

## BAB II

### Kajian Pustaka

#### 2.1 Review Penelitian Terdahulu

Penelitian ini tidak terlepas dari penelitian terdahulu dengan tujuan untuk memperkuat hasil dari penelitian yang sedang dilakukan. Selain itu juga bertujuan untuk membandingkan dengan penelitian yang dilakukan sebelumnya. Kualitas audit yang menjadi indikasi untuk menganalisis suatu laporan keuangan di perusahaan telah memuat beberapa peneliti tertarik untuk melakukan penelitian mengenai faktor-faktor yang terdapat mempengaruhi suatu kualitas audit pada perusahaan adalah sebagai berikut:

Kualitas audit yang baik dan tinggi tidak hanya diukur dari hasil review pada laporan keuangan yang berisi opini saja, tetapi dapat diukur dari aspek lainnya, salah satunya *fee* audit menjadi aspek yang mempengaruhi suatu kualitas audit. Berkaitan dengan pengaruh *fee* audit terhadap kualitas audit. Penelitian yang bertujuan membahas dampak dari besaran *fee* yang diterima seorang auditor merupakan dilematis yang harus diterima, dilain sisi auditor harus bersikap independen dalam menilai suatu kewajaran mengenai opini laporan keuangan yang menyangkut banyak kepentingan pihak yang terkait, namun sebaliknya tuntutan yang diinginkan oleh pihak klien yang membayar atas jasa yang telah dilakukan. Kesimpulan dari penelitian tersebut *Fee* audit dan masa perikatan auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Penelitian ini menggunakan metode pendekatan kuantitatif dan kualitatif pada KAP Bekasi (Nuridin dan Wideasari, 2016).

Penelitian berikutnya, penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh *fee* audit terhadap kualitas audit di Nigeria dengan menggunakan sampel perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Nigeria. Studi untuk menyelidiki hubungan antara *fee* audit terhadap kualitas audit. Dengan teknik estimasi model *Ordinary Least Square* data skunder berasal dari laporan tahun yang di terbitkan dari perusahaan yang dipilih pada lima tahun (2010-2015). Kesimpulan dari penelitian menunjukkan bahwa *fee* audit berpengaruh positif pada kualitas audit. Penelitian tersebut

merekomendasikan agar pemerintah melalui berbagai badan professional harus mengembangkan kebijakan yang kuat yang membantu meningkatkan kualitas audit di Nigeria (Abdul, 2017).

Namun berbeda dengan penelitian pada tahun yang sama dengan sampel populasi 192 perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Hanoi dan Ho Chi Minh pada periode 2006-2014. Metode data analisis dalam penelitian ini menggunakan analisis linier berganda. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Pham menunjukkan bahwa semakin banyak *fee* audit yang diterima auditor maka semakin rendah suatu kualitas audit yang diberikan. Dengan kesimpulan bahwa *fee* audit berpengaruh negative terhadap kualitas audit (Pham, 2017).

Penelitian selanjutnya faktor yang mempengaruhi variabel kualitas audit pada penelitian meneliti pengaruh variabel independensi, tekanan anggaran waktu, risiko audit, dan gender pada kualitas audit. Teknik penentuan sampel berupa *sampling* jenuh sehingga diperoleh sampel sejumlah 40 responden. Metode analisis data penelitian ini menggunakan analisis regresi linier berganda. Hasil penelitian menunjukkan bahwa independensi berpengaruh positif dan signifikan pada kualitas audit (Ariningsih dan Mertha, 2017).

Didukung dengan penelitian pada tahun berikutnya menyatakan hasil penelitian ini menunjukkan bahwa *fee* audit yang tinggi dapat menyebabkan masalah independensi bagi auditor. Ketika auditor menerima *fee* audit yang tinggi dari klien mereka tidak menuntut kemungkinan auditor mengizinkan klien untuk terlibat dalam manajemen laba. Kesimpulan dari penelitian tersebut bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Populasi penelitian sebanyak 576 dengan sampel 167 audit internal Sulawesi Tenggara pengambilan sampel menggunakan purposive sampling (Syarifuddin, 2019).

Objek penelitian lainnya yang dapat dijadikan sebagai faktor yang mempengaruhi kualitas audit adalah variabel kompetensi salah satu peneliti yang menguji pengaruh variabel independensi terhadap kualitas audit dengan menggunakan objek Kantor Akuntan Publik (KAP) yang berada di Yogyakarta, dengan kriteria jenjang pendidikan minimal S1 dan pengalaman kerja 1 tahun. Teknik pengambilan sampel yang digunakan adalah *purposive sampling*. Pengujian dengan analisis regresi linier berganda dengan SPSS versi 17. Dengan hasil

kesimpulan yang dapat diambil membuktikan bahwa variable kompetensi dan integritas berpengaruh positif terhadap kualitas audit (Reni, 2019).

Namun terdapat perbedaan dalam penelitian terdahulu menyatakan hasil dengan kompetensi, independensi dan tekanan anggaran waktu tidak mempengaruhi kualitas audit dengan menggunakan survei kuisioner ke kantor akuntan publik di Jakarta pemilihan sampel dengan kriteria tertentu dan data analisis menggunakan analisis regresi berganda (Okliwia dan Marlinah, 2014).

Selain variabel kompetensi terdapat variabel audit tenure dengan populasi penelitian berjumlah 47 perusahaan, dan diambil sampel sebanyak 39 perusahaan dengan menggunakan *purposive sampling* pada perusahaan *property dan real* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (2011-2015). Jenis data yang digunakan dalam penelitian data skunder yang di analisis dengan SPSS versi 20. Analisis dalam penelitian menggunakan analisis regresi logistik untuk menguji hipotesis. Berdasarkan kesimpulan dalam penelitian menyatakan bahwa, audit tenure berpengaruh terhadap kualitas audit (Hasanah dan Putri, 2018).

Namun terdapat perbedaan pada tahun berikutnya didalam penelitian pengaruh audit tenure, spesialisasi audit, ukuran perusahaan dan audit switching terhadap Kualitas audit pada perusahaan manufaktur sektor barang konsumsi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Penelitian ini merupakan deskriptif kuantitatif dengan populasi berjumlah 40 perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2017 dengan 23 sampel perusahaan yang di seleksi dan dengan teknik analisis data yang digunakan menggunakan analisis regresi logistik. Kesimpulan dari penelitian ini adalah masa jabatan auditor berkeja disuatu KAP dalam memberikan jasa audit yang telah dilakukan terhadap klien menimbulkan potensi kedekatan antara mereka. Maka Audit tenure, Spesialisasi audit, Ukuran perusahaan dan Auditor switching tidak berpengaruh terhadap kualitas audit (Rehmi, Setiawan, Dkk, 2019).

