

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1. Review Hasil-hasil Penelitian Terdahulu

Nida Rinanda dan Annisa Nurbaiti, S.E., M.Si (2018) melakukan penelitian dimana teknik pemilihan sampel yang digunakan yaitu *purposive sampling* dan diperoleh 25 perusahaan dengan periode penelitian pada tahun 2012-2016. Metode analisis data dalam penelitian ini adalah analisis regresi logistik dengan menggunakan SPSS versi 24. Hasil penelitian menunjukkan bahwa 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, ukuran kantor akuntan publik dan spesialisasi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Ahmad Buchori dan Harry Budiantoro (2019) juga melakukan penelitian dimana metode penentuan sampel pada penelitian ini menggunakan *purposive sampling*, total sampel adalah 40 perusahaan. Metode analisis data pada penelitian ini menggunakan regresi linear berganda. Hasil penelitian ini menunjukkan ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap kualitas audit, audit *tenure* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit, dan spesialisasi berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Secara bersama-sama ukuran perusahaan, audit *tenure*, dan spesialisasi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit.

Penelitian yang dilakukan oleh Andreas Berikang, Lintje Kalangi, dan Heince Wokas (2018). Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2012-2015. Metode pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan metode *purposive sampling*. Penelitian ini menggunakan analisis regresi logistik menggunakan versi SPSS 22. Hasil penelitian menunjukkan bahwa: (1) ukuran klien perusahaan berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, (2) rotasi audit tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

Penelitian juga dilakukan oleh Rizki Wahyu Wulan Lutfi Yanti, Sohib, dan Pinerdi Witjaksono (2018). Sumber dan jenis data yang digunakan dalam penelitian

ini adalah data sekunder yang diperoleh melalui *website* Bursa Efek Indonesia <http://www.idx.co.id>. Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis statistik deskriptif dan analisis statistik regresi logistik. Hasil dan pembahasan penelitian ini menunjukkan bahwa variabel *fee* audit berpengaruh terhadap kualitas audit, audit *tenure* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit, dan reputasi auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

Dalam penelitian yang dilakukan I Gusti Ngurah Indra Pramaswaradana dan Ida Bagus Putra Astika (2017). Metode penentuan sampel menggunakan metode *purposive sampling* sehingga memperoleh 67 sampel perusahaan. Metode pengumpulan data menggunakan metode observasi non partisipan dengan cara mengunduh data dari situs resmi bursa efek Indonesia. Analisis data menggunakan teknik regresi logistik. Hasil uji hipotesis adalah audit *tenure* berpengaruh negatif pada kualitas audit, audit *fee* berpengaruh positif pada kualitas audit, sedangkan rotasi, spesialisasi, serta umur tidak berpengaruh pada kualitas audit

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Listya Yuniastuti Rahmina, dan Sukrisno Agoes (2014). Penelitian ini menggunakan data primer yang dikumpulkan melalui penyebaran kuesioner di perusahaan audit yang terdaftar di Forum Akuntan Pasar Modal (FAPM) di Indonesia. Populasi penelitian adalah auditor senior, supervisor, manajer, dan posisi mitra dan bekerja pada anggota perusahaan audit FAPM. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa secara umum independensi auditor, masa kerja audit, dan biaya audit memiliki pengaruh positif terhadap kualitas audit. Hasil uji Koefisien Determinasi sebesar 21,4% menunjukkan bahwa kualitas audit dapat dijelaskan oleh variasi independensi auditor, masa kerja audit, dan biaya audit, sedangkan sisanya 78,6% dijelaskan oleh variabel lain yang tidak digunakan dalam penelitian ini, seperti ukuran auditor, spesialisasi industri auditor, dan risiko audit. Untuk meningkatkan kualitas audit, Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) harus membentuk Dewan Peninjau Audit Independen dan rotasi wajib baru-baru ini dari mitra audit dan perusahaan akuntan publik harus mengikuti Kode Etik *The International Federation of Accountants* (IFAC) untuk Akuntan Profesional yang direvisi pada Juli 2009, yang membutuhkan rotasi mitra audit setiap tujuh tahun untuk entitas kepentingan publik.

Penelitian selanjutnya juga dilakukan oleh Belén González-Díaz, Roberto García-Fernández, dan Antonio López-Díaz (2015). Dengan menggunakan sampel 254 audit yang dilakukan antara tahun 2003 dan 2010 tentang fondasi milik negara Spanyol, kami menemukan bahwa, meskipun kualitas audit yayasan menurun seiring meningkatnya masa kerja, kehilangan kualitas ini tidak menjadi jelas sampai tahun ke enam hubungan yayasan-auditor, setelah lima tahun awal peningkatan kualitas. Bukti empiris penting untuk regulator dan pengguna laporan keuangan, mengingat bahwa itu menunjukkan perlunya pengenalan langkah-langkah pengurangan tenur, yang pada saat yang sama, juga memastikan periode penguasaan minimum.

Penelitian terakhir yang dilakukan oleh Abdul Halim, Sutrisno T, Rosidi, dan M. Achsin (2014). Analisis unit penelitian ini adalah 918 akuntan publik di Indonesia pada tahun 2012. Data dikumpulkan dengan mengirimkan kuesioner. Sampel 278 dipilih secara acak. Namun, data yang dikumpulkan adalah 178 data. Analitik teknik yang digunakan adalah Partial Least Square (PLS). Hasil pengujian membuktikan bahwa pertama, kompetensi auditor dan independensi berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Ini berarti semakin tinggi kompetensi dan independensi auditor, maka kualitas audit yang lebih tinggi. Kedua, anggaran waktu audit memperlemah pengaruh kompetensi dan independensi auditor kualitas audit. Ini berarti semakin kecil anggaran waktu audit, semakin besar pengaruh kompetensi auditor dan independensi pada kualitas audit. Ketiga, komitmen profesional memperkuat pengaruh kompetensi auditor dan independensi pada kualitas audit. Ini berarti semakin kuat komitmen profesional. maka, semakin tinggi dampak kompetensi dan independensi auditor terhadap kualitas audit.

2.2. Landasan Teori

2.2.1. Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Kualitas audit pada penelitian ini menggunakan teori keagenan (*Agency Theory*). Teori keagenan (*Agency Theory*) merupakan basis teori yang mendasari praktik basis perusahaan yang dipakai selama ini. Hubungan agensi ada ketika salah satu pihak (*principle*) menyewa pihak lain (*agent*) untuk melaksanakan suatu jasa dan dalam melakukan hal itu, mendelegasikan wewenang untuk membuat

keputusan kepada agen tersebut. Dalam suatu korporasi, pemegang saham merupakan *principle* dan CEO adalah agen mereka. Pemegang saham menyewa CEO dan mengharapkan CEO tersebut untuk bertindak bagi kepentingan mereka.

Dalam teori agensi, auditor independen berperan sebagai penengah kedua belah pihak (*agent and principle*) yang berbeda kepentingan. Auditor independen juga berfungsi untuk mengurangi biaya agensi yang timbul dari perilaku mementingkan diri sendiri oleh agen (manajer), dan untuk mengurangi kecurangan yang dilakukan oleh manajemen dalam membuat laporan keuangan diperlukan pengujian agar lebih dipercaya. Pengujian ini dilakukan oleh pihak yang independen, yaitu auditor independen. Pada teori keagenan, auditor sebagai pihak ketiga membantu memahami konflik kepentingan yang muncul antara *principle* dan agen. Auditor yang independen dapat menghindari terjadinya kecurangan dalam laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen. Adanya auditor yang independen diharapkan tidak terjadinya kecurangan dalam laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen sekaligus dapat dievaluasi kinerja agen sehingga akan menghasilkan sistem informasi yang relevan yang berguna bagi investor, kreditor dalam mengambil keputusan rasional untuk investasi.

Dalam hal keagenan, auditor juga memiliki kepentingan untuk mempertahankan pendapatnya, spesialis audit tinggi untuk menghasilkan kualitas audit yang tinggi pula, selain itu auditor juga dilanda masalah ketika berkaitan dengan kepentingan keagenan auditor. Auditor diminta oleh manajemen untuk melakukan audit untuk kepentingan *principle*. Disisi lain yang membayar dan menanggung jasa audit adalah manajer.

Ketergantungan auditor pada kliennya besar kemungkinan ditimbulkan karena adanya masalah keagenan. Masalah ketergantungan auditor bertentangan dengan prinsip auditor selaku pihak ketiga yang dituntut untuk independen dalam menjalankan audit serta memberikan pendapat atas laporan keuangan klien. Hal ini disebabkan karena ketergantungan auditor melakukan akomodasi keinginan-keinginan manajemen dengan harapan perikatannya dengan klien tidak terputus, maka dapat menimbulkan mulai kehilangan independensinya dari seorang auditor.

