi yang dilakukan bukan hanya berdampak positif saja bagi perusahaan dan juga auditor untuk menghindari kecurangan yang dilakukan auditor maupun kerjasama antara kedua belah pihak, tetapi juga berdampak negative bagi keuangan perusahaan dimana perusahaan harus mengeluarkan biaya lebih untuk auditor baru karena auditor baru terlebih dahulu mempelajari bisnis klien dan struktur organisasi daripada dengan membayar biaya yang sama dengan auditor lama. Menurut Pakpahan (2016), perusahaan melakukan pergantian auditor dengan tujuan karena diharuskan oleh peraturan yang mengatur masa penugasan auditor pada suatu perusahaan sehingga memaksa perusahaan untuk melakukan pergantian auditor secara mandatory. Dan tujuan lain adalah dikarenakan auditor bersikap konservatif sehingga muncul ketidaksepahaman dengan pihak auditor sehingga perusahaan mengganti auditor walaupun belum mencapai batas waktu yang ditetapkan dalam peraturan rotasi audit atau disebut juga rotasi secara *volutanry*.

### **2.2.2.1 Peraturan Mengenai Rotasi Auditor**

Sebelumnya, ada peraturan rotasi berdasarkan PMK No. 17/PMK.01/2008 tentang jasa akuntan publik yang terbit pada tanggal 5 februari 2008 dan pada tahun 2015 pemerintah mengeluarkan peraturan lagi yang bernama peraturan pemerintah (PP) No. 20 tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik (Peraturan Pemerintah Nomor 20 tahun 2015 2015) yang merupakan pengaturan lebih lanjut dari UU No.5 tahun 2011 tentang akuntan publik.

Dalam isi peraturan tersebut dijelaskan pada pasal 11 ayat (1) bahwa pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis sebagaimana dimaksud dalam pasal 10 ayat (1) huruf a yang berisi bahwa suatu entitas boleh diaudit oleh seorang akuntan publik paling lama lima tahun buku berturut-turut, dan dalam ayat (2) dijelaskan bahwa entitas sebagaimana yang dimaksud pada ayat pertama tadi adalah:

- A. Industry di sektor pasar modal
- B. Bank Umum
- C. Dana Pesiun
- D. Perusahaan Asuransi/Reasuransi atau
- E. Badan Usaha Milik Negara

Selain dua peraturan tadi pemerintah juga menambahkan peraturan yang pada pasal 22 PP 20/2015 tersebut dengan menyatakan bahwa jika peraturan pemerintah ini mulai berlaku, maka akuntan publik yang memberikan jasa audit umum atas laporan keuangan untuk satu tahun buku dapat melanjutkan pemberan jasa tersebut paling lama empat tahun buku berturut-turut, dan untuk dua tahun buku secara berturut-turut dapat melanjutkan selama tiga tahun berturut-turut tahun buku. Pada tanggal 6 april 2015 peraturan ini mulai berlaku pada semua akuntan maupun kantor akuntan publik.

### **2.2.2.2 Komunikasi Antara Auditor Pendahulu dengan Auditor Pengganti**

Auditor pendahulu merupakan auditor yang sudah melaporkan laporan keuangan auditan terkini atau yang telah selesai mengadakan perikatan untuk melaksanakan namun belum menyelesaikan audit laporan keuangan kemudian auditor mengundurkan diri, bertahana untuk menunggu penunjukan kembali, atau setelah diberitahu bahwa jasanya telah atau mungkin akan dihentikan. Istilah auditor pengganti adalah auditor yang sedang dalam pertimbangan pihak perusahaan untuk menerima perikatan dan bertugas untuk mengaudit laporan keuangan, namun auditor pengganti belum melakukan komunikasi dengan auditor pendahulu setelah menerima perikatan (Standar Profesional Akuntan Publik Seksi 315.02).

Dalam SPAP Seksi 315.04, auditor pengganti dianjurkan untuk melakukan komunikasi dengan auditor terdahulu dalam merencanakan perikatan. Namun komunikasi ini memiliki waktu yang lebih fleksibel artinya dapat kapan saja auditor pengganti berkomunikasi dengan auditor terdahulu untuk mendapatkan informasi tentang perusahaan yang akan diaudit. Dan dalam SPAP Seksi 315.04 yang berisi bahwa inisiatif untuk berkomunikasi terletak di tangan auditor pengganti. Komunikasi dapat secara tertulis maupun lisan. Baik auditor pendahulu maupun pengganti harus menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh satu sama lain.

### **2.2.2.3 Komunikasi Sebelum Auditor Pengganti Menerima Perikatan**

Auditor pengganti wajib meminta izin kepada calon klien meminta keterangan dari auditor pendahulu sebelum penerimaan final perikatan tersebut. Kecuali sebagaimana yang diperbolehkan dalam Kode Etik Akuntansi Publik, seorang auditor tidak diperbolehkan untuk mengungkapkan informasi rahasia yang diperolehnya dalam menjalankan audit tanpa secara khusus memperoleh persetujuan dari klien.

Apabila calon klien menolak, maka auditor pengganti harus menyelidiki alasan-alasan serta pertimbangan atas pengaruh penolakan atau pembatasan tersebut dalam memutuskan penerimaan atau penolakan dari calon klien tersebut (SPAP Seksi 315.08). Auditor pengganti diharuskan meminta keterangan yang lebih detail dan masuk akal kepada auditor pendahulu mengenai masalah-masalah yang menurut keyakinan auditor pengganti akan sangat membantu dalam memutuskan penerimaan atau penolakan perikatan. Hal-hal tersebut mencakup keterangan yaitu:

- a. Informasi yang memungkinkan terkait dengan integritas manajemen.
- b. Ketidaksepakatan dengan manajemen mengenai penerapan prinsip akuntansi, prosedur audit.
- c. Komunikasi dengan komite audit atau pihak yang memiliki tanggung jawab setara tentang kecurangan, unsur pelanggaran hukum oleh klien, dan masalah-masalah mengenai pengendalian intern. Pemahaman auditor pendahulu tentang alasan penggantian auditor (SPAP Seksi 315.09).

### **2.2.3. Ukuran Kantor Akuntan Publik**

Dalam sebuah bisnis pelayan jasa akuntan publik, ada terdapat dua ukuran kantor akuntan publik dimana lebih dikenal dengan kantor akuntan publik besar atau yang masuk kedalam big four dan juga ada kantor akuntan publik kecil yaitu kantor akuntan publik lokal. Didalam prakteknya perusahaan sering menggunakan KAP besar karena dianggap mempunyai kredibilitas dan independensi yang dapat dipercaya serta kualitas dalam hal mengaudit. Menurut (Arsih and Anisykurlilah 2015), ukuran KAP merupakan sebuah gambaran besar atau kecil kantor akuntan publik, semakin kantor akuntan publik itu besar maka semakin tinggi juga kualitas audit yang dihasilkan, jadi perusahaan besar pun rela untuk membayar KAP besar karena mengingat reputasi dan kualitas laporan keuangan yang dihasilkan.