Selain variabel audit tenure, variabel berikutnya yang mempengaruhi kualitas audit adalah ukuran perusahaan klien juga digunakan sebagai satu variabel yang dianggap mempengaruhi kualitas audit. Penelitian dengan bertujuan meneliti Pengaruh Audit Tenure, Audit Switching Dan Ukuran Perusahaan Terhadap Kualitas Audit (studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur Subsektor Aneka Industri Yang Tercatat Di Bursa Efek Indonesia (2013-2017). Populasi yang

digunakan dalam penelitian adalah 16 perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada periode 2013-2014. Dengan metode *purposive sampling* dan analisis data yang digunakan analisis statistik untuk mengukur suatu variabel kualitas audit. Sehingga kesimpulan dalam penelitian ukuran perusahaan berpengaruh positif dan signifikan terhadap variabel dependen kualitas audit (Hidayat dan Hapsari, 2019).

Penelitian yang dilakukan Hidayat dan Hapsari sejalan dengan penelitian terdahulu Febriyanti dan Merta pada tahun 2014 mengatakan, perusahaan yang besar mencerminkan laba yang besar dan mencerminkan laporan keuangan yang stabil. Sehingga kesimpulan dalam penelitian membuktikan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit (Febriyanti dan Merta, 2014).

Namun terdapat perbedaan peneliti yang dilakukan dengan metode kualitatif dan sebanyak 39 *purposive sampling* sampel yang diambil dari perusahaan *property dan real estate* pada Bursa Efek Indonesia (BEI). Jenis data yang digunakan adalah data sekunder dengan SPSS versi 20 dan menggunakan analisis regresi logistik untuk menguji hasil hipotesis. Disimpulkan dalam hasil penelitian yang dilakukan dengan menggunakan regresi logistik. Bahwa, variabel ukuran perusahaan tidak mempengaruhi kualitas audit (Hasanah, 2018).

Berdasarkan *review* pada beberapa penelitian sebelumnya, peneliti menguji variabel dependen yaitu variabel kualitas audit dengan menggunakan variabel independen yaitu *fee* audit, independensi, kompetensi, audit tenure, dan ukuran perusahaan klien. Hal ini karena, variabel audit tenure dan ukuran perusahaan yang digunakan dalam penelitian ini masih tidak konsisten dalam memberikan hasil pengujian terhadap pengaruh variabel kualitas audit dan hasil penelitian terdahulu sudah cukup mewakili kondisi perusahaan secara keseluruhan.

## **2.2 Landasan Teori**

### **2.2.1 Teori Agensi**

Teori keagenan (*Agency Theory*) merupakan 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 dan basis teori yang mendasari praktik bisnis perusahaan yang dipakai selama ini. Kontrak kerjasama ini berisi kesepakatan-kesepakatan yang menjelaskan bahwa pihak manajemen perusahaan harus bekerja secara maksimal untuk memberi kepuasan yang maksimal seperti profit yang tinggi kepada pemilik modal (Fahmi, 2014:19-20). Semakin besar laba yang diperoleh perusahaan semakin besar pula manfaatnya bagi agent sedangkan pihak principal hanya bertugas untuk mengawasi dana memonitor jalanya perusahaan yang dikelola oleh agent serta mengembangkan sistem insentif bagi agent untuk memastikan bahwa agent bekerja demi kepentingan perusahaan. Tujuannya agar pihak principal memperoleh laba semaksimal mungkin sedangkan pihak agent bertugas untuk kepentingan perusahaan dan memiliki keleluasaan dalam menjalankan manajemen perusahaan. Teori agensi menekankan pentingnya pihak principal menyerahkan tugas pengelolaan perusahaan kepada pihak ahli yaitu agent dalam menjalankan perusahaan. Jensen dan Mackling dalam penelitian Fahmi (2014) menyatakan masalah agensi disebabkan oleh adanya perbedaan kepentingan dan informasi asimetri antarmanajemen dengan shareholder. Perbedaan tersebut menimbulkan konflik kepentingan

- a. Antara manajemen, shareholder dengan debtholders.
- b. Antara shareholder dengan debtholdersdan.
- c. Antara shareholder dengan manajemen.

Kurangnya transparansi dalam penggunaan dana pada perusahaan serta keseimbangan yang tepat antara kepentingan-kepentingan yang ada. Dengan adanya kepentingan pribadi dalam perusahaan antara principal dan agent menimbulkan adanya asymmetric information yang menimbulkan masalah yang disebut masalah agensi. Dengan adanya masalah agensi ini diperlukan adanya pihak independen yang menjadi pihak penengah antara principal dan agent yang dikenal dengan independen auditor. Independen auditor dianggap sebagai pihak yang independen antara agent sebagai penyedia informasi yang berupa laporan keuangan, apakah manajemen sudah bertindak sesuai dengan kepentingan principal dan memberikan opini atas kinerja manajemen atas kewajaran informasi dan para stakeholders sebagai pengguna informasi termasuk principal, calon investor dan lain lain.

Konflik kepentingan antara pemilik dan agen terjadi karena kemungkinan agen tidak selalu berbuat sesuai kepentingan principal sehingga memicu biaya keagenan (*agency cost*) dalam hal keagenan, auditor juga memiliki kepentingan untuk mempertahankan pendapatnya. Penetapan *fee* audit tinggi untuk menghasilkan kualitas audit yang tinggi pula selain itu auditor juga dilanda masalah ketikan berkaitan dengan kepentingan keagenan auditor. Grivios dalam penelitian Rifki (2016) menyatakan bahwa kelembagaan antara auditor dan manajemen adalah masalah terjadi keagenan auditor akibat adanya mekanisme. Manajemen menunjuk auditor untuk memberikan jasa audit untuk kepentingan prinsipal di sisilain manajemen lah yang menanggung dan membayar jasa audit. Auditor dapat dilanda masalah terutama dihadapkan dengan kepentingan-kepentingan. Dengan demikian bertentangan dengan prinsip selaku pihak ketiga yang di tuntut untuk independensi dalam menjalankan audit dan dalam memberikan pendapat atas laporan keuangan klien, pihak ketiga yang independen merupakan pihak yang menjadi mediator antara pemilik dengan agen dalam menyelesaikan permasalahan benturan keinginan.

Keterkaitan teori keagenan dengan abnormal yang terdapat pada audit *fee* adalah auditor sebagai pihak ketiga yang independen berperan untuk mengatasi konflik keagenan antara manajer dan pemilik/pemegang saham melalui proses audit. Untuk mewujudkan audit yang berkualitas, maka auditor harus kompeten dan independen. Kualitas audit menjadi hal yang sangat penting karena kualitas audit akan menentukan tingkat kepercayaan atas laporan audit yang disampaikan oleh auditor.