2.2.2. Audit

Audit merupakan suatu ilmu yang digunakan untuk melakukan penilaian terhadap pengendalian intern dimana bertujuan untuk memberikan perlindungan dan pengamanan supaya dapat mendeteksi terjadinya penyelewengan dan ketidakwajaran yang dilakukan oleh perusahaan. Proses audit sangat diperlukan suatu perusahaan karena dengan proses tersebut seorang akuntan publik dapat memberikan pernyataan pendapat terhadap kewajaran atau kelayakan laporan keuangan berdasarkan *internasional standards auditing* yang berlaku umum. Untuk memahami pengertian audit secara baik, berikut ini pengertian audit menurut pendapat beberapa ahli akuntansi.

Menurut Agoes (2012:4) audit adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut.

Menurut Mulyadi (2014:9) audit adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian setara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasil kepada pemakai yang berkepentingan.

Audit menurut Arens *et al.* (2015:2) adalah pengumpulan dan evaluasi buku tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. Berbagai pengertian dapat dikatakan bahwa audit merupakan suatu proses pemeriksaan yang dilakukan secara sistematis terhadap laporan keuangan, pengawasan intern, dan catatan akuntansi suatu perusahaan. Audit bertujuan untuk mengevaluasi dan memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan berdasarkan bukti-bukti yang diperoleh dan dilakukan oleh seorang yang independen dan kompeten.

2.2.3. Tujuan audit

Perusahaan perlu memiliki suatu pengendalian intern untuk menjamin tercapainya tujuan yang telah direncanakan. Untuk dapat mencapai tujuan tersebut maka dalam pelaksanaan kegiatan harus diawasi dan sumber ekonomi yang dimiliki harus dikerahkan dan digunakan sebaik mungkin. Berdasarkan beberapa definisi audit dikemukakan diatas, dapat diketahui bahwa tujuan audit pada umumnya untuk menentukan keandalan dan integritas informasi keuangan; ketaatan dengan kebijakan, rencana, prosedur, hukum dan regulasi; serta pengalaman aset . Dengan demikian tujuan audit menghendaki akuntan memberi pendapat mengenai kelayakan dari pelaporan keuangan yang sesuai *auditing standards*.

Menurut Tuanakotta (2014:84) tujuan audit adalah mengangkat tingkat kepercayaan dari pemakai laporan keuangan yang dituju, terhadap laporan keuangan itu. Tujuan itu dicapai dengan pemberian opini oleh auditor mengenai apakah laporan keuangan disusun dalam segala hal yang material sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku.

Menurut Arens *et al.* (2015:168) tujuan audit adalah untuk menyediakan pemakai laporan keuangan suatu pendapat yang diberikan oleh auditor tentang apakah laporan keuangan disajikan secara wajar dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka kerja akuntansi keuangan yang berlaku. Pendapat auditor ini menambah tingkat keyakinan pengguna yang bersangkutan terhadap laporan keuangan.

2.2.4. Jenis-Jenis Audit

Setiap pemeriksaan dimulai dengan penetapan tujuan dan penentuan jenis pemeriksaan yang akan dilaksanakan serta standar yang harus diikuti oleh pemeriksa. Jenis audit yang dilaksanakan yang tercantum dalam SPKN BPK RI (2017:9), atau lingkup pemeriksaan BPK RI (UU RI No.15 tahun 2004 pasal 4) adalah sebagai berikut:

1. Pemeriksaan Keuangan

Pemeriksaan keuangan adalah pemeriksaan atas laporan keuangan pemerintah pusat dan pemerintah daerah yang bertujuan untuk memberikan

keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*) apakah laporan keuangan yang telah disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia atau basis akuntansi komprehensif selain prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

2. Pemeriksaan Kinerja

Pemeriksaan kinerja adalah pemeriksaan atas aspek ekonomi dan efisiensi serta pemeriksaan atas aspek efektifitas yang lazim dilakukan bagi kepentingan manajemen oleh aparat pengawasan intern pemerintah. Dalam melakukan pemeriksaan kinerja, pemeriksaan juga menguji kepatuhan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan serta pengendalian intern. Pemeriksaan kinerja dilakukan secara obyektif dan sistematis terhadap berbagai macam bukti, untuk dapat melakukan penilaian secara independen atas kinerja entitas atau program/kegiatan yang diperiksa.

Contoh tujuan pemeriksaan atas hasil dan efektivitas program serta pemeriksaan atas ekonomi dan efisiensi adalah penilaian atas:

- a. sejauh mana tujuan peraturan perundang-undangan dan organisasi dapat dicapai
- b. kemungkinan alternatif lain yang dapat meningkatkan kinerja program atau menghilangkan faktor-faktor yang menghambat efektivitas program.
- c. perbandingan antara biaya dan manfaat atau efektivitas biaya atau program.
- d. sejauh mana suatu program mencapai hasil yang diharapkan atau menimbulkan dampak yang tidak diharapkan.
- e. sejauh mana program duplikasi, bertumpang tindih, atau bertentangan dengan program lain yang sejenis.
- f. sejauh mana entitas yang diperiksa telah mengikuti ketentuan pengadaan yang sehat.
- g. validitas dan kaandalan ukuran-ukuran hasil dan efektivitas program, atau ekonomi dan efisiensi.
- h. keandalan, validitas, dan relevansi informasi keuangan yang diberikan dengan kinerja suatu program.

3. Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu (PDTT)

Pemeriksaan Dengan Tujuan Tertentu (PDTT) adalah pemeriksaan yang bertujuan untuk memberikan kesimpulan atas suatu hal yang diperiksa. Pemeriksaan dengan tujuan tertentu dapat bersifat: eksaminasi (*examination*), ulasan (*review*), atau prosedur yang disepakati (*agreed upon-procedure*). Pemeriksaan dengan tujuan tertentu meliputi antara lain pemeriksaan atas hal-hal lain di bidang keuangan, pemeriksaan investigatif, dan pemeriksaan atas sistem pengendalian intern.

Sedangkan menurut Arens *et al.* (2015:32) membagi audit menjadi tiga jenis, yaitu:

1. Audit Operasional (*Operational Audit*)

Audit operasional bertujuan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitas dari prosedur operasi di setiap divisi dalam perusahaan. Hasil dari sebuah operasional audit adalah rekomendasi untuk peningkatan kegiatan operasional. Cakupan audit operasional tidak hanya terbatas pada divisi akuntansi, tetapi juga divisi produksi, pemasaran, teknologi informasi, dan lain-lain. Secara praktik, auditor operasional lebih mirip konsultan manajemen daripada auditor itu sendiri. Hal ini disebabkan karena kriteria atau standar audit yang dijunjung adalah standar dari perusahaan sendiri bukan standar audit laporan keuangan sehingga akan menjadi subjektif.

2. Audit Kepatuhan (*Compliance Audit*)

Audit kepatuhan bertujuan untuk menentukan apakah suatu perusahaan telah mengikuti, prosedur, peraturan, atau regulasi yang diatur oleh pihak yang berwenang. Tidak seperti audit laporan keuangan yang akan dilaporkan hasil audit ke *user* atau BAPEPAM dalam bentuk laporan audit, audit kepatuhan hanya akan melaporkan hasil auditnya ke manajemen karena manajemen adalah pihak yang berkepentingan melihat kepatuhan perusahaan atas prosedur dan regulasi yang ditetapkan.

3. Audit Laporan Keuangan (*Financial Statement Audit*)

Jenis audit yang terakhir adalah audit laporan keuangan, audit ini yang paling umum dilakukan oleh auditor. Audit laporan keuangan bertujuan

untuk menentukan apakah laporan keuangan dan informasi yang terdapat didalamnya telah disajikan sesuai dengan kriteria yang ditetapkan. Kriteria yang dimaksud adalah *Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)* untuk negara Amerika, *Internation Financial Reporting Standard (IFRS)* untuk negara-negara Uni Eropa, Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) untuk Indonesia, dan lain-lain.