Tetapi pengertian ukuran KAP berbeda menurut Andra (2012) dalam Firyana (2014), yang menyatakan bahwa ukuran KAP dapat dikatakan besar jika KAP tersebut bergabung dengan big four. Arti big four sendiri yaitu KAP yang mempunyai cabang dan/atau kantor perusahaan-perusahaan yang besar dan juga terkenal dimasyarakat umum serta mempunyai tenaga auditor yang profesional berjumlah lebih dari 25 orang. Sedangkan ukuran kantor akuntan publik dikatakan kecil apabila KAP tersebut tidak masuk ke dalam big four, dan tidak mempunyai kantor cabang dan/atau kantor perusahaan besar, klien yang sering didapat adalah perusahaan-perusahaan yang baru berdiri atau yang mempunyai keuangan rendah dan KAP kecil hanya mempunyai tenaga profesional sebanyak kurang dari 25 orang. Berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan bahwa ukuran KAP merupakan sebuah ukuran yang digunakan sebuah perusahaan baik itu kantor akuntan publik besar ataupun kecil untuk melakukan audit pada laporan keuangan perusahaan tersebut. Dengan begitu, bila dihubungkan dengan keberadaan KAP-KAP yang ada di Indonesia tentu ukuran sebuah KAP dinyatakan besar apabila KAP tersebut berafiliasi dengan KAP asing yang tergolong big four.

### **2.2.3.1 Kategori Ukuran Kantor Akuntan Publik**

Kantor Akuntan Publik mempunyai peran penting dalam menghasilkan auditor-auditor yang independen dan memiliki pengetahuan luas serta kompeten dalam mengerjakan audit laporan keuangan perusahaan. Auditor-auditor tersebut berasal dari berbagai KAP yang ada di Indonesia baik itu yang berukuran besar atau yang memiliki banyak cabang kantor atau berukuran kecil yang hanya melayani atau menerima audit perusahaan kecil dan tidak memiliki cabang kantor. Dalam prakteknya perusahaan lebih memilih KAP besar dibandingkan KAP kecil karena pihak manajemen sudah yakin akan hasil yang akan diterima.

Dalam hal ini pada Buku Direktori IAI (2011), Ikatan Akuntan Indonesia mengklasifikasikan KAP yang beroperasi di Indonesia menjadi dua, yaitu:

2.2.3.1. KAP yang tidak melakukan kerjasama dengan KAP asing

2.2.3.2. KAP yang melakukan kerjasama dengan KAP asing

Menurut (AI 2014), menyatakan bahwa Kantor Akuntan Publik yang sering dikelompokkan berdasarkan ukuran. Kantor yang terbesar merupakan kantor akuntan public big four yaitu: Ernst & Young, KPMG, Deloitte, dan Pricewaterhouse Cooper. Disisi lain menurut Arens et al (2012:32), membagi ukuran KAP secara internasional adalah sebagai berikut:

#### 1. Kantor internasional

KAP yang terdiri dalam empat besar kantor akuntan publik yang berada di Amerika Serikat dan ini disebut juga kantor akuntan publik international. KAP empat besar ini memiliki kantor cabang di seluruh Amerika serta seluruh dunia, selain itu kantor yang dikenal dengan sebutan big four ini hampir melakukan audit kepada seluruh perusahaan besar di Amerika Serikat dan juga di berbagai dunia. Bukan hanya perusahaan besar tetapi KAP tersebut melihat peluang sehingga perusahaan kecil pun juga ikut masuk dalam daftar perusahaan yang diaudit.

#### 2. Kantor Nasional

Kantor yang berada di negara Amerika yang terdiri dari tiga KAP dan memiliki cabang kantor hanya disebagian kota besar utama. Kantor ini juga bersaing dengan big four untuk mendapatkan klien dan yang pasti memberikan jasa yang sama. Setiap kantor nasional yang berafiliasi dengan kantor-kantor di negara lain dan karenanya mempunyai kemampuan bertaraf internasional.

### 3. Kantor Regional dan Kantor Lokal

Terapat kurang dari 200 KAP yang memiliki staf professional lebih dari 50 orang dalam satu kantor akuntan publik. Kategori ini dikatakan bahwa hanya melayani klien-klien dengan jang waktu yang pendek dan juga hanya sebagian yang memiliki cabang kantor di negara lain atau wilayah lain.

Yang memiliki cabang biasanya melayani klien-klien yang mempunyai durasi kontrak panjang dan juga melayani klien yang jaraknya lebih jauh.

### 4. Kantor Lokal Kecil

Lebih dari 95 persen dari semua KAP mempunya kurang dari 25 tenaga professional pada KAP tersebut dan juga hanya memiliki satu cabang bahkan tidak mempunya cabang serta entitas nirlaba, meskipun terdapat satu atau dua klien yang mempunya status kepemilikan publik. Banyak KAP kecil hanya memberikan jasa perpajakan dan tidak melakukan audit terhadap klien tersebut.

Dengan penjelasan dan pembagian katergori diatas, dapat dikategorikan kembali KAP tersebut jika dihubungkan dengan keberadaan KAP yang memiliki taraf internasional dai negara indonesia, dibagi menjadi lima antara lain:

1. KAP Nasional yang menjalin kerjasama dengan KAP internasional atau big four adalah kantor akuntan publik yang ada di indonesia melakukan kerjasama dengan KAP asing tersebut dan sudah dikenal oleh masyarakat bisnis yaitu Deloitte, Ernst & Young, KPMG, dan juga Pricewaterhous Coopers.
2. KAP Nasional yang berkerjasama dengan KAP internasional tetapi tidak masuk kedalam big four atau yang sering disebut dengan non big four adalah KAP asing yang membuka KAP cabang diindonesia atau bisa dikatakan dengan KAP indonesia yang menjalin kerjasama denga KAP tersebut walaupun bukan big four. Kantor akuntan publik tersebut yakni Kreston Internasional, PKF Internasional, dan sebagainya.

3. KAP Nasional, yaitu kantor akuntan publik indonesia yang berdiri sendiri, berada di pusat kota-kota besar di indonesia dan KAP tersebut hanya membuka cabang diberbagai wilayah indonesia.
4. KAP Regional dan Lokal Besar, kantor akuntan publik yang terpusat di Pulau Jawa, dan beberapa dari yang lainnya mempunyai kantor cabang tetapi tidak di kota-kota besar di indonesia dan tidak melayani klien diluar wilayah KAP tersebut berada
5. KAP Lokal Kecil, yaitu KAP yang memiliki kurang dari 25 orang tenaga kerja professional serta tidak membuka cabang dikarenakan jumlah tenaga professional yang ada serta biaya untuk mengaji para auditor tersebut.

### **2.2.3.2 Struktur Organisasi Kantor Akuntan Publik**

Suatu perusahaan yang berbentuk persekutuan beberapa KAP bergabung untuk menjalankan usaha bersama-sama sebagai sekutu. Jenjang organisasi dari suatu KAP dapat terdiri dari para sekutu atau partner, para manejer, para penyelia, auditor senior, auditor junior, dan para asisten.

Berikut adalah penjelasan mengenai struktur organisasi KAP tersebut antara lain:

#### **1. Partner**

Dalam aktivitas di dalam KAP partner merupakan jabatan yang mempunyai wewenang puncak walaupun tugasnya sering berbeda-beda tergantung besar kecilnya KAP.

#### **2. Manajer**

Manajer memiliki tanggung jawab kepada seorang partner, mereka yang mengatur para penyelia, mereview kertas kerja audit, menilai prosedur audit yang dilaksanakan, dan juga bertanggung jawab langsung atas pelatihan staf.

### 3. Penyelia (Supervisor)

Beberapa KAP menggabungkan fungsi supervisor dengan manajer. Para supervisor banyak ditempatkan di lapangan untuk melaksanakan banyak kontrak dan mengawasi prosedur audit.