Perusahaan yang menginginkan kualitas audit lebih tinggi dapat mengkompromikannya dengan membayar *fee* yang lebih tinggi, dan *fee* yang tinggi dapat menyebabkan auditor lebih toleran terhadap tindakan oportunistik manajemen. Oleh karena itu, Independensi auditor dapat dipengaruhi oleh *fee* yang diterima oleh auditor. Auditor dapat menerima abnormal *fee*, baik *fee* yang lebih tinggi daripada *fee* normal maupun *fee* yang lebih rendah daripada *fee* normal.

Berdasarkan pemaparan di atas dapat disimpulkan bahwa masalah agensi bersumber pada auditor dengan manajemen, karena manajemen yang menunjuk auditor untuk melakukan audit terhadap kepentingan principle. Tapi manajemen

juga yang membayar *fee* dan menanggung jasa audit tersebut. Hal ini menyebabkan ketergantungan antara pihak klien dengan auditor untuk membuat suatu perikatan yang lama dan membuat hubungan auditor dengan klien semakin dekat, dan karena itu diperlukan sikap independensi bagi auditor agar auditor dapat mempertahankan sikapnya.

Dalam penelitian yang dilakukan peneliti, peneliti menggunakan teori agensi karena peneliti melakukan studi empiris untuk mengetahui faktor pengaruh pada *fee* audit terhadap kualitas audit. Khususnya pada karakteristik yang terdapat pada Kantor Akuntan Publik (KAP) sebagai penentu teori agensi menekankan pentingnya pihak principal.

### **2.2.2 Teori Atribusi**

Teori atribusi merupakan pemahaman reaksi yang terdapat pada seseorang terhadap peristiwa yang dialami disekitar mereka. Menurut Fritz Heider pencetus teori atribusi, menjelaskan tentang perilaku seseorang mengenai proses bagaimana kita menentukan penyebab dan motif tentang perilaku seseorang. Hestanto dalam penelitian Hakim (2021) menyatakan perilaku seseorang yang dialami dapat ditentukan apakah dari internal seperti karakter, kepribadian, perilaku, dan lain-lain maupun eksternal seperti tekanan situasi atau kondisi tertentu.

Situational attributions atau penyebab internal dan eksternal yang mengacu pada daerah sekitar dapat mempengaruhi perilaku seperti kondisi sosial, pandangan masyarakat dan nilai-nilai sosial. Dengan kata lain, setiap tindakan dan ide yang dilakukan oleh seseorang akan dipengaruhi oleh faktor internal dan faktor eksternal pada individu itu sendiri. Penyebab tersebut mengacu pada aspek perilaku individual yang ada dalam diri seseorang seperti kepribadian, persepsi diri, motivasi dan kemampuan yang dimiliki. Teori atribusi mengasumsikan bahwa pada dasarnya manusia itu rasional dan didorong mengidentifikasi dan memahami struktur penyebab dari lingkungan mereka.

Dalam penelitian yang dilakukan peneliti, peneliti juga menggunakan teori atribusi karena peneliti melakukan studi empiris untuk mengetahui faktor pengaruh pada independensi, kompetensi, audit tenure dan ukuran perusahaan terhadap

kualitas audit. Khususnya pada karakteristik yang terdapat pada auditor sebagai penentu seseorang untuk melakukan suatu aktivitas.

### 2.3 Auditing

Pengkomunikasian yang tepat terhadap pihak-pihak yang berkepentingan sebagai dasar pengukuran kualitas audit, auditing merupakan proses review terhadap laporan keuangan, namun juga mengenai.

Auditing merupakan proses sistematis teratur dalam mengevaluasi bukti-bukti secara objektif mengenai asersi-aseri tentang berbagai tindakan dalam suatu keterjadian ekonomi menentukan tingkat kesesuaian dari asersi-aseri tersebut dengan kriteria yang telah ditentukan dan menyampaikan hasilnya kepada para pemakai yang berkepentingan (Halim, 2015:1).

Dalam pelaksanaannya, audit memiliki tahapan yang harus diikuti secara teratur. Proses audit merupakan urutan dari pekerjaan awal penerimaan penugasan sampai dengan penyerahan laporan audit kepada klien yang mencakup beberapa hal (Agoes dan Trisnawati, 2014:5). sebagai berikut:

1. Perencanaan dan perancangan pendekatan audit (*Plan and Design an Audit Approach*):
2. Mengidentifikasi klien untuk diperiksa, untuk mengetahui penggunaan laporan audit dan pihak-pihak pengguna laporan keuangan.
3. Pengujian atas pengendalian dan pengujian transaksi (*Test of Control and Transaction*)
4. Pengujian substantive atas transaksi (*substantive test*) adalah prosedur yang dirancang untuk menguji keliruan atau ketidak beresan dalam bentuk uang/rupiah yang mempengaruhi penjayajian saldo-saldo laporan laporan keuangan yang wajar.
5. Pengujian pengendalian (*test of control*) adalah prosedur yang dirancang untuk memverifikasi apakah system pengendalian dilaksanakan sebagaimana yang telah ditetapkan.
6. Pelaksanaan prosedur analitis dan pengujian terinci atas saldo (*perform analytical procedures and test of details of balances*)

Prosedur analitis mencakup perhitungan terhadap rasio yang dilakukan oleh auditor untuk dibandingkan dengan rasio periode sebelumnya dan data lain yang berhubungan. Sebagai contoh, membandingkan penjualan, piutang dan penagihan dalam tahun berjalan dengan jumlah tahun lalu serta menghitung presentase laba kotor yang dihasilkan untuk dibandingkan dengan tahun lalu.

Pengujian terinci atas saldo (*test of detail of balance*) yang terdapat pada saldo akhir buku besar (laba rugi maupun pos neraca), akan tetapi penekanan utamanya dilakukan pada pengujian terinci atas saldo pada neraca. Sebagai contoh, pemeriksaan fisik pada persediaan, konfirmasi yang dilakukan pada pos piutang maupun utang, dan rekonsiliasi bank.

### **2.3.1 Laporan Keuangan**

Laporan keuangan yang terdapat pada perusahaan atau organisasi lain dengan tujuan untuk menentukan apakah laporan keuangan tersebut menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, dan hasil usaha perusahaan atau organisasi tersebut (Mulyadi, 2010: 11) dalam (Hakim dan Esfandari, 2017). Laporan keuangan adalah laporan yang menunjukkan kondisi keuangan perusahaan pada saat ini atau dalam suatu periode tertentu (Kasmir, 2017:7). Terdapat empat macam laporan keuangan yang banyak dikenal, yaitu:

- a) Laporan laba/rugi, menyajikan informasi laba/rugi selama satu periode.
- b) Laporan perubahan ekuitas, menyajikan informasi tentang perubahan yang terdapat pada elemen ekuitas selama satu periode.
- c) Neraca (laporan posisi keuangan), menyajikan informasi tentang posisi/kondisi dana perusahaan pada tanggal neraca.
- d) Laporan arus kas, menyajikan informasi selama satu periode dalam perubahan dan aktivitas yang melibatkan sumber daya kas.
- e) Informasi lainnya yang tidak dapat memenuhi definisi transaksi tetapi dipertimbangkan dan penting untuk disajikan lazimnya disajikan sebagai catatan atas laporan keuangan (CALK).