Dalam melaksanakan pemeriksaan, ada beberapa jenis audit yang dilakukan oleh para auditor sesuai dengan tujuan pelaksanaan pemeriksaan. Menurut Agoes (2014:11) ditinjau dari jenis pemeriksaannya, audit bisa dibedakan menjadi 4 jenis yaitu:

1. **Manajemen Audit (*Operational Auditing*)**
Suatu pemeriksaan terhadap kegiatan operasi suatu perusahaan, termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang telah ditentukan oleh manajemen, untuk mengetahui apakah kegiatan operasi ditentukan oleh manajemen, untuk mengetahui apakah kegiatan operasi tersebut sudah dilakukan secara efektif, efisien, dan ekonomis. Pengertian efisien disini adalah dengan biaya tertentu dapat mencapai hasil atau manfaat yang telah ditetapkan atau berdaya guna. Efektif adalah dapat mencapai tujuan atau sasaran sesuai dengan waktu yang telah ditentukan atau berhasil atau juga dapat bermanfaat sesuai dengan waktu yang telah ditentukan. Ekonomis adalah dengan pengorbanan yang serendah-rendahnya dapat mencapai hasil yang optimal atau dilaksanakan secara hemat.
2. **Pemeriksaan Ketaatan (*Compliance Audit*)**
Pemeriksaan yang dilakukan untuk mengetahui apakah perusahaan sudah mentaati peraturan-peraturan dan kebijakan-kebijakan yang berlaku, baik yang ditetapkan oleh pihak intern perusahaan (manajemen dan dewan komisaris) maupun pihak eksternal (pemerintah, Bapepam, Bank Indonesia, Direktorat Jendral Pajak. dan lain-lain). Pemeriksaan bisa dilakukan KAP maupun bagian internal audit.
3. **Pemeriksaan Intern (*Internal Audit*)**
Pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal audit perusahaan, baik terhadap laporan keuangan dan catatan akuntansi perusahaan, maupun

ketaatan terhadap kebijakan manajemen yang telah ditentukan. Pemeriksaan umum yang dilakukan internal auditor biasanya lebih rinci dibandingkan dengan pemeriksaan umum yang dilakukan KAP. Internal auditor biasanya tidak memberikan opini terhadap kewajaran laporan keuangan, karena pihak-pihak diluar perusahaan menganggap bahwa internal auditor yang merupakan orang dalam perusahaan, tidak independen. Laporan internal auditor berisi temuan pemeriksaan (*audit findings*) mengenai penyimpangan dan kecurangan yang ditemukan, kelemahan pengendalian intern, beserta saran-saran perbaikan (*recommendation*).

4. *Computer Audit*

Pemeriksaan oleh KAP terhadap perusahaan yang memproses data akuntansinya dengan menggunakan *Electronic Data Processing (EDP) system*.

Ada 2 (dua) metode yang bisa dilakukan auditor:

1. *Audit Around The Computer*

Dalam hal ini auditor hanya memeriksa input dan output dari EDP Sistem tanpa melakukan tes terhadap proses dalam EDP sistem tersebut.

2. *Audit Through The Computer*

Selain memeriksa input dan output, auditor juga melakukan tes proses EDP-nya. Pengtesan tersebut (merupakan *compliance test*) dilakukan dengan menggunakan *Generalized Audit Software, Audit Command Language (ACL)* dan lain-lain, dan memasukkan *dummy data* (data palsu) untuk mengetahui apakah data tersebut diproses sesuai dengan sistem yang seharusnya. *Dummy data* digunakan agar tidak mengganggu data asli. Dalam hal ini KAP harus mempunyai *Computer Auditing Specialist* yang merupakan auditor berpengalaman dengan tambahan keahlian di bidang *computer information system audit*.

Sedangkan menurut Mulyadi (2014:30-32) auditing umumnya digolongkan menjadi tiga golongan yaitu:

1. **Audit Laporan Keuangan (*Financial Statement Audit*)**
Audit laporan keuangan adalah audit yang dilakukan oleh auditor independen terhadap laporan keuangan yang disajikan oleh kliennya untuk menyatakan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut. Dalam audit laporan keuangan ini, auditor independen menilai kewajaran laporan keuangan atas dasar kesesuaiannya dengan prinsip akuntansi berterima umum.
2. **Audit Kepatuhan (*Compliance audit*)**
Audit kepatuhan adalah audit yang tujuannya untuk menentukan apakah yang diaudit sesuai dengan kondisi atau peraturan tertentu. Hasil audit kepatuhan umumnya dilaporkan kepada pihak yang berwenang membuat kriteria. Audit kepatuhan banyak dijumpai dalam pemerintahan.
3. **Audit Operasional (*Operational Audit*)**
Audit operasional merupakan *review* secara sistematis kegiatan organisasi, atau bagian daripadanya, dalam hubungannya dengan tujuan tertentu. Pihak yang memerlukan audit operasional adalah manajemen atau pihak ketiga. Hasil audit operasional diserahkan kepada pihak yang meminta dilaksanakannya audit tersebut.

2.2.5. Pengertian Auditor

Auditor adalah seseorang yang menyatakan pendapat atas kewajaran dalam semua hal yang material, posisi keuangan hasil usaha dan arus kas yang sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum di Indonesia (Arens *et al.*, 2013:5).

Sedangkan menurut IBK Bayangkara (2015:2), auditor merupakan pihak pertama yang melakukan audit terhadap pertanggung-jawaban pihak kedua kepada pihak ketiga dan memberikan pengesahan hasil auditnya untuk kepentingan pihak ketiga.

Menurut Arens *et al.* (2012:12), auditor adalah seseorang yang menyatakan pendapat kewajaran dalam semua hal yang material, posisi keuangan hasil usaha dan arus kas yang sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Sedangkan

menurut Mulyadi (2014:71), auditor adalah akuntan publik yang memberikan jasa audit kepada auditan untuk memeriksa laporan keuangan agar bebas dari salah saji.

Menurut Syahputra *et al.* (2015), Auditor adalah seseorang yang memiliki kualifikasi tertentu dalam melakukan audit atas laporan keuangan dan kegiatan suatu perusahaan atau organisasi.

Berdasarkan beberapa definisi di atas, penulis menyimpulkan bahwa auditor merupakan salah satu profesi dalam bidang akuntansi yang memiliki kualifikasi tertentu dalam melakukan audit atas laporan keuangan dan kegiatan suatu perusahaan atau organisasi, dan juga suatu aktivitas audit yang dilakukan oleh seorang auditor untuk menemukan suatu ketidakwajaran terkait dengan informasi yang di sajikan.

2.2.6. Jenis-jenis Auditor

Jenis-jenis auditor menurut Arens *et al.* (2013:19), yaitu:

1. Kantor Akuntan Publik.

Kantor akuntan publik bertanggung jawab mengaudit laporan keuangan historis yang dipublikasikan oleh semua perusahaan terbuka, kebanyakan perusahaan lain yang cukup besar, dan banyak perusahaan serta organisasi non-komersial yang lebih kecil. Oleh karena luasnya penggunaan laporan keuangan yang telah diaudit dalam perekonomian Indonesia, serta keakraban para pelaku bisnis dan pemakai lainnya, sudah lazim digunakan istilah auditor dan kantor akuntan publik dengan pengertian yang sama, meskipun ada beberapa jenis auditor. Sebutan kantor akuntan publik mencerminkan bahwa auditor yang menyatakan pendapat audit atas laporan keuangan harus memiliki lisensi sebagai akuntan publik. KAP sering disebut auditor eksternal atau auditor independen untuk membedakannya dengan auditor internal.

2. Auditor Internal Pemerintah.

Auditor internal pemerintah adalah auditor yang bekerja untuk Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP), guna melayani kebutuhan pemerintah. Porsi utama upaya audit BPKP adalah dikerahkan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitas operasional berbagai program

pemerintah. BPKP mempekerjakan lebih dari 4.000 orang auditor diseluruh Indonesia. Auditor BPKP juga sangat dihargai dalam profesi audit.

3. Auditor Badan Pemeriksa Keuangan.

Auditor Badan Pemeriksa Keuangan adalah auditor yang bekerja untuk Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) Republik Indonesia, badan yang didirikan berdasarkan konstitusi Indonesia. Dipimpin oleh seorang kepala. BPK melapor dan bertanggung jawab sepenuhnya kepada Dewan Perwakilan Rakyat (DPR). Tanggung jawab utama BPK adalah untuk melaksanakan fungsi audit DPR, dan juga mempunyai banyak tanggung jawab audit seperti KAP. BPK mengaudit sebagian besar informasi keuangan yang dibuat oleh berbagai macam badan pemerintah baik pusat maupun daerah sebelum diserahkan kepada DPR. Oleh karena kuasa pengeluaran dan penerimaan badan-badan pemerintah ditentukan oleh undang-undang, maka audit yang dilaksanakan difokuskan pada audit ketaatan. Peningkatan porsi upaya audit BPK dikerahkan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektivitas operasional berbagai program pemerintah. Hasil dari tanggung jawab BPK yang besar untuk mengaudit pengeluaran-pengeluaran pemerintah dan kesempatan mereka untuk melaksanakan audit operasional, auditor BPK sangat dihargai dalam profesi audit.