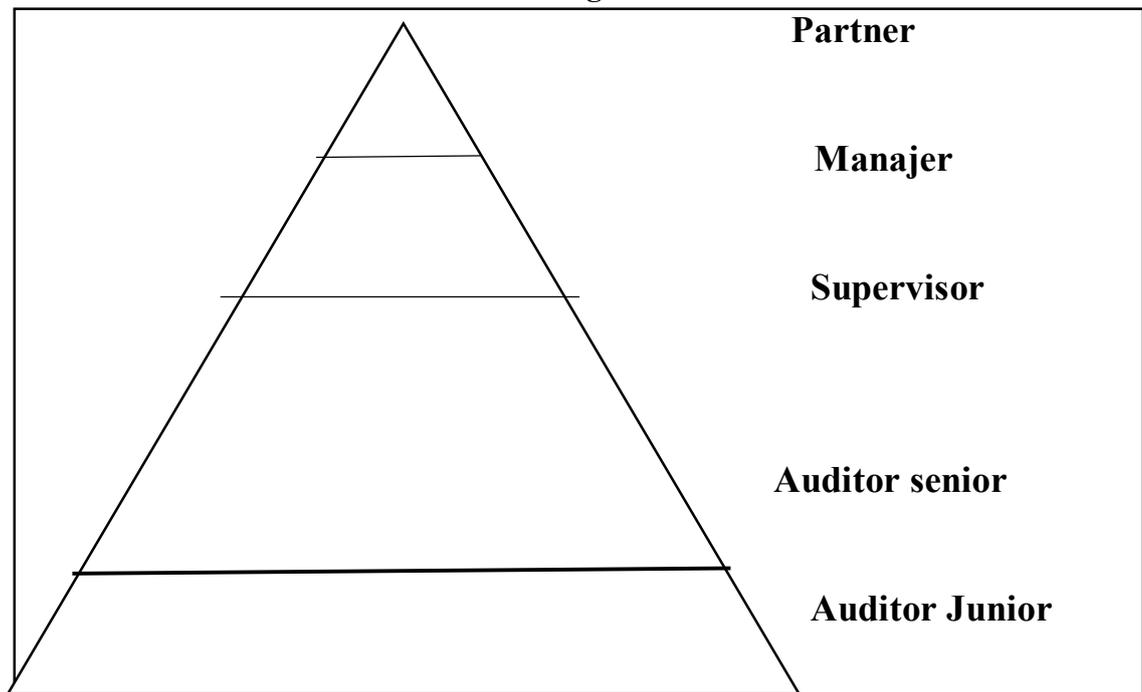
### 4. Auditor Senior

Para auditor senior melaksanakan prosedur audit, mengkoordinasikan kertas kerja yang dibuat oleh auditor junior dan memberitahu bagaimana cara menyusun pekerjaan audit sehingga menjadi unit-unit kerja yang terkoordinasi.

### 5. Auditor junior

Auditor junior banyak mengurus pekerjaan yang terinci dalam suatu penugasan audit yang biasanya di bawah penyeliaan langsung dari seorang auditor senior.

**Tabel 2.1. Struktur organisasi KAP**



### **2.2.3.3 Jasa Layanan Kantor Akuntan Publik**

Aktivitas bisnis yang dilakukan oleh kantor akuntan publik adalah memberikan jasa assurance dan jasa tersebut dibagi kedalam dua kelompok yaitu jasa attestasi dan jasa non attestasi. Jasa assurance merupakan jasa professional independen yang dilakukan untuk meningkatkan kualitas informasi bagi para pengambil keputusan. kebutuhan akan jasa assurance bukan hal yang baru bagi aktivitas bisnis dikelompok para akuntan publik dan yang paling sering adalah jasa assurance untuk laporan keuangan historis. Kantor akuntan publik bukan hanya mengaudit laporan keuangan saja tetapi juga sudah melakukan pemberian jasa assurance berkaitan dengan lotere dan kontes untuk memberikan kepastian bahwa pemenang ditentukan dengan cara yang tidak bias serta sesuai dengan aturan-aturan kontes.

#### **2.2.3.3.1 Jasa Assurance**

Salah satu jasa assurance adalah jasa attestasi, jasa attestasi merupakan jenis jasa assurance dimana KAP mengeluarkan laporan tentang suatu permasalahan atau asersi yang disiapkan oleh pihak lain. Jasa attestasi dibagi menjadi lima kategori Alvin A. Arens et al (2017):

1. Audit atas laporan keuangan historis

Audit ini merupakan jasa assurance yang paling umum diberikan oleh kantor akuntan publik kepada klien. Audit atas laporan keuangan adalah suatu bentuk jasa attestasi dimana auditor mengeluarkan laporan tertulis yang menyatakan pendapat tentang sebuah laporan keuangan yang telah disusun atau dibuat sesuai dengan standar yang berlaku. Perusahaan-perusahaan yang sahamnya sudah diperdagangkan dan sudah menjadi perusahaan go publik diwajibkan menjalani audit menurut undang-undang sekuritas yang ada di indonesia.

Selain perusahaan yang terdaftar dalam sekuritas yang wajib menggunakan jasa ini, perusahaan yang tidak terdaftar dalam sekuritas juga meminta kepada kantor akuntan publik untuk dilakukan jasa audit atas laporan keuangan historis tujuan yaitu untuk mendapatkan dana pinjaman dari bank dan lembaga keuangan lainnya.

## 2. Audit atas pengendalian internal terhadap laporan keuangan

Section 404 dalam UU Sarbanes-Oxly mewajibkan perusahaan-perusahaan terbuka melaporkan penilaian manajemen atas efektivitas pengendalian internal. Evaluasi ini yang dipadukan dengan audir atas laporan keuangan, mempertebal keyakinan pemakai tentang laporan keuangan dimasa depan, karena pengendalian internal yang efektif mengurangi kemungkinan salah saji didalam laporan keuangan.

## 3. Review atas laporan keuangan historis

Jasa atestasi yang ketika ini akuntan publik hanya memberikan tingkat kepastian yang moderat atau sedang untuk review atas laporan keuangan. Perusahaan dalam hal ini hanya mengeluarkan biaya atau fee yang jauh lebih murah untuk review laporan keuangan karena bukti yang diperlukan lebih sedikit dan hanya untuk mematuhi peraturan saja. Dan bahkan perusahaan nonpublic menggunakan opsi atestasi ini untuk memberikan kepastian yang moderat atas laporan keuangannya tanpa harus menanggung biaya audit.

## 4. Jasa atestasi mengenai teknologi informasi

Banyak fungsi bisnis pada era modern sekarang yang dilakukan secara online atau menggunakan internet, karena transaksi dan informasi yang dilakukan secara online dan real time, para pelaku bisnis meminta kepastian yang lebih tinggi lagi mengenai informasi, transaksi, dan system pengamanan yang melindunginya. Mengenai jasa ini terdapat dua jenis lagi yang dikembangkan dari jasa atestasi ini yaitu WebTrust dan Systrust.