### 2.3.2 Tahapan Audit Laporan Keuangan

Dalam mendapatkan nilai kewajaran atau kelayakan penyajian suatu pelaporan keuangan yang telah dibuat oleh pihak perusahaan maka diperlukan tahapan audit atas laporan keuangan. Tahapan audit laporan keuangan menurut Soekrisno Agoes (2014:164) tahapan-tahapan audit (pemeriksaan umum oleh akuntan publik atas laporan keuangan perusahaan) dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a) Kantor Akuntan Publik (KAP) dihubungi oleh calon pelanggan (klien) dihubungi oleh calon pelanggan (klien) yang membutuhkan jasa audit
- b) KAP membuat janji untuk bertemu dengan calon klien untuk membicarakan:
  1. Alasan perusahaan untuk mengaudit laporan keuangannya (apakah untuk kepentingan pemegang saham, direksi, pihak bank/kreditor, Bapepam-LK, kantor layanan pajak, dan lain-lain).
  2. Apa jenis usaha perusahaan dan gambaran umum mengenai perusahaan tersebut.
  3. Apakah sebelumnya perusahaan pernah diaudit KAP lain.
  4. Apakah sistem penyimpanan bukti-bukti pembukuan cukup rapi.
  5. Apakah data akuntansi perusahaan diproses secara manual atau dengan bantuan komputer.
- c) KAP mengajukan surat penawaran (audit proposal yang antara lain: berisi jenis jasa yang diberikan, dan lain-lain. Jika perusahaan menyetujui, audit proposal tersebut akan menjadi *Engagement Letter* (surat penugasan/perjanjian kerja).
- d) KAP melakukan audit field work (pemeriksaan lapangan) dikantor klien. Setelah audit *field work* selesai KAP memberikan *draft audit report* kepada klien, sebagai bahan untuk diskusi. Setelah *draft report* disetujui klien, KAP harus meminta surat pernyataan langganan (*Client Representation Letter*) dari klien yang tanggalnya sama dengan tanggal audit *report* dan tanggal selesainya audit *field work*.
- e) Selain audit report, KAP juga diharapkan memberikan *Management Letter* yang isinya memberitahukan kepada manajemen mengenai kelemahan pengendalian intern perusahaan dan saran-saran perbaikannya.

Tahapan audit merupakan urutan dalam pelaksanaan dalam tugas yang harus dilalui dalam melakukan audit. Tahapan tersebut akan membantu auditor mengenali kliennya dan memastikan bahwa pelaksanaan audit telah dilakukan sesuai dengan rencana dan tidak melanggar standar auditing sekaligus menjadi alat pengendalian. Auditor akan sangat beresiko apabila tidak melakukan tahapan audit secara baik.

#### 2.4 Kualitas Audit

Kualitas audit adalah hal yang harus dipertahankan oleh seorang auditor dalam proses pengauditan (Atiqoh, 2016). Kualitas audit pada dasarnya berhubungan dengan suatu hasil pekerjaan yang dilakukan oleh auditor sehingga atas dasar kualitas audit dihasilkan pekerjaanlah yang diukur. Audit yang berkualitas dapat didukung oleh faktor internal individu yang bersangkutan seperti kompetensi auditor, independensi auditor, objektivitas dan integritas (Susanti, 2019). Tentang empat hal dianggap mempunyai hubungan dengan kualitas audit yaitu:

1. Lama waktu auditor telah melakukan pemeriksaan terhadap suatu organisasi (tenure), semakin lama seorang auditor telah melakukan audit pada klien yang sama maka kualitas audit yang dihasilkan akan semakin rendah,
2. Jumlah klien, semakin banyak jumlah klien maka kualitas audit akan semakin baik karena auditor dengan jumlah klien yang banyak akan berusaha menjaga reputasinya,
3. Kesehatan keuangan klien, semakin sehat kondisi keuangan klien maka ada kecenderungan klien tersebut untuk menekan auditor agar kualitas hasil kerja berhubungan dengan seberapa baik sebuah pekerjaan diselesaikan dibandingkan dengan kriteria yang telah ditetapkan.
4. *Government Accountability Office* mendefinisikan kualitas audit sebagai salah satu yang dilakukan sesuai dengan standar audit yang diterima secara umum / *Generally Accepted Auditing Standards* (GAAS) untuk memberikan jaminan yang wajar bahwa laporan keuangan yang diaudit dan pengungkapan terkait adalah:

1. Disajikan sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang diterima umum *Generally Accepted Auditing Principles* 28 (GAAP), dan
2. Tidak salah secara materil apakah karena kesalahan atau penipuan.
3. Indikator kualitas audit Dalam mempertimbangkan kerangka kerja AQ, PCAOB (2015a, p.13) menyarankan beberapa AQI untuk mengukur setiap elemen kerangka kerja:
  1. Profesional audit: pengaruh staf; beban kerja mitra; beban kerja manajer dan staf; akuntansi dan audit teknis sumber daya; orang-orang dengan keterampilan dan pengetahuan khusus; pengalaman personel audit; keahlian industri audit personal; pergantian personel audit; jumlah pekerjaan audit terpusat di pusat layanan; jam pelatihan per audit profesional; jam audit dan area risiko; dan alokasi audit jam ke fase audit;
  2. Proses audit: hasil survei independen terhadap personel perusahaan; peringkat kualitas dan kompensasi; biaya audit, usaha, dan klien risiko; kepatuhan dengan persyaratan independen; investasi di audit kualitas pendukung infrastruktur; perusahaan audit internal
  3. hasil review berkualitas; Hasil pemeriksaan PCAOB; dan teknis uji kompetensi; dan
  4. Hasil audit: frekuensi dan dampak laporan keuangan pernyataan ulang atas kesalahan; penipuan dan pelaporan keuangan lainnya kesalahan; menyimpulkan AQ dari ukuran pelaporan keuangan kualitas; pelaporan kelemahan pengendalian internal secara tepat waktu; tepat waktu pelaporan masalah kelangsungan hidup; hasil independen survei anggota komite audit; tren di PCAOB dan SEC proses penegakan hukum; dan tren dalam litigasi pribadi.