4. Auditor Pajak.

Direktorat Jenderal (Ditjen) Pajak bertanggung jawab untuk memberlakukan peraturan pajak. Salah satu tanggung jawab utama Ditjen Pajak adalah mengaudit Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) wajib pajak untuk menentukan apakah SPT itu sudah mematuhi peraturan pajak yang berlaku. Audit ini murni bersifat ketaatan. Auditor yang melakukan pemeriksaan ini disebut auditor pajak.

5. Auditor Internal.

Auditor internal dipekerjakan oleh perusahaan untuk melakukan audit bagi manajemen, sama seperti BPK mengaudit DPR. Tanggung jawab auditor internal sangat beragam, tergantung pada yang mempekerjakan mereka. Ada staf audit internal yang hanya terdiri atas satu atau dua karyawan yang

melakukan audit ketaatan secara rutin. Staf audit internal lainnya mungkin terdiri atas lebih dari 100 karyawan yang memikul tanggung jawab berlainan, termasuk di banyak bidang di luar akuntansi. Banyak juga auditor internal yang terlibat dalam audit operasional atau memiliki keahlian dalam mengevaluasi sistem komputer.

Sedangkan menurut mulyadi (2014:28) tipe-tipe auditor, adalah sebagai berikut:

1. Auditor Independen

Auditor independen adalah auditor profesional yang menyediakan jasanya kepada masyarakat umum, terutama dalam bidang audit atas laporan keuangan yang dibuat kliennya. Audit tersebut terutama diajukan untuk pada pemakai informasi keuangan, seperti: kreditor, investor, calon kreditor, calon investor, dan instansi pemerintah.

2. Auditor Pemerintah

Auditor pemerintah adalah auditor profesional yang bekerja di instansi pemerintah yang tugas pokoknya melakukan audit atas pusat pertanggung jawaban keuangan yang ditujukan kepada pemerintah. Meskipun terdapat banyak auditor yang bekerja di instansi pemerintah, namun umumnya yang disebut auditor pemerintah adalah auditor yang bekerja di Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan (BPKB) dan Badan Pemeriksaan Keuangan (BPK), serta instalansi pajak.

3. Auditor Intern

Auditor intern adalah auditor yang bekerja dalam perusahaan (perusahaan Negara maupun swasta) yang tugas pokoknya adalah menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen puncak telah dipatuhi, menentukan baik atau tidaknya penjagaan terhadap kekayaan organisasi, menentukan efisiensi dan efektivitas prosedur kegiatan organisasi, serta menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian organisasi. Umumnya pemakai jasa auditor intern adalah Dewan Komisaris atau Direktur Utama Perusahaan.

2.2.7 Kualitas Audit

2.2.7.1. Pengertian Kualitas Audit

Menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley yang dialih bahasakan oleh Amir Abadi Jusuf (2011:47), pengertian kualitas audit adalah adalah :

“Suatu proses untuk memastikan bahwa standar auditing yang berlaku umum diikuti dalam setiap audit, KAP mengikuti prosedur pengendalian kualitas audit khusus yang membantu memenuhi standar-standar itu secara konsisten pada setiap penugasannya”.

Sedangkan pengertian Kualitas Audit menurut Mulyadi (2014:43) (2014:9) yaitu suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomis, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan serta penyampaian hasil-hasil kepada pemakai yang berkepentingan.

Kualitas audit berarti bagaimana cara untuk mendeteksi audit dan melaporkan salah saji material dalam laporan keuangan. Aspek deteksi adalah refleksi dari kompetensi auditor, sedangkan pelaporan adalah refleksi etika atau auditor *integrity*, khususnya independensi.

Auditor bertanggung jawab untuk menyediakan informasi berkualitas tinggi karena informasi tersebut menjadi basis para pemakai laporan keuangan untuk pengambilan keputusan perusahaan dan pemakai laporan keuangan biasa mempersepsikan bahwa auditor yang berasal dari KAP besar yang menyediakan jasa audit dengan kualitas yang tentunya lebih tinggi (Nuratama, 2014).

Menurut Werastuti (2013) ada empat KAP besar di Indonesia yang berafiliasi dengan The Big Four Auditors yaitu:

1. KAP Purwantono, Sarwoko, Sandjaja berafiliasi dengan Ernst & Young.
2. KAP Osman Bing Satrio dan Rekan berafiliasi dengan Deloitte Touche Tohmatsu.
3. KAP Siddharta dan Widjaja berafiliasi dengan Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG).

4. KAP Tanudireja Wibisana & Rekan berafiliasi dengan Pricewaterhouse Coopers.

Werastuti (2013) menemukan bukti bahwa hasil auditan dari KAP non Big four memiliki bid-ask spread yang lebih besar daripada Big four.

Beberapa pengertian kualitas audit menurut para ahli di atas, penulis dapat mengambil kesimpulan bahwa kualitas audit merupakan segala kemungkinan (*possibility*) di mana auditor pada saat mengaudit laporan keuangan klien dapat menemukan pelanggaran yang terjadi dalam sistem akuntansi klien dan melaporkannya dalam laporan keuangan auditan, di mana dalam melaksanakan tugasnya tersebut auditor berpedoman pada standar auditing dan kode etik akuntan publik yang relevan.

2.2.7.2. Elemen-Elemen Kualitas Audit

Standar Pengendalian Kualitas Audit bagi suatu kantor akuntan publik, pengendalian kualitas terdiri dari metode-metode yang digunakan untuk memastikan bahwa kantor akuntan publik telah memenuhi tanggung jawab profesionalnya kepada klien maupun pihak lain.

Bagi suatu kantor akuntan publik, pengendalian kualitas terdiri dari metode-metode yang digunakan untuk memastikan bahwa kantor itu memenuhi tanggung jawab profesionalnya kepada klien dan pihak-pihak lain.

Menurut Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens, dialih bahasakan Amir Abadi Jusuf (2012:47) menyatakan bahwa kualitas audit merupakan:

“Pengendalian mutu atau kualitas merupakan proses untuk memastikan bahwa standar *auditing* yang berlaku umum diikuti dalam setiap audit, KAP mengikuti prosedur pengendalian mutu khusus yang membantu memenuhi standar-standar itu secara konsisten pada setiap penugasan”.

Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Alvin A. Arens (2011:48) dalam Amir Abadi Jusuf mengungkapkan bahwa terdapat 5 (lima) elemen pengendalian kualitas yakni:

1. Independensi, Integritas, dan Objektivitas
Semua personalia yang terlibat dalam penugasan harus mempertahankan independensi baik secara fakta maupun secara penampilan, melaksanakan seluruh tanggung jawab profesionalnya dengan integritas, serta mempertahankan objektivitasnya dalam melaksanakan tanggung jawab profesional mereka.
2. Manajemen Kepegawaian
kebijakan dan prosedur harus disusun supaya dapat memberikan tingkat keandalan tertentu bahwa:
 - a. semua karyawan harus memiliki kualifikasi sehingga mampu melaksanakan tugasnya secara kompeten.
 - b. pekerjaan kepada mereka yang telah mendapatkan pelatihan teknis yang cukup serta memiliki kecakapan.
 - c. semua karyawan harus berpartisipasi dalam pelaksanaan pendidikan profesi berkelanjutan serta aktivitas pengembangan profesi sehingga membuat mereka mampu melaksanakan tanggung jawab yang dibebankan kepada mereka.
 - d. karyawan yang dipilih untuk dipromosikan adalah mereka yang memiliki kualifikasi yang diperlukan supaya menjadi bertanggung jawab dalam penugasan berikutnya.
3. Penerimaan dan Kelanjutan Klien dan Penugasannya
Kebijakan dan prosedur harus ditetapkan untuk memutuskan apakah akan menerima klien baru atau meneruskan klien yang telah ada. Kebijakan dan prosedur ini harus mampu meminimalkan risiko yang berkaitan dengan klien yang memiliki tingkat integritas manajemen yang rendah. KAP juga harus hanya menerima penugasan yang dapat diselesaikan dengan kompetensi profesional.

4. Kinerja Penugasan dan Konsultasi

Kebijakan dan prosedur harus memastikan bahwa pekerjaan yang dilaksanakan oleh personel penugasan memenuhi standar profesi yang berlaku, persyaratan peraturan, dan standar mutu KAP itu sendiri.