### 2.2.3.3.2 Jasa Non Assurance

Kantor akuntan publik tidak hanya bersaing untuk jasa attestasi yang umum saja tetapi KAP juga bersaing pada Jasa attestasi lainnya. Audit dan jenis jasa attestasi memang dibatasi oleh peraturan hanya untuk akuntan yang memiliki lisensi saja, tetapi pasar untuk bentuk assurance lainnya terbuka bagi pesaing yang non-akuntan. Kantor akuntan publik melakukan berbagai jasa lain yang umumnya berada diluar lingkup jasa assurance. Ada tiga jasa attestasi lainnya yang spesifik antara lain:

1. Jasa akuntan dan pembukuan

Jasa yang diberikan ini berupa penyerahan pembuatan laporan keuangan kepada pihak kantor akuntan publik dari perusahaan yang biasanya berukuran kecil dengan staf akuntan yang jumlahnya terbatas.

2. Jasa Pajak

Jasa ini membantu perusahaan dalam menyusun laporan pajak berupa surat pemberitahuan pajak tahunan (SPT) untuk PPH, PPN dan PPnBM.

3. Jasa Konsultasi Manajemen

Kantor akuntan publik memberikan jasa berupa rekomendasi dan saran mengenai pembenahan system akuntansi perusahaan, serta ikut dalam menyusun strategi agar operasi yang dilakukan perusahaan mengalami peningkatan. Tujuan utama dari jasa assurance ini adalah untuk memberikan informasi yang jelas kepada masyarakat serta memberikan jaminan bahwa informasi tersebut memiliki mutu yang dapat dipercaya oleh para pemakai laporan keuangan. Dan tujuan lain dari penugasan konsultasi adalah memberikan rekomendasi kepada pihak manajemen.

#### 2.2.4. *Fee Audit*

Imbalan audit atau *fee audit* merupakan imbalan jasa yang diperoleh auditor atas jasa yang telah diberikannya (Indri Oktavia 2020). Imbalan jasa audit (*fee audit*) yang diterima mencerminkan tingkat tanggung jawab dan risiko dari akuntan publik, semakin besar *fee audit* yang diterima maka tanggung jawab yang dipikul oleh auditor dan resiko dilakukannya audit terhadap perusahaan juga besar. Metode yang ditetapkan oleh IAPI tentang penentuan keseluruhan imbalan jasa yang akan diberikan kepada akuntan publik antara lain:

a. Jumlah keseluruhan imbalan jasa yang bersifat lumpsom:

Anggota dapat menggunakan perkiraan jam kerja tim perikatan yang dianggarkan untuk mengerjakan pekerjaan audit mulai dari tahap pra-perikatan hingga penyelesaian laporan. Anggota tidak dibenarkan untuk mengurangi kecukupan prosedur audit semata-mata untuk mengurangi jumlah jam kerja tim perikatan yang dibutuhkan dengan tujuan untuk menurunkan tarif keseluruhan imbalan jasa. Anggota harus mampu memperhitungkan biaya-biaya lainnya yang diperlukan untuk melaksanakan pekerjaan audit kedalam tariff keseluruhan imbalan jasa seperti biaya transportasi, akomodasi atau out of pocket lainnya, kecuali diperjanjikan atau disepakati lain dengan klien.

b. Imbalan jasa berdasarkan realisasi penggunaan jam kerja personil atau komposit tim perikatan.

Dalam menentukan keseluruhan imbalan jasa dengan metode ini, anggota harus mampu menyusun perkiraan jam kerja masing-masing personil atau komposit tim perikatan yang diproyeksikan mendekati realisasi penggunaan jam kerja sesungguhnya agar memberikan gambaran atau proyeksi tarif keseluruhan imbalan jasa.

- c. Imbalan jasa berdasarkan realisasi penggunaan jam kerja personil atau komposit tim perikatan dengan ketentuan jumlah minimal dan/atau maksimal sesuai pagu anggaran dari entitas klien.

Dalam menentukan keseluruhan imbalan jasa dengan metode ini, anggota selain harus menyusun perkiraan penggunaan jam kerja personil dengan memperhatikan kecukupan prosedur minimal yang harus dilakukan dalam melaksanakan pekerjaan audit juga harus memperkirakan penambahan jam kerja disebabkan penambahan cakupan prosedur yang mungkin dilakukan sesuai SPAP dan kode etik yang berlaku.

Faktor lain yang mempengaruhi *fee audit* menurut (Halim 2015) memiliki empat faktor yang menjadi penentuan antara lain:

1. Karakteristik keuangan perusahaan terdiri dari penghasilan setiap tahun dari usaha perusahaan, laba yang didapat dari operasi, modal, dan lain-lain.
2. Lingkungan juga menentukan besaran fee audit terdiri dari persaingan, pasar tenaga professional, dan lain-lain.
3. Karakteristik operasi, seperti jenis industry, jumlah lokasi perusahaan, jumlah lini produk, dan lain-lain.
4. Kegiatan eksternal auditor, seperti pengalaman, tingkat kordinasi dengan intenal auditor.

#### **2.2.4.1 Panduan Penentuan Imbalan Jasa**

Berdasarkan IAPI (2016) tentang penentuan imbalan jasa audit laporan keuangan yang dikeluarkan oleh ikatan akuntan publik indonesia yang terdapat dalam lampiran III yang mengatur tentang panduan untuk menentukan imbalan jasa yang akan dibayarkan oleh klien. Imbalan jasa yang ditetapkan oleh akuntan publik harus yang sewajarnya sesuai dengan jasa audit yang diberikan. Panduan ini pun harus dihubungkan dengan kode etik profesi, khususnya yang berkaitan dengan independensi dan imbalan jasa professional.

Panduan ini dibuat agar para akuntan publik dapat terbantu dalam menentukan besaran tarif yang akan diterima. Dalam hal teknis ketika imbalan jasa audit yang diterima terlalu rendah dari yang dikenakan auditor, akan menimbulkan keraguan mengenai kemampuan dan kompetensi anggota dalam menerapkan standar teknis dan standar professional yang berlaku. Panduan ini juga terdapat prinsip dasar bagi auditor dalam mempertimbangkan penetapan harga atau imbalan yang sesuai, yaitu:

- a. Kebutuhan klien dan ruang lingkup pekerjaan.
- b. Waktu yang dibutuhkan dalam setiap tahapan audit.
- c. Tingkat kompleksitas pekerjaan.
- d. System pengendalian mutu perusahaan.
- e. Basis penetapan imbalan jasa yang disepakati.

Auditor sebelum melakukan perikatan tugas oleh klien terlebih dahulu menjelaskan kepada klien mengenai basis perhitungan imbalan jasa, cara dan termin pembayaran, serta total imbalan jasa yang akan dikenakan. Tetapi ketika sudah menjelaskan dan klien tidak keberatan maka perikatan terjadi, dalam situasi lain ketika ada kenaikan biaya maka auditor wajib memberitahu dan melakukan pembicaraan kepada klien tentang kenaikan imbalan jasa. Anggota dimungkinkan untuk mengenakan imbalan jasa minimum sepanjang imbalan jasa tersebut menutupi biaya pokok jasa dan tidak mengurangi kecukupan prosedur dalam pelaksanaan audit sesuai dengan SPAP dan Kode Etik. Tarif imbalan jasa harus dapat memberikan gambaran yang jelas mengenai remunerasi atau pemberian gaji yang pantas bagi anggota dan stafnya, dengan memperhatikan kualifikasi dan pengalaman masing-masing. Tarif imbalan harus ditetapkan dengan memperhitungkan:

- a. Imbalan lain diluar gaji.
- b. Marjin laba yang pantas.
- c. Jumlah jam tersedia untuk suatu periode tertentu.
- d. Beban overhead termasuk yang berkaitan dengan pelatihan dan pengembangan akuntan publik.
- e. Gaji yang pantas untuk menatik dan mempertahankan staf yang kompeten dan berkeahlian.