Mengembangkan indikator kualitas audit menjadi 6 (enam) indikator, yaitu: suasana hati atau pengaruh auditor, pengetahuan dan kepercayaan auditor, aktivitas auditor perorangan, aktivitas tim audit, lingkungan perusahaan audit, dan aktifitas perusahaan audit (Veena L. Brown et al. 2016). Menurut Peraturan Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia No. 01 Tahun 2007 mengenai Standar

Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN), pengukuran kualitas audit harus berdasarkan kepada hal-hal dibawah ini. Diantaranya adalah sebagai berikut:

1. Kualitas Proses (Keakuratan temuan audit, sikap skeptisme)  
Besarnya manfaat yang diperoleh dari pekerjaan pemeriksaan tidak terletak pada pertemuan, pemeriksaan tidak terletak pada hasil temuan dalam suatu pemeriksaan sebagai laporan atau rekomendasi yang dibuat dan juga terletak pada efektifitas penyelesaian yang ditempuh entitas yang di periksa. Audit harus melakukan dengan cermat, sesuai prosedur, sambil terus mempertahankan sikap skeptisme.
2. Kualitas Hasil (Nilai rekomendasi, kejelasan laporan, manfaat audit)  
Manajemen entitas yang diperiksa mempunyai tanggung jawab dalam tindak lanjut rekomendasi tersebut serta juga membuat dan memelihara proses, agar bertujuan sistem informasi yang digunakan untuk memantau status tindak lanjut atas rekomendasi pemeriksaan.
3. Kualitas Tindak Lanjut Hasil Audit  
Suatu pemeriksaan harus merekomendasikan manajemen memantau status tindak lanjut pada rekomendasi pemeriksa. Perhatian tertuju pada hasil temuan pemeriksaan yang material dan rekomendasi tersebut dapat membantu pemeriksa dalam memberikan jaminan dalam terwujudnya manfaat pemeriksaan yang sedang dijalani. Secara teoritis dan keseluruhan, kualitas audit yang baik seharusnya mampu mengendalikan segala kemungkinan baik disengaja (fraud) atau tidak disengaja dan sebaliknya, jika dapat mengendalikan kemungkinan disengaja (fraud) dapat meningkatkan kualitas audit itu sendiri.

#### **2.4.1 Pemeriksaan dengan Standar Audit**

Standar Professional Publik (SPAP) merupakan panduan dalam memberikan jasa bagi Akuntan Publik di Indonesia. SPAP dikeluarkan oleh Dewan Standar Profesional Akuntansi Publik Institut Akuntan Publik Indonesia (DSPAP IAPI). Menurut Sembiring (2014:45) menyatakan tujuan dan fungsi standar audit APIP adalah:

1. Menetapkan prinsip-prinsip dasar untuk merepresentasikan praktik-praktik audit yang seharusnya.

2. Menyediakan kerangka kerja pelaksana dan peningkatan kegiatan audit intern yang memiliki nilai tambah.
3. Menetapkan dasar-dasar pengukuran kinerja audit.
4. Mempercepat perbaikan kegiatan operasi dan proses organisasi.
5. Menilai, mengarahkan dan mendorong auditor untuk mencapai tujuan audit.
6. Menjadi pedoman dalam pekerjaan audit.
7. Menjadi dasar penilaian keberhasilan pekerjaan audit.

Standar audit berfungsi sebagai ukuran mutu minimal bagi para auditor APIP dalam: a. Pelaksanaan tugas pokok dan fungsi yang dapat merepresentasikan praktik-praktik audit yang seharusnya menyediakan kerangka kerja pelaksanaan dan peningkatan kegiatan audit yang memiliki nilai tambah serta menetapkan dasar-dasar pengukuran kinerja audit. b. Pelaksanaan koordinasi audit oleh APIP. c. Pelaksanaan perencanaan audit oleh APIP, dan d. Penilaian efektivitas tindak lanjut hasil pengawasan dan konsistensi penyajian laporan hasil audit. e. Ruang lingkup kegiatan audit yang diatur dalam standar audit meliputi audit kinerja dan audit investigatif, sedangkan audit atas laporan keuangan yang bertujuan untuk memberikan opini atas kewajaran penyajian laporan keuangan wajib menggunakan Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN).

Pernyataan Standar Audit (PSA) merupakan penjabaran lebih lanjut dari masing-masing standar yang tercantum didalam standar auditing. PSA berisi ketentuan-ketentuan dan pedoman utama yang harus diikuti oleh Akuntan Publik dalam melaksanakan penugasan audit. Kepatuhan terhadap PSA yang diterbitkan oleh IAPI ini bersifat wajib bagi seluruh anggota IAPI. Termasuk didalam PSA adalah Interpretasi Pernyataan Standar Auditng (IPSA), yang merupakan interpretasi resmi yang dikeluarkan oleh IAPI terhadap ketentuan-ketentuan yang diterbitkan oleh IAPI dalam PSA. Dengan demikian, IPSA memberikan jawaban atas pernyataan atau keraguan dalam penafsiran ketentuan-ketentuan yang dimuat dalam PSA sehingga merupakan perlausan lebih lanjut berbagai ketentuan dalam PSA. Tafsiran resmi ini bersifat mengikat bagi seluruh anggota IAPI, sehingga pelaksanaannya bersifat wajib.

Standar umum

1. Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
2. Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
3. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

#### Standar pekerjaan lapangan

1. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
2. Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
3. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.

#### Standar pelaporan

1. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
2. Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada, ketidak konsisten penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.

### **2.4.2 Kualitas Hasil Pemeriksaan**

Kualitas hasil pemeriksaan audit merupakan probabilitas yang terdapat pada seorang auditor dalam menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya (Setyani, 2015). Kualitas hasil pemeriksaan juga berarti pelaporan tentang kelemahan pengendalian intern dan kepatuhan terhadap ketentuan, tanggapan dari pejabat yang bertanggung jawab, merahasiakan pengungkapan informasi yang dilarang, pendistribusian laporan hasil pemeriksaan dan tindak lanjut dari rekomendasi auditor sesuai dengan peraturan perundangundangan. Kualitas laporan audit kinerja haruslah tepat waktu, lengkap, akurat, obyektif, meyakinkan, serta jelas, dan ringkas mungkin, sesuai dengan

standar pelaporan audit yang terdapat dalam Permenpan No. PER/05/M.PAN/03/2008.

## 2.5 Fee Audit

*Fee* audit merupakan bentuk balas jasa yang auditor berikan kepada klien atau pihak yang telah menjalin perikatan dari klien. *Fee* yang sudah ditetapkan sesuai dengan perjanjian yang telah di sepakati sebelum proses audit dilaksanakan, auditor dengan yang menerima audit *fee* lebih tinggi akan merencanakan audit kualitas yang lebih tinggi dibandingkan dengan audit *fee* yang lebih kecil. Besarnya *fee* anggota dapat bervariasi tergantung antara lain: risiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut (Sukrisno Agoes, 2012:46). Kebijakan penentuan *fee* Audit dalam penetapan tarif imbal jasa, menurut Ketua Umum IAPI mengeluarkan surat keputusan No.024/IAPIVII/2008. Tarif harus ditetapkan dengan tarif imbal jasa (*charge-out rate*) harus menggambarkan remunerasi yang pantas bagi Anggota dan stafnya, dengan memperhatikan kualifikasi dan pengalaman masing-masing. Memperhitungkan:

1. Jumlah jam tersedia untuk suatu periode tertentu (*projected charge-out time*) untuk staf profesional dan staf pendukung
2. Beban *overhead*, termasuk yang berkaitan dengan pelatihan dan pengembangan staf, serta riset dan pengembangan
3. Imbalan lain di luar gaji
4. Gaji yang pantas untuk menarik dan mempertahankan staf yang kompeten dan berkeahlian dan
5. Marjin laba yang pantas.