5. Pemantauan Prosedur

Harus ada kebijakan dan prosedur untuk memastikan bahwa keempat unsur pengendalian mutu lainnya diterapkan secara efektif.

Sistem pengendalian kualitas sendiri memiliki keterbatasan yang dapat berpengaruh terhadap efektivitas. Perbedaan kinerja antar staf dan pemahaman persyaratan profesional, dapat memengaruhi tingkat kepatuhan dan prosedur pengendalian kualitas KAP sendiri.

2.2.7.3. Standar Kualitas Audit

Menurut Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), (Standar Auditing SA seksi 150 paragraf 04 dalam SPAP 2011) menyatakan bahwa:

“Standar *auditing* berbeda dengan prosedur *auditing* yaitu prosedur berkaitan dengan tindakan yang harus dilaksanakan , sedangkan standar berkaitan dengan kriteria atau ukuran mutu kinerja tindakan tersebut, dan berkaitan dengan tujuan yang hendak dicapai melalui penggunaan prosedur tersebut. Standar *auditing*, yang berbeda dengan prosedur *auditing*, berkaitan dengan tidak hanya kualitas profesional auditor namun juga berkaitan dengan pertimbangan yang digunakan dalam pelaksanaan auditnya dan dalam laporannya”.

Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) menyatakan bahwa audit yang dilakukan auditor dikatakan berkualitas, jika memenuhi standar *auditing* dan standar pengendalian mutu. Dalam penelitian kali ini penulis menggunakan standar *auditing* sebagai pengukuran kualitas proses auditing. Standar Auditing menurut Pernyataan Standar Auditing (PSA) No. 01 (SA Seksi 150 Paragraf 2) yang telah ditetapkan dan disahkan oleh Ikatan Akuntan Publik Indonesia terdiri atas menjadi tiga kelompok besar, yaitu :

1. Standar umum
 - a. audit harus dilaksanakan oleh seseorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
 - b. dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
 - c. dalam pelaksanaan audit dan penyusunan pelaporannya, auditor wajib menggunakan kemahirannya dengan cermat dan saksama.

2. Standar Pekerjaan Lapangan
 - a. pekerjaan harus direncanakan dengan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus di *supervisi* dengan semestinya.
 - b. auditor harus memperoleh pemahaman yang cukup mengenai entitas serta lingkungannya, termasuk pengendalian internal, untuk menilai risiko salah saji yang signifikan dalam laporan keuangan karena kesalahan atau kecurangan, dan untuk merancang sifat, waktu, serta luas prosedur audit yang selanjutnya. bahan bukti kompeten yang cukup harus diperoleh
 - c. melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

3. Standar Pelaporan
 - a. laporan audit harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) di Indonesia.
 - b. laporan audit harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada, ketidak konsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
 - c. pengungkapan informasi dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, jika belum maka dinyatakan dalam laporan audit.
 - d. laporan audit harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian

tidak dapat diberikan. Jika pendapat keseluruhan tidak dapat diberikan maka harus dinyatakan. Dalam semua hal yang nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor.

2.2.7.4. Kriteria Pemenuhan Kualitas Audit

Auditor harus menentukan tujuan-tujuan audit yang tepat dan bahan bukti yang dikumpulkan untuk mencapai tujuan tujuan tersebut setiap kali melakukan pengauditan untuk melakukan ini, auditor menjalankan sebuah proses audit yang mana merupakan sebuah metodologi yang sangat jelas untuk pengorganisasian sebuah audit untuk membuktikan bahwa bukti yang dikumpulkan telah dinyatakan dengan jelas dan terpenuhi kualitas hasil pekerjaan auditor bisa juga dilihat dari keputusan-keputusan yang diambil.

Menurut Bedard dan Michelene dalam Andri Hardiansyah (2017) ada dua pendekatan yang digunakan untuk kualitas audit yaitu:

1. *Process Oriented*
2. *Outcome Oriented*

Adapun uraian penjelasan dari yang disebutkan di atas yaitu:

1. Proses *Oriented* digunakan jika solusi dari sebuah masalah atau hasil dari sebuah pekerjaan sangat sulit dipastikan. Maka untuk menilai kualitas keputusan yang akan diambil auditor dilihat dari kualitas tahapan/proses yang telah ditempuh selama menyelesaikan pekerjaan dari awal hingga menghasilkan sebuah keputusan. Kualitas audit dapat diukur melalui hasil audit. Adapun hasil yang di observasi yaitu laporan audit.

Terdapat 4 fase dalam kriteria pemenuhan tujuan-tujuan audit menurut Arens *et al.* (2011:130-134) dalam Amir Abadi Jusuf .

- a. Fase 1 : Merencanakan dan merancang pendekatan audit.

Untuk setiap pengauditan, terdapat banyak cara yang dapat dilakukan auditor untuk mengumpulkan bahan bukti untuk mencapai tujuan audit keseluruhan dalam rangka pemberian opini atas laporan keuangan.

Rencana itu haruslah menghasilkan sebuah pendekatan audit yang efektif, terdapat 3 cara yaitu:

- 1) mendapatkan pemahaman atas entitas klien dan lingkungannya
- 2) memahami pengendalian internal dan menilai risiko pengendalian
- 3) menilai risiko salah saji material

b. Fase 2 : Melaksanakan pengujian pengendalian dan pengujian substantif transaksi.

Prosedur semacam ini secara umum mengacu pada pengujian atas pengendalian. Sebagai contoh, anggaplah pengendalian internal klien memerlukan verifikasi oleh seorang petugas independen terhadap semua harga penjualan satuan sebelum faktur penjualan dikirimkan ke pelanggan. Pengendalian ini terkait langsung dengan tujuan audit. Akurasi terhadap penjualan, auditor sebaiknya menguji efektivitas pengendalian ini dengan menguji sampel dari salinan faktur penjualan untuk dari petugas yang pertama untuk menandai bahwa harga penjualan perunit itu sudah di *verifikasi*.

Auditor juga mengevaluasi catatan transaksi klien dengan melakukan *verifikasi* jumlah nominal transaksi, proses ini disebut tes substantif terhadap transaksi, contohnya auditor dapat membandingkan harga perunit yang ada pada salinan faktur penjualan dengan daftar harga resmi sebagai bentuk pengujian terhadap tujuan akurasi untuk transaksi penjualan.

c. Fase 3 : Melakukan Prosedur analitis dan pengujian atas rincian saldo.

Prosedur analitis menggunakan perbandingan dan keterikatan untuk menilai apakah saldo akun atau data lain disajikan secara wajar. Sebagai contoh, untuk mendapatkan akurasi transaksi, auditor dapat memeriksa transaksi penjualan dalam jurnal penjualan, khususnya yang nilainya sangat

besar dan tidak biasa dan juga membandingkannya dengan total penjualan bulanan di tahun sebelumnya. Jika perusahaan terus menerus menggunakan harga jual yang salah atau tidak mencatat penjualan dengan benar, maka kemungkinan akan muncul perbedaan yang signifikan. Menguji rincian saldo merupakan prosedur khusus yang dimaksudkan untuk menguji salah saji nominal saldo akun di laporan keuangan. Sebuah contoh terkait keakuratan atas akun piutang dagang adalah dengan melakukan komunikasi langsung secara tertulis dengan para pelanggan klien untuk mengidentifikasi jumlah yang benar. Pengujian terinci atas saldo akhir merupakan hal penting dilakukan dalam pengauditan karena hampir semua bahan bukti didapatkan dari narasumber klien yang independen sehingga bahan bukti ini dianggap memiliki kualitas yang tinggi.

d. Fase 4 : Menyelesaikan audit dan menerbitkan laporan audit.

Setelah auditor menyelesaikan seluruh prosedur untuk masing-masing tujuan audit dan laporan keuangan serta pengungkapan terkait, sangat penting untuk menggabungkan informasi yang didapatkan untuk mencapai kesimpulan menyeluruh mengenai apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar. Proses penarikan kesimpulan ini merupakan hal yang sangat subjektif karena bergantung pada penilaian profesional auditor. Ketika audit telah diselesaikan, seorang akuntan publik harus menertibkan laporan audit untuk menyertai laporan keuangan yang diterbitkan oleh klien.

2. *Outcome oriented* digunakan jika solusi dari sebuah masalah atau hasil dari sebuah pekerjaan sudah dapat di ambil dilakukan dengan cara membandingkan solusi atau hasil yang dicapai dengan standar hasil yang telah ditetapkan sebelumnya.