### 2.2.4.2 Penentuan Fee Audit

Menurut Halim (Halim 2015) *Fee audit* merupakan hal yang tidak kalah penting didalam penerimaan penugasan. Auditor mengerjakan audit tentu untuk memperoleh penghasilan atau imbalan dari klien yang sesuai dengan kinerja yang dihasilkan. Ada beberapa cara dalam menetapkan atau menentukan besaran fee yang dibayarkan klien kepada auditor, cara tersebut antara lain:

1. Per diem basis

Penentuan pertama dilakukan dengan menghitung jumlah jam kerja lalu dikalikan dengan penentuan fee per jam yang telah ditentukan, tetapi pembayaran atau perhitungan fee audit per jam itu memiliki tingkat yang berbeda karena disesuaikan dengan tingkat staf auditor.

2. Flat atau kontrak basis

Penentuan yang kedua dilakukan setelah pelaksanaan atau penugasan audit selesai, jadi pembayaran fee audit dilakukan diakhir setelah para auditor selesai melakukan tugas jadi tidak dihitung dalam tariff per jam.

3. Maksimum fee basis

Penentuan ketiga ini dilakukan dengan gabungan dari dua penentuan diawal yaitu dengan menetapkan tarif awal per jam lalu dikalikan dengan jumlah waktu tertentu tetapi dengan batasan yang diberikan pihak perusahaan. Hal ini untuk menghindari resiko kerugian biaya perusahaan akibat auditor yang sering mengulur-ngulur waktu sehingga membuat jam kerja semakin lama.

### 2.2.5. Kualitas Audit

Pemberian jasa audit berkualitas tinggi adalah vital untuk auditor ketika melakukan tanggung jawab kepentingan publik, dan menjadi kunci utama suksesnya KAP. Pemberian mutu bermaksud agar memberikan keyakinan bahwa KAP serta para auditor memberikan jasa sesuai dengan standar SPAP / kode etik yang berlaku, serta laporan yang diterbitkan telah sesuai dengan kondisinya dalam standar yang berlaku.

Indikator yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Publik Indonesia tahun 2016 melalui draft Panduan Indikator Kualitas Audit pada KAP. Delapan indikator kualitas audit yang berada level KAP dan mencakup perikatan atas laporan keuangan yang harus dilakukan oleh Akuntan Publik adalah sebagai berikut:

#### 1. Kompetensi Auditor

Kompetensi auditor adalah penerapan pengetahuan auditor dalam penyelesaian suatu perikatan baik secara individu maupun secara tim menurut SPAP, Kode etik dan ketentuan hukum. Kompetensi auditor di dapat melalui pendidikan dari perguruan tinggi dan pada bidang akuntansi serta mengikuti setiap pelatihan professional akuntan publik yang diadakan oleh pihak kantor maupun mengikuti tes untuk mendapat sertifikat sebagai bukti pengakuan dari IAPI terhadap kompetensi auditor. Oleh karena itu indikator yang cukup objektif untuk menentukan kompetensi auditor yaitu meliputi:

- A. Rasio jumlah auditor yang memiliki sertifikasi profesi yang diterbitkan oleh IAPI terhadap jumlah keseluruhan staf professional
- B. Rasio rata-rata jumlah jam pengembangan dan pelatihan kompetensi dibandingkan dengan jumlah jam efektif dalam setiap tahun per auditor.

Kantor Akuntan Publik wajib melakukan kebijakan ini yaitu kebijakan rasio minimal jam pelatihan dan pengembangan auditor, yang dihitung berdasarkan basis tahunan. Penerapan pada level perikatan pada umumnya digunakan untuk melakukan evaluasi kecukupan kompetensi auditor pada suatu perikatan.

## 2. Etika dan Independensi Auditor

Ketentuan independen berlaku bagi setiap auditor, KAP, dan jaringan KAP. Dalam setiap perikatan, auditor harus menjaga independensinya dalam setiap penampilan dan pemikiran. Kepatuhan auditor terhadap ketentuan etika dan independensi dalam sebuah perikatan audit memerlukan pemahaman yang memadai setiap auditor terhadap ketentuan etika dan independensi, serta komitmen dan dukungan dari pimpinan. Indikator kepatuhan terhadap ketentuan etika dan independensi, yaitu:

- A. KAP telah memiliki panduan etika dan independensi yang berlaku bagi akuntan publik, KAP, serta jaringan KAP.
- B. KAP telah menunjuk partner yang bertanggung jawab atas kepatuhan etika dan independensi.
- C. Setiap auditor telah mengikuti pelatihan sertifikasi, telah menerapkan aturan etika dan independensi, dan menyampaikan deklarasi kepatuhan terhadap ketentuan etika dan independensi yang berlaku.
- D. Rotasi terhadap personil kunci perikatan telah dilakukan secara memadai.
- E. Pernyataan independensi ditandatangani oleh seluruh anggota tim perikatan.

## 3. Penggunaan Waktu Personil Kunci Perikatan

Perikatan yang dilakukan oleh auditor terhadap klien dalam melakukan audit perusahaan harus sesuai dengan peraturan yang berlaku serta jumlah waktu yang dialokasi dan digunakan oleh personil auditor yang akan memungkinkan untuk auditor memiliki waktu yang cukup untuk melakukan proses pemahaman tentang perusahaan sampai menyetujui perikatan audit terhadap perusahaan. Penggunaan waktu personil kunci perikatan merupakan salah satu bentuk komitmen pimpinan KAP terhadap kualitas audit. Indikator yang dapat digunakan untuk mengevaluasi alokasi dan penggunaan waktu personil kunci perikatan, yaitu:

- A. Rasio penggunaan waktu oleh rekan perikatan terhadap jumlah keseluruhan jam untuk menyelesaikan suatu perikatan.
- B. Rasio jumlah waktu yang digunakan untuk personil kunci perikatan dibandingkan jumlah waktu keseluruhan untuk menyelesaikan perikatan.

#### 4. Pengendalian Mutu Perikatan

System pengendalian mutu pada suatu KAP bertujuan untuk memberikan keyakinan bahwa KAP telah menetapkan kebijakan dan prosedur yang memungkinkan:

- a. Laporan perikatan yang diterbitkan tepat sesuai dengan kondisinya.
- b. Setiap personil dan KAP mematuhi ketentuan persyaratan SPAP, kode etik, dan ketentuan peraturan yang berlaku dalam melaksanakan setiap perikatan.

#### 5. Rentang Kendali Perikatan

Rekan perikatan dapat dibantu oleh personil kunci perikatan dan anggota tim perikatan lainnya. Rekan perikatan juga dapat melaksanakan beberapa perikatan audit dalam suatu waktu yang bersamaan. Dalam hal ini, KAP dan rekan perikatan harus memperhatikan rentang kendali perikatan sehingga memungkinkan seluruh perikatan dapat melaksanakan berdasarkan SPAP yang berlaku. Indikator pada rentang kendali perikatan yang dapat digunakan untuk mengevaluasi sehingga memungkinkan kualitas audit dapat dipertahankan:

- a. Rasio akuntan publik terhadap jumlah perikatan.
- b. Rasio personil kunci perikatan terhadap jumlah perikatan.
- c. Rasio rekan perikatan terhadap jumlah auditor.
- d. Rasio personil kunci perikatan terhadap total auditor.