Menurut Nuridin dan Widiyari (2016) menyatakan besaran *fee* yang diterima seorang auditor merupakan dilematis yang harus diterima, dilain sisi auditor harus bersikap independen dalam menilai suatu kewajaran mengenai kewajaran laporan keuangan yang menyangkut banyak kepentingan pihak yang terkait, namun sebaliknya tuntutan yang diinginkan oleh pihak klien yang membayar atas jasa yang telah dilakukan. Namun sebaliknya tuntutan yang diinginkan oleh pihak klien yang membayar atas jasa yang telah dilakukan. Penetapan jasa (*fee*) audit Akuntan publik

maupun auditor mengharuskan memperhatikan tahap pekerjaan audit, sebagai berikut: 1). Tahap perencanaan audit; memahami bisnis klien, memahami proses akuntansi yang terjadi, memahami struktur serta pengendalian yang dilakukan, melakukan suatu analisis untuk menentukan tingkat materialitas, membuat program audit yang akan dilakukan, menilai risiko assessment atas akun dan melakukan fraud discussion bersama dengan pihak management. 2). Tahap pelaksanaan audit; melakukan suatu pengujian pengendalian internal, pengujian substantif atas suatu transaksi, prosedur analitis, dan pengujian detail transaksi. 3). Tahap pelaporan; melakukan review atas kewajiban kontinjensi terhadap kejadian setelah tanggal neraca, melakukan evaluasi atas temuan dan memberikan kesimpulan, dan terakhir melakukan komunikasi dengan pihak klien serta melakukan penerbitan audit. *Fee* audit adalah besaran biaya yang diterima oleh auditor untuk melaksanakan tugasnya dengan mempertimbangkan beberapa hal (Halim, 2015:38). Menurut Halim (2015: 108) besaran *fee* audit ditentukan banyak faktor. Namun pada dasarnya ada 4 faktor yang menentukan besarnya *fee* audit, yaitu:

1. Karakteristik keuangan, seperti tingkat penghasilan, laba aktiva, modal, dan lain-lain.
2. Lingkungan, seperti persaingan, pasar tenaga profesional, dan lain-lain.
3. Karakteristik Operasi, seperti jenis industri, jumlah lokasi perusahaan, jumlah lini produk, dan lain-lain.
4. Kegiatan eksternal auditor, seperti pengalaman, tingkat koordinasi dengan internal auditor, dan lain-lain

Selain itu dalam menetapkan *fee* yang telah disepakati, Akuntan Publik harus juga mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut : (1) Kebutuhan klien; (2) Tugas dan tanggung jawab menurut hukum (statutory duties); (3) Independensi; (4) Tingkat keahlian (levels of expertise) dan tanggung jawab yang melekat pada pekerjaan yang dilakukan, serta tingkat kompleksitas pekerjaan; (5) Banyaknya waktu yang diperlukan dan secara efektif digunakan oleh Akuntan Publik dan stafnya untuk menyelesaikan pekerjaan, dan (6) Basis penetapan *fee* yang disepakati

Akuntan publik juga tidak diperbolehkan menerima perikatan bila kliennya terdapat belum melunasi kewajiban kepada akuntan publik sebelumnya, kegiatan praktek

yang baik mengharuskan telah menyelesaikan perjanjian yang disepakati sebelumnya. Akuntan publik sudah harus menerima imbal jasa atas pekerjaan yang telah dilakukannya, sebelum memulai baru pekerjaan pada periode berikutnya.

### **2.5.1 Resiko Audit Atas Fee**

Resiko audit merupakan suatu tingkat ketidak pastian dalam pelaksanaan audit. Sedang *fee* merupakan tanda balas jasa atas penyelesaian tugas dalam pekerjaan. Sehingga resiko audit atas *fee* yang didapat merupakan suatu tingkat ketidak pastian atas tanda balas jasa yang didapat dalam pelaksanaan audit. Menurut Mulyadi dalam Maharani (2019) menyatakan perbedaan antara komisi dan *fee* referral sebagai berikut: “A. Komisi Komisi adalah imbalan dalam bentuk uang atau barang atau bentuk lainnya yang diberikan kepada atau diterima dari klien/pihak lain untuk memperoleh perikatan dari klien/pihak lain. Anggota KAP 20 B fee referral (rujukan) merupakan imbalan yang dibayarkan atau diterima kepada sesama penyedia jasa professional akuntan publik. Fee referral (rujukan) hanya diperkenankan bagi semua profesi.

### **2.6 Independensi**

Menurut Standar Profesional Akuntan Publik SA Seksi 220 standar umum kedua berbunyi: “Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor” Standar ini mengharuskan auditor atau akuntan publik harus bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi. Akuntan publik tidak dibenarkan memihak kepentingan siapapun. Akuntan publik berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan namun juga kepada kepala kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan atas pekerjaan akuntan publik (SA Seksi 220, PSA NO.4). Tidak hanya dalam menjaga sikap mental independen untuk menjalankan tanggung jawabnya, namun juga penting bagi para pengguna laporan keuangan untuk memiliki kepercayaan terhadap independensi auditor dalam menjalankan tugasnya (Agytri dan Nur, 2019).

*Generally Accepted Governmental Auditing Standard* (GAGAS), menyatakan ada tiga faktor gangguan yang dapat mempengaruhi independensi pemeriksa yaitu

gangguan yang bersifat pribadi, gangguan yang bersifat ekstern dan gangguan yang bersifat organisatoris. Para auditor, termasuk konsultan yang dipekerjakan dan tenaga ahli serta spesialis intern yang melaksanakan tugas audit, perlu mempunyai pertimbangan terhadap tiga macam gangguan ini terhadap independensi, yaitu sebagai berikut; 1. Gangguan yang bersifat pribadi 2. Gangguan yang bersifat organisasi 3. Gangguan yang bersifat pribadi ekstern.

Independensi akuntan merupakan persoalan sentral dalam pemenuhan kriteria objektivitas dan keterbukaan. Dalam peraturan 101 Kode Perilaku Profesional American Institute of Certified Public Accountant (AICPA) tentang independensi mengatakan bahwa: "Anggota dalam praktik publik harus bersikap independen dalam melaksanakan jasa profesionalnya seperti yang disyaratkan menurut standard yang disusun oleh lembaga lembaga yang dibentuk oleh dewan." Independensi sangat penting bagi profesi akuntan public karena:

1. Sebagai dasar bagi akuntan publik untuk merumuskan dan menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diperiksa. Laporan keuangan yang telah diperiksa tersebut akan menambah kredibilitasnya dan dapat diandalkan bagi pihak yang berkepentingan.
2. Karena profesi akuntan publik merupakan profesi yang memegang kepercayaan masyarakat. Kepercayaan masyarakat akan menurun jika auditor ternyata berkurang dalam menilai kewajaran laporan keuangan yang disajikan manajemen.