Kualitas Keputusan Audit diukur dengan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) adalah pernyataan standar teknis yang merupakan panduan dalam memberikan jasa bagi Akuntan Publik di Indonesia. SPAP dikeluarkan oleh Dewan Standar Profesional Akuntan Publik Institut Akuntan Publik Indonesia (DSPAP IAPI). Tipe Standar Profesional terdiri

atas 5, diantaranya: Standar Auditing, Standar Atestasi, Standar Jasa Akuntansi dan Review, Standar Jasa Konsultasi, Standar Pengendalian Mutu. Kelima Standar Jasa Profesional di atas merupakan standar teknis yang bertujuan untuk mengatur mutu jasa yang dihasilkan oleh profesi akuntan publik di Indonesia. Seorang akuntan publik dikatakan berkualitas atas jasa yang diberikan jika dia memenuhi dan mentaati pedoman yang ada pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Kepatuhan terhadap Standar Profesional Akuntan Publik oleh seorang auditor wajib dilakukan dari mulai proses hingga hasil laporan audit.

2.2.8. *Fee Audit* (Biaya Audit)

2.2.8.1. Pengertian *Fee Audit* (Biaya Audit)

Dalam setiap pekerjaan yang dilakukannya seseorang mengharapkan imbalan yang sesuai dengan apa yang telah dia kerjakan. Begitu juga seorang auditor, dia mengharapkan imbalan atau *fee* yang sesuai dengan apa yang telah dia kerjakan.

Gammal (2012) dalam Margi Kurniasih (2014) mendefinisikan “*fee* audit sebagai jumlah biaya (upah) yang dibebankan oleh auditor untuk proses audit kepada perusahaan (*auditee*)”. Dengan adanya biaya audit atau *fee* audit maka seorang auditor akan termotivasi dalam melaksanakan audit, sehingga audit yang dihasilkan akan berkualitas.

Menurut Sukrisno Agoes (2013:46) mendefinisikan *fee* audit sebagai berikut:

“Besarnya biaya tergantung antara lain risiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tinggi keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan dan pertimbangan profesional lainnya”.

1. Risiko penugasan

Ada beberapa pertimbangan penting sebelum sebuah kantor akuntan publik menerima suatu penugasan. Pertimbangan dimaksud khususnya menyangkut soal tanggung jawab pada etika profesi. Dalam setiap

penugasan, auditor harus mempertimbangan risiko penugasan tersebut, yaitu:

- a. tanggung jawabnya terhadap publik
- b. tanggung jawabnya terhadap klien
- c. tanggung jawabnya terhadap rekan lain seprofesi

2. Kompleksitas jasa

Menurut Hasbullah *et al.* (2014) kompleksitas jasa atau kompleksitas tugas yaitu banyaknya jumlah informasi yang ada yang harus di proses oleh auditor serta tahapan pekerjaan yang harus dilalui untuk menyelesaikan sebuah pekerjaan. Hal tersebut mengindikasikan seberapa besar tingkat kompleksitas tugas yang dihadapi oleh auditor. *fee* audit maka seorang auditor akan termotivasi dalam melaksanakan audit, sehingga audit yang dihasilkan akan berkualitas.

Menurut Sukrisno Agoes (2013:46) mendefinisikan *fee* audit adalah besarnya biaya tergantung antara lain risiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tinggi keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan dan pertimbangan profesional lainnya.

3. Tingkat keahlian

Tingkat keahlian terdapat pada standar umum yang pertama. Menurut Sukrisno Agoes (2012:32-33). Standar umum pertama menegaskan bahwa betapa pun tingginya kemampuan seseorang dalam bidang-bidang lain, termasuk dalam bidang bisnis dan keuangan, dia tidak dapat memenuhi persyaratan yang dimaksudkan dalam standar *auditing* ini, jika tidak memiliki pendidikan serta pengalaman memadai dalam bidang *auditing*. Pendidikan formal diperoleh melalui perguruan tinggi, yaitu fakultas ekonomi jurusan akuntansi negeri (PTN) atau swasta (PTS) ditambah ujian Ujian Negara Akuntansi (UNA) Dasar dan UNA Profesi. Sekarang untuk memperoleh gelar akuntan lulusan S1 akuntansi harus lulus Pendidikan Profesi Akuntan (PPA). Selain itu seorang auditor harus mengikuti

Pendidikan Profesi Berkelanjutan (*continuing professional education*) baik yang diadakan di KAP sendiri, oleh IAPI atau di seminar dan lokakarya. Pengalaman profesional diperoleh dari praktik kerja di bawah bimbingan (*supervisi*) auditor yang lebih senior.

4. Struktur biaya KAP

Menurut Ginting (2011) yaitu penetapan tarif imbal jasa (*fee*) audit harus menggambarkan remunerasi yang pantas bagi anggota dan stafnya, dengan memperhatikan kualifikasi dan pengalaman masing-masing, sebagai berikut:

- a. gaji yang pantas.
- b. imbalan lain diluar gaji.
- c. beban *overhead* yang berkaitan dengan pelatihan dan pengembangan staf dan
- d. jumlah jam yang tersedia untuk suatu priode tertentu.

5. Pertimbangan profesional lainnya

Menurut Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2013:55) Pertimbangan profesional lainnya yaitu objektivitas. Auditor dalam menjalankan tugasnya harus mempertahankan objektivitasnya, auditor harus bertindak adil, tidak memihak dalam melaksanakan pekerjaannya tanpa dipengaruhi tekanan atau permintaan pihak tertentu atau kepentingan pribadi.

Berdasarkan definisi yang telah disampaikan, maka dapat disimpulkan bahwa *fee audit* (biaya audit) merupakan suatu imbalan yang diterima auditor dari Kantor Akuntan Publik atas jasa yang telah diberikannya mengenai kewajaran laporan keuangan pihak lain.

2.2.8.2 Cara Penentuan Biaya Audit (*Fee Audit*).

Dalam penentuan biaya audit yang akan dibayarkan kepada auditor tersebut, maka harus ada cara penentuan biaya audit sebelum pelaksanaan audit.

Kebijakan penentuan imbalan jasa terdapat pada PP No.2 tahun 2016, adalah sebagai berikut :

1. Setiap anggota yang bertindak sebagai Pemimpin Rekan dan/atau Rekan Akuntan Publik pada KAP harus menetapkan kebijakan sebagai dasar untuk menghitung besarnya imbalan jasa.
 - a. besaran tarif Imbalan Jasa standar per jam (*hourly charge out rate*) untuk masing-masing tingkatan staf auditor;
 - b. kebijakan penentuan harga untuk penentuan harga yang berbeda dari tarif Imbalan Jasa standar, dan
 - c. metode penentuan jumlah keseluruhan Imbalan Jasa yang akan ditagihkan kepada entitas yang dituangkan dalam suatu Surat Perikatan.
2. Metode penentuan jumlah keseluruhan Imbalan Jasa
 - a. jumlah keseluruhan yang bersifat lumpsum;
 - b. jumlah yang ditentukan berdasarkan realisasi penggunaan jam kerja personil atau komposit Tim Perikatan, atau
 - c. jumlah yang ditentukan berdasarkan realisasi penggunaan jam kerja personil atau komposit Tim Perikatan dengan ditentukan jumlah minimal dan/atau maksimal sesuai pagu anggaran dari entitas klien.

2.2.8.2. Fee Lainnya (Biaya Lainnya)

Menurut Sukrisno Agoes (2013:46-47) ada beberapa biaya atau *fee* di luar biaya atau *fee* utama yang diterima oleh seorang auditor asalkan biaya tersebut tidak mengurangi independensi auditor tersebut, yaitu:

1. *Fee Contigent*

Fee yang ditetapkan untuk pelaksanaan suatu jasa profesional tanpa adanya *fee* yang dibebankan. Kecuali ada temuan atau hasil tertentu di mana jumlah *fee* tergantung pada temuan atau hasil tertentu tersebut. *Fee* dianggap tidak *contigent* jika ditetapkan oleh pengadilan atau badan pengatur atau dalam

hal perpajakan, jika dasar penetapan adalah hasil penyelesaian hukum atau temuan badan pengatur.

2. *Fee Referral*

Fee Referral adalah imbalan yang dibayarkan/diterima kepada/dari sesama penyedia jasa profesional akuntan publik. Rujukan (*Fee Referral*) hanya diperkenankan bagi sesama profesi.

Selain biaya audit terdapat juga biaya lainnya. Berdasarkan biaya lainnya yang telah dikemukakan di atas, maka seorang auditor bisa mendapatkan biaya lain di luar biaya utama. Dengan adanya biaya lain ini maka diharapkan sikap independensi dari seorang auditor terjaga, sehingga klien atau pihak lain yang berkepentingan percaya kepada KAP dan auditor tersebut.