#### 6. Organisasi dan Tata Kelola KAP

Kantor Akuntan Publik merupakan organisasi tempat bernaungnya akuntan publik dan para auditor harus memiliki struktur dan tata kelola yang memadai sehingga dapat melaksanakan perikatan sesuai dengan peraturan, serta dapat melaksanakan audit dan kegiatan internal KAP yang bersifat fundamental. Dalam aktivitas dilapangan KAP yang memiliki jumlah personil dan perikatan dalam jumlah yang sangat tinggi harus mempunyai struktur dan prosedur yang jelas, tetapi untuk KAP yang memiliki jumlah personil dan perikatan dalam jumlah yang sedikit memungkinkan adanya dukungan organisasi yang sederhana yang dapat dikelola oleh beberapa akuntan publik.

Undang-undang yang mengatur akuntan publik, baik secara mandiri atau bersama-sama dalam suatu KAP dan memiliki tanggung jawab bersama atas pengelolaan KAP dan juga melakukan pengambilan keputusan terkait dengan pengelolaan atau keberlanjutan dari KAP tersebut. Hal ini akan berdampak kepada keyakinan bahwa independensi KAP masih tetap terjaga. Indikator yang terkait dalam organisasi dan tata kelola KAP yang dapat digunakan untuk melakukan evaluasi dalam mendorong peningkatan kualitas audit:

- a. KAP dipimpin dan dikelola oleh AP secara mandiri yang mengedepankan pencegahan independensi KAP.
- b. KAP wajib memiliki struktur dan tata kelola yang jelas dan lengkap untuk mendukung peningkatan kualitas audit seroang auditor.
- c. KAP telah menunjuk partner dan personil lain yang bertanggung jawab atas fungsi-fungsi yang sudah ditetapkan.

Untuk mengefisiensi atau meningkatkan kualitas audit, KAP dapat melakukan kerjasama dengan kantor akuntan publik yang berada di Indonesia maupun kantor akuntan publik yang berada di luar negeri yang mencakup pelaksanaan fungsi-fungsi penting pada organisasi KAP.

#### 7. Kebijakan Imbalan Jasa

Undang-undang akuntan publik memberikan hak bagi akuntan publik untuk mendapatkan imbalan atas jasa audit yang telah dilakukan kepada perusahaan. Setiap kantor akuntan publik harus menetapkan kebijakan tarif imbalan jasa bagi setiap auditor yang memadai yang berlaku untuk bagi internal KAP untuk melaksanakan perikatan. Tetapi disisi lain akuntan publik dapat menentukan besaran imbalan jasa yang akan diterima secara bebas dan mandiri berdasarkan kebutuhan dan professional judgment-nya. Oleh karena itu, KAP harus menetapkan bahwa pertimbangan keuangan tidak boleh menjadi alasan atas keputusan yang akan menyebabkan kualitas audit menurun.

Audit dapat dikatakan memiliki kualitas apabila memenuhi standar pengauditan. Kualitas audit menggambarkan pelaksanaan audit yang dilakukan sesuai dengan standar, sehingga auditor mampu mengungkapkan dan melaporkan apabila terjadi pelanggaran yang dilakukan KAP. audit yang berkualitas akan mampu mengurangi faktor ketidakpastian. Parbaikan terus menerus atas kualitas audit harus dilakukan, karena kualitas audit menjadi topik yang selalu memperoleh perhatian yang mendalam dari profesi akuntan, pemerintah, masyarakat dan investor Arvianty and Tandiontong (2020). Berdasarkan Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia No.01 Tahun 2007 mengenai Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN), kualitas audit diukur berdasarkan hal-hal berikut Efendy (2010):

1. Kualitas proses (Keakuratan temuan audit, sikap skeptisme)

Besarnya manfaat yang diperoleh dari pekerjaan pemeriksaan tidak terletak pada temuan pemeriksaan yang dilaporkan atau rekomendasi yang dibuat, tetapi terletak pada efektivitas penyelesaian yang ditempuh oleh entitas yang diperiksa.

2. Kualitas hasil (Nilai rekomendasi, kejelasan laporan, manfaat dari audit)

Manajemen entitas yang diaudit bertanggungjawab untuk menindaklanjuti rekomendasi dan membuat serta memelihara proses dan system informasi untuk memantau status tindak lanjut dari rekomendasi pemeriksa.

3. Kualitas tindak lanjut hasil audit

Pemeriksa wajib untuk merekomendasikan bahwa manajemen mengawasi status tindak lanjut sebagaimana direkomendasikan oleh pemeriksa

## **2.3 Hubungan Antar Variabel**

### **2.3.1 Pengaruh Rotasi Audit terhadap Kualitas Audit**

Rotasi audit adalah jumlah masa tahun buku berturut-turut, laporan keuangan klien diaudit oleh sebuah kantor akuntan publik Sarwoko (2014). Rotasi dilakukan untuk menghindari penurunan kualitas audit yang dilakukan oleh auditor serta kedekatan hubungan antara klien dengan auditor yang terjalin dengan waktu yang sangat lama. Perusahaan go publik diwajibkan untuk mematuhi aturan tentang berapa lama akuntan publik diperbolehkan untuk mengaudit sebuah perusahaan. Kementerian keuangan membuat peraturan ini untuk mencegah adanya kasus kecurangan manipulasi laporan keuangan dengan mengungkapkan atau memberi opini yang tidak sesuai dengan keadaan. Selain untuk mencegah, peraturan dibuat agar perusahaan diwajibkan untuk mematuhi untuk menghindari kasus yang akan membuat nama baik perusahaan rusak dan perusahaan akan dicopot izin usaha tersebut.

Menurut Pakpahan (2016), perusahaan melakukan pergantian auditor dengan tujuan karena diharuskan oleh peraturan yang mengatur masa penugasan auditor pada suatu perusahaan sehingga memaksa perusahaan untuk melakukan pergantian auditor secara mandatory. Secara mandatory artinya rotasi yang dilakukan sesuai dengan peraturan yang ada walaupun belum mencapai batas maksimum waktu yang ditentukan. Dalam aktivitas dilapangan perusahaan tidak mudah untuk mengganti kantor akuntan publik yang selama ini sudah mengaudit laporan keuangan dan perusahaan sudah mendapatkan hasil maksimal dari KAP tersebut. Jika ingin melakukan rotasi audit, perusahaan harus melakukan sebuah langkah yaitu menyeleksi setiap kantor akuntan publik yang akan dipilih menjadi rekan bisnis perusahaan tersebut.

Dengan adanya peraturan ini perusahaan memungkinkan untuk mengeluarkan biaya yang lebih besar untuk pergantian auditor atau akuntan publik, dikarenakan auditor yang baru harus mempelajari bisnis klien sampai dengan pengendalian internal. Hal ini akan memakan waktu yang cukup lama sehingga perusahaan harus menyediakan fasilitas sesuai dengan kebutuhan akuntan baru dan biaya lebih besar daripada mempertahankan akuntan publik yang lama. Akuntan publik sebelum melakukan perikatan dengan klien harus berkomunikasi terlebih dahulu kepada akuntan lama yang telah selesai mengaudit laporan keuangan perusahaan, untuk mencari informasi apa saja kendala yang mungkin sering terjadi serta informasi-informasi yang berguna nantinya pada saat auditor baru mulai melakukan perikatan sampai proses audit. Informasi yang diberikan akuntan lama bukan informasi mengenai rahasia yang terdapat pada perusahaan, itu akan melanggar kode etik dari akuntan untuk menjaga rahasia. Kualitas audit akan didapat jika perusahaan melakukan rotasi audit atau akuntan dan juga sikap independen auditor akan terjaga serta nama perusahaan akan tetap terjaga dengan baik. Penelitian Ria Rizky dan Nursiam (2017) mendukung penjabaran tersebut, yang menghasilkan bahwa variabel rotasi audit memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit. Dari penelitian ini dapat memiliki arti yaitu dengan adanya peraturan tentang rotasi KAP akan mencegah terbentuknya hubungan jangka panjang antara klien dan auditor yang dapat menurunkan independensi.