Arens, et al. (2008:86) menyebutkan pengertian independensi bagi akuntan publik (audit eksternal) dan audit internal terdiri dari 2 jenis aspek yaitu: (1) *Independent in fact* (Independen dalam kenyataan) *in-fact* Akuntan Publik seharusnya independen, sepanjang dalam menjalankan tugasnya memberikan jasa profesional, bisa menjaga integritas dan selalu menaati kode etik, profesi akuntan publik dan standar profesional akuntan publik. Jika tidak demikian, akuntan publik *in-fact* tidak independen. *In-fact*, internal auditor bisa independen jika dalam melaksanakan kode etik intemal audit, jika tidak demikian internal auditor *in-fact* tidak independen. (2) *Independent in appearance* (Independensi dilihat dari penampilannya di struktur organisasi perusahaan) *In appearance*, akuntan publik adalah independensi karena merupakan pihak diluar perusahaan sedangkan internal

auditor tidak independen karena merupakan pegawai perusahaan. Oleh karenanya apabila seorang auditor independen atau suatu kantor akuntan publik lalai atau gagal mempertahankan sikap independennya, maka kemungkinan besar anggapan masyarakat bahwa semua akuntan publik tidak independen. Kecurigaan tersebut dapat berakibat berkurang atau hilangnya kredibilitas masyarakat terhadap jasa audit profesi auditor independen.

### **2.6.1 Independensi Penyusunan Program**

Independensi penyusunan program merupakan kebebasan yang dimiliki auditor dalam mengontrol pemelihan teknik audit maupun prosedur audit. Bebas dari pengaruh baik terhadap manajemen yang bertanggung jawab atas penyusunan laporan maupun terhadap para pengguna laporan tersebut (Fitrawansyah, 2014:47). Menurut pemeriksaan keuangan negara (2007:30-36) mengungkapkan tiga macam gangguan terhadap independensi yaitu sebagai berikut:

1. Gangguan Ekstern Gangguan ekstern bagi organisasi pemeriksa dapat membatasi pelaksanaan pemeriksaan atau mempengaruhi kemampuan pemeriksa dalam menyatakan pendapat atau simpulan hasil pemeriksaannya secara independen dan objektif.
2. Gangguan Pribadi Organisasi pemeriksa harus memiliki sistem pengendalian mutu intern untuk membantu menentukan apakah pemeriksa memiliki gangguan pribadi terhadap independensi. Organisasi pemeriksa perlu memperhatikan gangguan pribadi yang disebabkan oleh suatu hubungan dan pandangan pribadi mungkin mengakibatkan pemeriksa membatasi lingkup pertanyaan dan pengungkapan atau melemahkan temuan dalam segala bentuknya. Gangguan pribadi dari pemeriksa secara individu.
3. Gangguan Organisasi Independensi organisasi pemeriksa dapat dipengaruhi oleh kedudukan, fungsi, dan struktur organisasi. Dalam hal ini melakukan pemeriksaan organisasi pemeriksa harus bebas dari hambatan independensi. Pemeriksa yang ditugasi oleh organisasi pemeriksa dapat dipandang bebas dari gangguan terhadap independensi secara organisasi, apabila melakukan pemeriksaan di luar antitas ia bekerja.

### **2.6.2 Independensi Pelaksanaan Pekerjaan**

Mautz & Sharaf dalam Tandiontong (2018:117) menyatakan independensi pelaksanaan pekerjaan adalah independensi dari kontrol atau pengaruh yang tidak diinginkan dalam pemilihan area, aktivitas, hubungan personal dan kebijakan manajerial yang ingin diuji. Dapat disimpulkan bahwa setiap pelaksanaan pekerjaan bebas dari pengaruh yang tidak diinginkan. Independensi pelaksanaan pekerjaan penting bagi seorang akuntan publik karena akuntan publik merupakan profesi yang bertujuan untuk meyakinkan pihak yang berkepentingan atas hasil pemeriksaannya. Oleh karena itu, seorang auditor tidak hanya dituntut memiliki keahlian saja, tetapi juga dituntut untuk bersikap independen. Walaupun seorang auditor memiliki keahlian tetapi kalau tidak independen maka pengguna laporan keuangan tidak yakin bahwa informasi yang disajikan itu sesuai dengan fakta yang ada.

### **2.6.3 Independensi Pelaporan**

Independensi pelaporan merupakan hasil dari sebuah pengujian independensi dari kontrol atau pengaruh yang tidak diharapkan dalam penyampaian fakta yang ditemukan dari pengujian atau dalam penyampaian rekomendasi atau opini (Tandiontong, 2018:170). Dapat disimpulkan bahwa independensi yang terdapat pada pelaporan agar auditor memiliki kebebasan tanpa pengaruh dan kendali klien atau pihak lain dalam mengemukakan fakta yang telah diuji.

## **2.7 Kompetensi**

Menurut Agytri & Nur (2019) menyatakan kompetensi adalah suatu pekerjaan sesuai dengan jabatan yang dimiliki dalam menentukan kewenangan, kecekapan, dan kemampuan seorang dalam melaksanakan tugasnya. Dalam semua penugasan dan dalam semua tanggung jawabnya, setiap anggota harus melakukan upaya untuk mencapai tingkatan profesionalisme tinggi seperti disyaratkan oleh Prinsip Etika. Kompetensi profesional dapat dibagi menjadi dua fase yang terpisah:

1. Pencapaian Kompetensi Profesional

Pencapaian kompetensi profesional pada awalnya memerlukan standar pendidikan umum yang tinggi, diikuti oleh pendidikan khusus pelatihan dan ujian profesional dalam subyek-subyek yang relevan, dan pengalaman kerja. Hal ini harus menjadi pola pengembangan yang normal untuk anggota.