2.2.8.3. Standar Penetapan *Fee Audit*

Berdasarkan PP No 2 tahun 2016 tentang penentuan imbalan jasa (*fee*) audit laporan keuangan adalah sebagai berikut :

1. Prinsip dasar dalam menetapkan imbalan jasa, anggota harus mempertimbangkan:
 - a. kebutuhan klien, dan ruang lingkup pekerjaan;
 - b. waktu yang dibutuhkan dalam setiap tahapan audit
 - c. tugas dan tanggung jawab menurut hukum (*statutory duties*);
 - d. tingkat keahlian (*levels of expertise*) dan tanggung jawab yang melekat pada pekerja yang dilakukan;
 - e. tingkat kompleksitas pekerjaan;
 - f. jumlah personel dan banyaknya waktu yang diperlukan dan secara efektif digunakan oleh anggota dan stafnya untuk menyelesaikan pekerjaan;
 - g. sistem pengendalian Mutu Kantor, dan
 - h. basis penetapan imbalan jasa yang disepakati.

2. Penetapan tarif imbal jasa
 - a. Tarif imbal jasa (*charge-out rate*) harus menggambarkan remunerasi yang pantas bagi anggota dan stafnya, dengan memperhatikan kualifikasi dan pengalaman masing-masing;
 - b. Tarif harus ditetapkan dengan memperhitungkan:
 - 1) gaji yang pantas untuk menarik dan mempertahankan staf yang kompeten dan berkeahlian;
 - 2) imbalan lain diluar gaji;
 - 3) beban *overhead*, termasuk yang berkaitan dengan pelatihan dan pengembangan akuntan publik beserta staf, serta riset dan pengembangan;
 - 4) jumlah jam tersedia untuk suatu periode tertentu (*projected charge-out time*) untuk akuntan publik, staf profesional dan staf pendukung; dan
 - 5) margin laba yang pantas.
 - c. Pencatatan waktu

Pencatatan waktu yang memadai dengan menggunakan *time sheet* yang sesuai perlu dilakukan secara dan realistis, dan untuk menjaga efisiensi dan efektifitas pekerjaan. *Time sheet* sekaligus berfungsi sebagai kartu kendali staf dan dasar dari pengukuran kinerja.
 - d. Penagihan bertahap

Praktik yang baik mengharuskan dilakukannya penagihan secara bertahap atas pekerjaan yang diselesaikan untuk periode lebih dari satu bulan. Penagihan harus segera dilakukan begitu termin yang disepakati telah jatuh waktu.

2.2.9. Masa Perikatan Auditor-Klien (*Audit Tenure*)

Tenure adalah masa perikatan audit antara KAP dan klien terkait jasa audit yang telah disepakati sebelumnya. *Tenure* menjadi perdebatan pada saat masa audit *tenure* yang dilakukan secara singkat dan masa audit *tenure* yang dilakukan dalam jangka waktu yang lama. *Tenure* berhubungan dengan faktor audit firm dan faktor audit *partner*. *Audit tenure* adalah lamanya masa perikatan auditor secara berturut-

turut dengan klien yang berkaitan dengan kesepakatan jasa audit yang diberikan (Prasetya dan Rozali, 2016). Hamid (2013) berpendapat dengan masa *tenure* yang singkat dimana saat auditor mendapatkan klien baru, membutuhkan tambahan waktu bagi auditor dalam memahami klien dan lingkungan bisnisnya. Masa *tenure* yang singkat mengakibatkan perolehan informasi berupa data dan bukti-bukti menjadi terbatas sehingga jika terdapat data yang salah atau data yang sengaja dihilangkan oleh manajer sulit ditemukan.

Dalam sudut pandang yang kedua, menjaga hubungan dengan kantor akuntan publik yang sama untuk jangka waktu yang lama dianggap lebih ekonomis untuk klien. Adanya hubungan dengan auditor dengan kliennya dalam waktu yang lama dikhawatirkan akan membuat auditor kehilangan independensinya. Karena antara auditor dengan klien sudah terikat hubungan yang nyaman dan saling menguntungkan sehingga kualitas audit menjadi rendah. Hilangnya independensi auditor dapat dilihat dari kesulitan auditor dalam memberikan opini *going concern* untuk kliennya (Sari, 2012).

Sinaga (2012) berpendapat, ada dua faktor utama yang menimbulkan timbulnya hubungan yang negatif antara hubungan auditor-klien dan kualitas audit yaitu pengikisan independensi yang mungkin muncul seiring dengan berkembangnya hubungan pribadi antara auditor dan klien mereka dan berkurangnya kapasitas auditor untuk memberikan penilaian kritis.

Di Indonesia sendiri, peraturan yang mengatur tentang audit *tenure* adalah Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia pada bulan April tahun 2015, pemerintah telah menerbitkan Peraturan Pemerintah (PP) No. 20 tahun 2015 tentang “Praktik Akuntan Publik”. Pada pasal 10 tentang “Pembatasan Jasa Audit” yang merupakan pengaturan lebih lanjut dari Undang-undang No. 5 tahun 2011 tentang “Praktik Akuntan Publik”.

Disebutkan Pasal 10 ayat (1) yang berisikan: a. Audit atas informasi keuangan historis; b. Jasa rewiu atas informasi keuangan historis; dan c. Jasa asuransi lainnya. Berkaitan dengan aturan rotasi jasa Akuntan Publik diatur dalam Pasal 11 PP 20/2015 tersebut, dimana dalam Pasal 11 ayat (1) dijelaskan bahwa:

“Pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis sebagaimana dimaksud dalam pasal 10 ayat (1) huruf a terhadap suatu entitas oleh seorang Akuntan Publik dibatasi paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut.”

Kemudian, dalam ayat (2) dijelaskan bahwa entitas sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terdiri atas: 1. Industri sektor Pasar Modal; 2. Bank Umum; 3. Dana Pensiun; 4. Perusahaan Asuransi/Reasuransi; atau 5. Badan Usaha Milik Negara.

Selanjutnya, ayat (3) Pasal 11 PP 20/2015 tersebut menjelaskan bahwa pembatasan pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) juga berlaku bagi Akuntan Publik yang merupakan Pihak Terasosiasi.

Dimaksud dengan “Akuntan yang merupakan Pihak Terasosiasi” adalah akuntan publik yang tidak menandatangani laporan audit independen namun terlibat langsung dalam pemberian jasa, misal: Akuntan Publik yang merupakan *partner in charge* dalam suatu perikatan audit.

Lebih lanjut ayat (4) menjelaskan bahwa akuntan Publik dapat memberikan kembali jasa audit atas informasi keuangan historis terhadap entitas sebagaimana dimaksud pada ayat (1) setelah 2 (dua) tahun buku berturut-turut tidak memberikan jasa tersebut.

2.2.10. Rotasi Audit

Menurut Wahono (2014). Rotasi auditor dan rotasi KAP adalah perpindahan atau pergantian auditor atau KAP yang terjadi di perusahaan klien. Sedangkan definisi rotasi auditor menurut Fierdha *et al.* (2015) ialah pergantian akuntan publik dimana akuntan publik di Indonesia hanya dapat mengaudit laporan keuangan perusahaan maksimal tiga tahun berturut-turut.

Aturan rotasi di Indonesia memungkinkan suatu KAP melakukan perubahan nama dengan mengubah komposisi akuntan publik sehingga jumlah akuntan publiknya melebihi 50% dari akuntan publik yang telah menjadi *partner* sebelumnya, maka KAP tersebut dapat dianggap sebagai KAP baru sehingga seluruh kliennya dianggap sebagai klien baru dan KAP tersebut dapat terus memberikan jasa audit kepada perusahaan tersebut. Dengan aturan ini, banyak

KAP melakukan perubahan komposisi partner audit untuk menyasati keharusan melakukan rotasi (Fitriany, 2015).

Hasil penelitian Siregar *et al.* (2009) dalam Firiary (2015) menunjukkan bahwa sebagian besar rotasi yang terjadi setelah tahun 2003 adalah rotasi semu, yang dimaksud dengan rotasi semu pada penelitian ini adalah perubahan nama KAP dengan cara mengubah komposisi *partner* audit sehingga seolah-olah telah terjadi rotasi, padahal KAP-nya tidak berubah. Sedangkan yang dimaksud dengan rotasi ini adalah jika benar-benar terjadi pergantian KAP yang mengaudit suatu perusahaan, bukan hanya perubahan komposisi *partner* atau perubahan nama KAP.