H1: Rotasi Audit Berpengaruh Terhadap Kualitas Audit

### 2.3.2 Pengaruh Ukuran KAP terhadap Kualitas Audit

Kantor akuntan publik adalah suatu tempat bernaung bagi para akuntan publik dalam melakukan audit laporan keuangan serta untuk meningkatkan skill dan pengetahuan. Kantor akuntan publik di Indonesia dikenal dengan dua kelompok yaitu kelompok KAP yang berafiliasi dengan big four dan KAP yang tidak berafiliasi dengan big four atau yang lebih dikenal KAP besar dan KAP kecil. Aktivitas bisnis perusahaan dibantu oleh kantor akuntan publik dalam menyediakan laporan keuangan yang sudah sesuai dengan aturan atau standar yang berlaku, dengan begitu perusahaan akan memilih kantor akuntan publik yang memiliki kredibilitas dan integritas yang tinggi untuk menyediakan laporan tersebut. Kenyataan dilapangan perusahaan yang sudah *go publik* tentu akan lebih memilih atau menggunakan kantor akuntan publik yang masuk kedalam kelompok big four karena dianggap memiliki kualitas audit yang lebih baik dan hasil yang akan diperoleh perusahaan akan maksimal. Namun, kenyataan itu tidak selamanya berdampak positif bagi perusahaan karena banyak kasus yang menyangkut kantor akuntan publik yang berasal dari kelompok big four. perusahaan tidak salah jika memilih KAP *big four* menjadi rekan bisnis, karena untuk menjaga nama baik perusahaan. Kantor akuntan publik yang secara berturut-turut melakukan audit terhadap perusahaan yang sama maka akan berdampak kepada KAP tersebut dimana KAP tersebut akan dikenal oleh masyarakat bisnis dan sering untuk dijadikan rekan bisnis oleh perusahaan lain. Tetapi itu akan melanggar peraturan yang ada dimana peraturan tersebut mengatur tentang berapa lama akuntan publik dan kantor akuntan publik melakukan audit terhadap perusahaan.

Didalam kantor akuntan publik terdapat pembagian jabatan atau wewenang dalam menjalankan tugas audit. Pembagian tersebut dilakukan agar pekerjaan audit dapat dilakukan dengan maksimal dan tidak ada tumpang tindih. Jabatan yang pertama atau paling atas didalam sebuah struktur organisasi KAP adalah partner, dimana posisi ini memiliki wewenang memberikan tanda tangan terhadap laporan audit yang telah selesai dan juga berwenang untuk melakukan penagihan terhadap fee audit dari klien.

Lalu juga terdapat posisi manajer, posisi ini memiliki wewenang yaitu melakukan pengawasan terhadap kerja auditor senior dan juga membantu perencanaan program audit yang dibuat oleh auditor senior. Posisi dua terakhir adalah auditor senior dan auditor junior masing-masing memiliki tugas yaitu mereview kertas kerja yang dibuat oleh auditor junior serta melaksanakan audit, lalu tugas auditor junior adalah melaksanakan prosedur audit secara rinci hingga membuat kertas kerja untuk mendokumentasikan pekerjaan audit yang telah dilaksanakan. Kantor akuntan publik juga memiliki jasa-jasa assurance yang dikenal yaitu jasa attestasi dan jasa attestasi lainnya. Jasa attestasi yang biasa dilakukan oleh akuntan publik adalah audit terhadap laporan keuangan historis sampai dengan audit atas teknologi informasi. Tentunya dalam masing-masing jasa tersebut harus memiliki kriteria skill yang diperlukan dalam mengaudit ruang lingkup tersebut. Selain itu ada juga attestasi lainnya yaitu dengan memberikan jasa akuntan dan pembukuan bagi perusahaan kecil dalam rangka membuat laporan keuangan sesuai dengan standar, sampai dengan pemberian jasa mengenai pajak dan konsultasi manajemen. Tujuan dari pemberian jasa-jasa assurance ini adalah untuk meningkatkan mutu informasi serta memberikan rekomendasi bagi pihak manajemen. Kantor akuntan publik harus bersaing jika ingin mendapatkan klien dengan permintaan jasa assurance ini.

Penelitian Nida Rinanda dan Annisa Nurbaitit (2018) mendukung penjelasan atau penjabaran tersebut yang menghasilkan bahwa variabel ukuran KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hasil penelitian tersebut memberikan arti bahwa semakin besar suatu kantor akuntan publik dengan afiliasi lebih dari sepuluh dapat menghasilkan kualitas audit yang tinggi. Dan perusahaan-perusahaan akan memilih KAP tersebut untuk melakukan pengauditan terhadap laporan keuangan.

H2: Ukuran KAP Berpengaruh Terhadap Kualitas Audit

### 2.3.3 Pengaruh Fee Audit terhadap Kualitas Audit

Imbalan jasa yang diterima oleh akuntan publik sudah sesuai dengan apa yang auditor kerjakan dalam mengaudit sebuah perusahaan, bukan hanya laporan keuangan saja yang diaudit tetapi sesuai dengan permintaan perusahaan yang akan diaudit. Imbalan jasa audit sudah diatur oleh peraturan yang berlaku di Indonesia tentu setiap perusahaan harus mematuhi aturan tersebut dan auditor atau akuntan publik tidak diizinkan untuk menerima lebih kecuali jika ada perjanjian antar klien dan auditor pada saat sebelum dilakukan audit. Bayaran yang diterima oleh tim akuntan publik tentu memiliki harga yang berbeda itu dilihat dari tingkat atau level seorang auditor dalam struktur kantor akuntan publik. Fee audit bisa dilihat di dalam laporan keuangan perusahaan yang sudah diaudit serta nama auditor yang mengaudit. Fee audit merupakan imbalan jasa yang diperoleh auditor atas jasa yang telah diberikannya Indri Oktavia (2020). KAP besar cenderung memiliki biaya yang lebih besar dibandingkan dengan KAP berukuran kecil karena KAP besar memiliki tanggung jawab untuk mengaudit secara detail dan akurat sehingga dapat memberikan hasil yang diharapkan oleh klien. Peraturan yang ada sampai saat ini belum terdapat aturan mengenai standar tarif fee audit yang harus dibayarkan oleh pihak perusahaan. Ikatan Akuntan Publik Indonesia hanya memberikan pedoman untuk melakukan perhitungan mengenai besaran tarif yang akan ditentukan.

Besaran tarif dapat ditentukan dengan menghitung jumlah per jam kerja auditor sampai selesai, atau dapat ditentukan pada akhir auditor tersebut selesai jadi dihitung secara total bukan per jam kerja. Tetapi kantor akuntan publik dapat melakukan kombinasi mengenai dasar perhitungan tersebut untuk menghindari banyak kerugian yang akan dialami pihak perusahaan. Setiap tingkat seorang auditor pasti memiliki tarif yang berbeda baik itu auditor junior atau auditor senior hingga partner.

Penelitian Ninik Andrian dan Nursiam (2017) mendukung penjabaran mengenai variabel fee audit dimana dalam penelitian tersebut variabel fee audit memiliki pengaruh positif terhadap kualitas audit. Hasil dari pengaruh yang positif terhadap kualitas audit memiliki arti yaitu biaya audit yang lebih tinggi akan meningkatkan kualitas audit, karena biaya audit yang diperoleh dalam satu tahun dan estimasi biaya operasional yang dibutuhkan untuk melaksanakan proses audit dapat meningkatkan kualitas audit.

H3: Fee Audit Berpengaruh Terhadap Kualitas Audit

### **2.3.4 Pengaruh Rotasi Audit, Ukuran KAP, dan Fee Audit terhadap kualitas audit**

Aktivitas perusahaan tidak lepas dari peran akuntan publik dalam mengaudit laporan keuangan perusahaan yang sesuai dengan standar yang berlaku. Penggunaan jasa pelayanan akuntan publik memang diwajibkan digunakan bagi perusahaan yang sudah terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Pada kenyataan di lapangan banyak perusahaan-perusahaan besar menggunakan KAP berukuran besar untuk menjaga kredibilitas perusahaan dimata pihak-pihak yang berkepentingan dengan laporan keuangan perusahaan tersebut. Perusahaan enggan untuk mengganti kantor akuntan atau akuntan publik lama dengan yang baru dikarenakan hasil audit yang lama memuaskan pihak manajemen perusahaan. Kenyataan dilapangan, perusahaan tidak mudah untuk menggantikan kantor akuntan publik mereka, perusahaan harus mempertimbangkan terlebih dahulu KAP mana yang mau digunakan untuk mengaudit laporan keuangan perusahaan, apabila salah dalam memilih kantor akuntan publik maka akan berakibat kepada nama baik serta kelangsungan usaha atau aktivitas bisnis perusahaan.

Perusahaan yang melakukan rotasi audit akan mengeluarkan biaya yang lebih untuk auditor yang baru dikarenakan auditor yang baru harus memahami terlebih dahulu perusahaan serta meminta informasi mengenai audit perusahaan kepada auditor lama, ini akan memakan waktu yang lama. Tetapi dengan melakukan rotasi audit dan mengeluarkan lebih banyak biaya untuk membayar auditor baru, perusahaan telah mentaati peraturan pemerintah dan juga menjaga kualitas audit dari auditor. Kantor akuntan publik besar memang terkenal dengan kualitas auditnya tetapi jika perusahaan tidak melakukan rotasi dan tetap menggunakan jasa layanan KAP tersebut melebihi batas waktu maka KAP tersebut akan melihat ini sebagai bisnis yang menguntungkan bagi pribadinya. Ini akan memberikan dampak yang sangat merugikan bagi kedua belah pihak. Dengan begitu perusahaan disarankan untuk melakukan rotasi. Tentunya dengan melakukan rotasi fee audit yang dikeluarkan akan berbeda dengan auditor yang lama. Imbalan jasa yang akan dibayarkan dapat dihitung berdasarkan per jam kerja auditor sampai dengan selesai mengaudit, serta dapat juga dihitung secara total dengan arti dihitung setelah auditor selesai mengaudit.

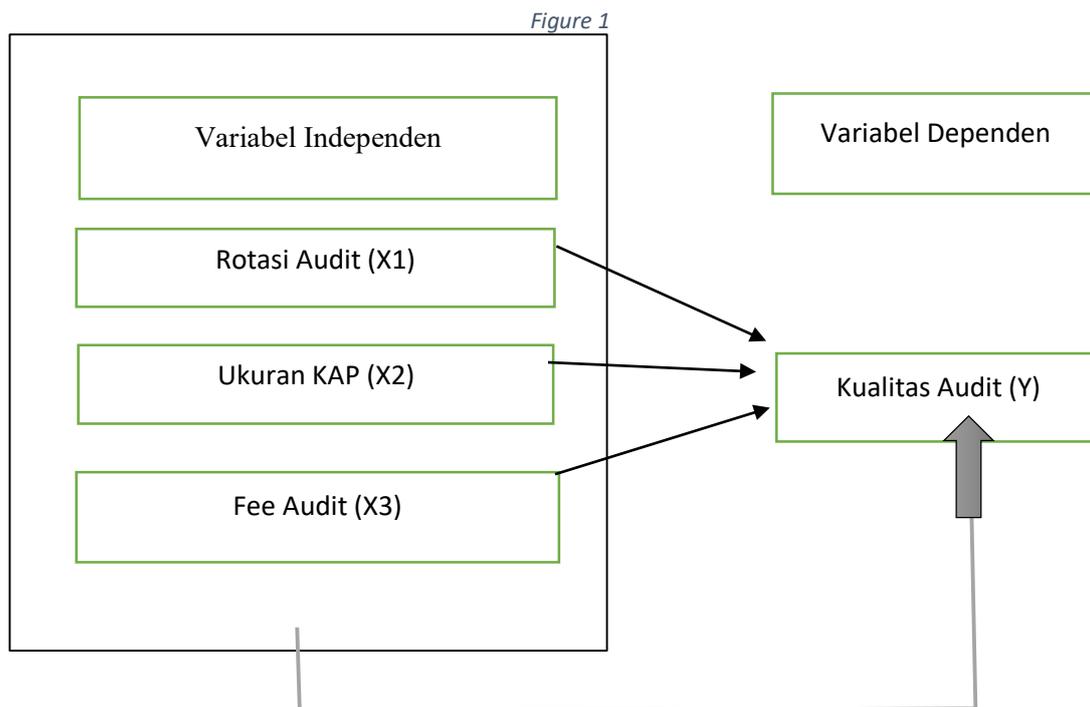
Memang dalam peraturan yang ada belum terdapat standar besaran tarif yang harus dikeluarkan perusahaan bagi setiap level akuntan publik. Seharusnya di era modern sekarang dengan jumlah kantor akuntan publik yang makin banyak harus dibuat peraturan yang pasti mengenai standar biaya audit, jadi dengan adanya peraturan tersebut perusahaan dapat mennggarkan didalam anggaran rumah tangga perusahaan agar tidak mengalami kerugian yang akan diterima perusahaan.

## 2.4 Kerangka Konseptual Penelitian

Kerangka konsep dari penelitian ini menggunakan tiga variabel independen dan satu variabel dependen antara lain rotasi audit, ukuran KAP, dan *fee audit* terhadap kualitas audit. Konsep penelitian ini adalah melihat adanya pengaruh rotasi audit (X1), ukuran kantor akuntan publik (X2), dan *fee audit* (X3) terhadap kualitas audit (Y) yang dihasilkan oleh seorang auditor. Dalam penelitian ini akan dipaparkan keterkaitan antara rotasi audit dengan kualitas audit, ukuran kantor akuntan publik dengan kualitas audit, dan *fee audit* dengan kualitas audit. Berdasarkan pada analisis dan teori-teori yang sudah dijelaskan, konsep penelitian ini yang ditunjukkan pada Gambar 2.2 yaitu:

**TABEL 2.2**

### KERANGKA KONSEPTUAL PENELITIAN



Keterangan:

X : Variabel Independen

Y : Variabel Dependen

 : Pengaruh Simultan

 : Pengaruh Parsial