Penerapan rotasi sesuai dengan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Tentang Jasa Akuntan Publik (Keputusan Menteri Keuangan N.433/KMK.06/2002) yang diadopsi dari *sarbanes-oxley act* 2002. Dimana keputusan tersebut berisi bahwa rotasi *partner* auditor selama tiga tahun dan rotasi auditor selama lima tahun. Kemudian tanggal 5 february 2008 keputusan ini direvisi dengan 17/KMK.01/2008 pasal 3 yang masih berlaku hingga saat ini tentang pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari satu entitas dilakukan oleh KAP paling lama untuk enam tahun buku berturut-turut (Fierdha,2015).

2.3. Hubungan Antar Variabel Penelitian

2.3.1. Fee Audit Berpengaruh Terhadap Kualitas Audit

Fee audit merupakan salah satu faktor yang dapat mempengaruhi kualitas audit. Penetapan audit *fee* tidak kalah penting didalam penerimaan penugasan, auditor tentu bekerja untuk memperoleh penghasilan yang memadai. Oleh sebab itu, penentuan *fee* audit perlu disepakati antara klien dengan auditor. Supaya tidak terjadi perang tarif yang dapat merusak kredibilitas akuntan publik. Perang tarif berarti saling menjatuhkan KAP satu dengan yang lainnya demi memikat klien untuk menggunakan KAP tersebut (Gilang, 2014)

Menurut (Agoes, 2017) besarnya biaya tergantung antara lain resiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tinggi keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan dan pertimbangan profesional lainnya.

Fee audit memiliki pengaruh terhadap kualitas audit yang dihasilkan oleh seorang auditor atas laporan keuangan perusahaan. Semakin besar tingkat kesulitan audit maka *fee* yang dibebankan pun menjadi semakin tinggi. (Yahya, 2016) berpendapat bahwa besarnya *fee* audit tidak tetap, auditor yang dibayar dengan *fee* yang tidak tetap tentunya akan berpengaruh kinerjanya dalam melakukan audit. *Fee* audit yang diperoleh auditor satu dengan lainnya belum tentu sama karena bergantung pada kompleksitas tugas, resiko dan tingkat penyelesaian tugas yang dihadapinya ketika melakukan perikatan audit.

H₁ : *Fee* Audit Berpengaruh Terhadap Kualitas Audit.

2.3.2. Audit *Tenure* Berpengaruh Terhadap Kualitas Audit

Audit *tenure* merupakan masa waktu perikatan yang terjadi antara auditor dengan perusahaan yang diaudit (*auditee*). Masa perikatan yang terlalu lama dapat menimbulkan hubungan istimewa antara auditor dan klien yang dapat mempengaruhi kualitas dari auditor tersebut. (Junaedi & Nurdiono, 2016) *tenure* audit (KAP) menunjukkan lama hubungan antara auditor dengan klien. *Tenure* audit yang panjang dapat meningkatkan kompetensi auditor. Auditor dapat mendasarkan keputusan auditnya pada pengetahuan klien yang luas, yang sudah berkembang dari waktu ke waktu.

Konsep kualitas audit menyatakan bahwa untuk mencapai audit yang berkualitas auditor harus memiliki kompetensi dan independensi. Independensi memiliki peran yang sangat penting dalam menentukan kualitas audit yang dilaksanakan karena independensi berkaitan dengan kemampuan untuk bertindak objektif (tidak memihak) dan penuh integritas. Sikap independen akan menyebabkan opini atas laporan keuangan klien bebas dari unsur bias. Namun, untuk memiliki sikap independen auditor akan dipengaruhi oleh berbagai faktor, salah satunya lamanya perikatan audit (*tenure*) antara auditor dengan suatu perusahaan klien (Qodriyah, 2016). Jadi audit dikatakan berkualitas apabila auditor dapat bertindak objektif (tidak memihak), jujur, dan penuh integritas dalam pelaksanaannya.

Audit *tenure* menjadi salah satu faktor yang dapat mempengaruhi kualitas audit, karena dapat mengurangi independensi auditor dalam proses auditnya.

Dengan audit *tenure* yang singkat mengakibatkan kualitas audit yang dihasilkan cukup baik hanya saja masa audit yang panjang juga dapat mengakibatkan adanya hubungan istimewa yang terjalin antara auditor dengan perusahaan klien yang dapat mengurangi independensi auditor dan dapat mempengaruhi kualitas dan hasil auditornya.

H₂ : audit *tenure* berpengaruh terhadap kualitas auditor

2.3.3. Rotasi Audit Berpengaruh Terhadap Kualitas Audit

Hubungan yang ada antara rotasi audit dengan kualitas audit adalah rotasi audit akan meningkatkan kualitas audit, karena rotasi audit secara berkala dapat menjaga independensi auditor, sehingga sulit untuk dipengaruhi atau ditekan oleh pihak manajemen.

Penelitian yang dilakukan Kurniasih (2014) membuktikan bahwa variabel rotasi audit berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit. Penelitian yang dilakukan oleh Yahya (2015) menunjukkan bahwa variabel kualitas audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

H₃ : Rotasi Audit Berpengaruh Terhadap Kualitas Audit

2.4. Pengembangan Hipotesis

Menurut Sugiyono (2014:93) Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pertanyaan. Dikatakan sementara, karena jawaban yang diberikan baru didasarkan pada teori yang relevan, belum didasarkan pada fakta-fakta empiris yang diperoleh melalui pengumpulan data.

Berdasarkan landasan teori yang dipaparkan, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah:

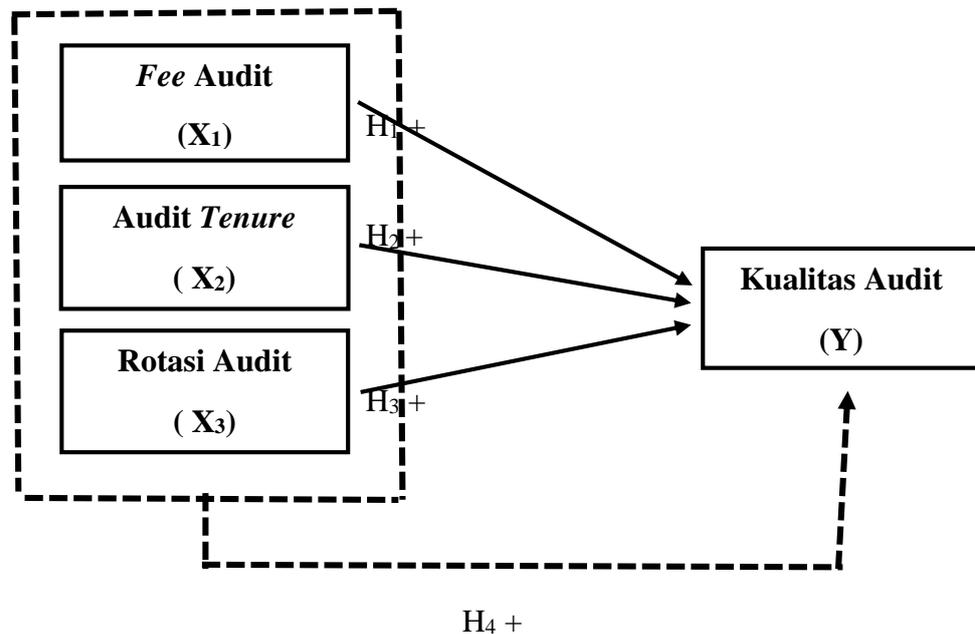
- H₁ : *Fee* audit berpengaruh terhadap kualitas audit pada perusahaan manufaktur sektor industri barang konsumsi yang terdaftar di BEI tahun 2015-2018.

- H_2 : Audit *tenure* berpengaruh terhadap kualitas audit pada perusahaan manufaktur sektor industri barang konsumsi yang terdaftar di BEI tahun 2015-2018.
- H_3 : Rotasi audit berpengaruh terhadap kualitas audit pada perusahaan manufaktur sektor industri barang konsumsi yang terdaftar di BEI tahun 2015-2018.
- H_4 : *Fee* audit, audit *tenure*, dan rotasi audit, secara simultan berpengaruh pada perusahaan sektor industri barang konsumsi di BEI tahun 2015-2018.

2.5. Kerangka Konseptual Penelitian

Secara sistematis, kerangka konseptual pemikiran berdasarkan landasan teori diatas dapat dilihat sebagai berikut :

Gambar 2. 1. Kerangka Konseptual Penelitian



Keterangan :

—————> : Pengaruh masing-masing variabel bebas terhadap Kualitas Audit

- - - - -> : Pengaruh variabel bebas secara simultan terhadap Kualitas Audit.