## 2. Pemeliharaan Kompetensi Profesional

- a. Kompetensi harus dipelihara dan dijaga melalui komitmen untuk belajar dan melakukan peningkatan profesional secara berkesinambungan selama kehidupan profesional anggota.
- b. Pemeliharaan kompetensi profesional memerlukan kesadaran untuk terus mengikuti perkembangan profesi akuntansi, termasuk di antaranya pertanyaan-pertanyaan akuntansi, auditing dan peraturan lainnya, baik nasional maupun internasional relevan.
- c. Anggota harus menerapkan suatu program yang dirancang untuk memastikan terdapatnya kendali mutu atas pelaksanaan jasa profesional yang konsisten dengan standar nasional dan internasional.
- d. Menurut Yulius Jogi Cristiawan dalam Rahardja (2014) mengartikan kompetensi sebagai berikut: “Kompetensi berkaitan dengan pendidikan dan pengalaman memadai yang dimiliki auditor sektor publik dalam bidang auditing dan akuntansi”. Oklivia dan Marlinah (2014) menyatakan dengan indikator kompetensi dalam penelitiannya yaitu: (1) pengetahuan umum yang di miliki (2) Mutu personal, (3) Keahlian khusus. Semakin tinggi kompetensi yang dimiliki oleh auditor maka dapat memudahkan auditor dalam memecahkan sesuatu masalah yang hadapinya dikemudian hari dalam menjalankan tugasnya (Srimindarti & Wulandari, 2020). Berdasarkan pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa auditor harus senantiasa bertindak sebagai seseorang yang ahli dalam bidang akuntansi dan bidang auditing. Dalam melaksanakan audit untuk dapat sampai pada suatu pernyataan pendapat.

### 2.7.1 Mutu Personal

Mutu personal merupakan aspek yang terdapat pada sifat, motif-motif, system nilai, pengetahuan dan keterampilan dimana yang akan mengarahkan seseorang

kepada tingkah laku. Sedangkan, mutu personal seseorang dipengaruhi oleh bagaimana keadaan psikologi seseorang tersebut. Badjuri (2008) dalam Budi (2018) Psikologi yang berarti dalam bahasa Yunani yaitu pengetahuan mempelajari tentang jiwa yang terdapat pada seseorang dalam latar belakangnya. Jadi, mutu personal merupakan kualitas seseorang. Mutu personal mencakup aspek-aspek pribadi yang mencakup sifat, motif-motif, sistem nilai, sikap, pengetahuan dan keterampilan dimana kompetensi akan mengarahkan tingkah laku, sedangkan tingkah laku akan menghasilkan kinerja. Mutu personal dipengaruhi oleh bagaimana keadaan psikologi seseorang tersebut. Dalam menjalankan tugasnya, seorang auditor harus memiliki mutu personal yang baik, seperti:

- a) Berpikiran terbuka (open-minded);
- b) Berpikiran luas (broad-minded);
- c) Mampu menangani ketidakpastian;
- d) Mampu bekerjasama dalam tim;
- e) Rasa ingin tahu (inquisitive);
- f) Mampu menerima bahwa tidak ada solusi yang mudah;
- g) Menyadari bahwa beberapa temuan dapat bersifat subjektif.

### **2.7.2 Pengetahuan Umum**

Secara konseptual dan teoritis pengetahuan merupakan kecakapan seseorang dalam menerapkan berbagai standar, prosedur, teknik pemeriksaan, prinsip, serta pemahaman terhadap dasar dari berbagai pengetahuan. Notoatmodjo (2012) dalam Jumiaty (2018) menyatakan pengetahuan adalah hasil segala sesuatu yang dilihat, dikenal, dimengerti terhadap suatu objek tertentu yang ditangkap melalui panca indera yakni, indera pendengaran, penglihatan, penciuman, perasaan dan perabaan dan ini terjadi setelah seseorang melakukan penginderaan terhadap suatu objek. Penginderaan terjadi melalui panca indera manusia yakni, indera pendengaran, penglihatan, penciuman, perasaan dan perabaan. Sebagian pengetahuan manusia didapat melalui mata dan telinga.

Pengetahuan yang tercakup dalam domain kognitif menurut Notoatmodjo (2012) mempunyai 6 tingkatan, yaitu: a. Tahu (know) Tahu diartikan sebagai mengingat kembali (recall) suatu materi yang telah dipelajari dan diterima dari

sebelumnya. Tahu merupakan tingkatan yang apa yang telah dipelajari antara lain mampu menyebutkan, menguraikan, mendefinisikan suatu materi secara benar. Misalnya, seorang siswa mampu menyebutkan bentuk bullying secara benar yakni bullying verbal, fisik dan psikologis. Untuk mengetahui atau mengukur bahwa orang tahu sesuatu dapat menggunakan sebuah pertanyaan misalnya: apa dampak yang ditimbulkan jika seseorang melakukan bullying, apa saja bentuk perilaku bullying, bagaimana upaya pencegahan bullying di sekolah.

b. Memahami (comprehension) Memahami merupakan suatu kemampuan untuk menjelaskan dan menginterpretasikan materi yang diketahui secara benar. Orang yang telah paham terhadap suatu materi atau objek harus dapat menyebutkan, menjelaskan, menyimpulkan, dan sebagainya. Misalnya siswa mampu memahami bentuk perilaku bullying (verbal, fisik dan psikologis), tetapi harus dapat menjelaskan mengapa perilaku bullying secara verbal, fisik maupun psikologis dapat merugikan diri sendiri dan orang lain.

c. Aplikasi (application) Aplikasi merupakan kemampuan seseorang yang telah memahami suatu materi atau objek dapat menggunakan atau mengaplikasikan prinsip yang diketahui tersebut pada situasi atau kondisi yang sebenarnya. Aplikasi disini dapat diartikan sebagai aplikasi atau penggunaan hukum-hukum, rumus, metode, prinsip, dan sebagainya dalam konteks atau situasi yang lain. Misalnya, seseorang yang telah paham tentang proses penyuluhan kesehatan, maka dia akan mudah melakukan kegiatan penyuluhan kesehatan dimana saja dan seterusnya.

d. Analisis (analysis) Analisis merupakan suatu kemampuan seseorang untuk menjabarkan materi atau objek tertentu ke dalam komponen yang terdapat dalam suatu masalah dan berkaitan satu sama lain. Pengetahuan seseorang sudah sampai pada tingkat analisis, apabila orang tersebut telah dapat membedakan, memisahkan, mengelompokkan dan membuat diagram (bagan) terhadap pengetahuan atas objek tertentu. Misalnya, dapat membedakan antara bullying dan school bullying, dapat membuat diagram (flow chart) siklus hidup cacing kremi, dan sebagainya.

e. Sintesis (synthesis) Sintesis merupakan suatu kemampuan seseorang untuk meletakkan atau menghubungkan bagian-bagian suatu objek tertentu ke dalam bentuk keseluruhan yang baru. Dengan kata lain sintesis adalah suatu kemampuan untuk menyusun formulasi baru dari formulasi-formulasi yang telah ada. Misalnya, dapat meringkas suatu cerita dengan

menggunakan bahasa sendiri, dapat membuat kesimpulan tentang artikel yang telah dibaca atau didengar. f. Evaluasi (evaluation) Evaluasi merupakan suatu kemampuan seseorang untuk melakukan penilaian terhadap suatu materi atau objek tertentu. Penilaian itu didasarkan pada suatu kriteria yang ditentukan sendiri, atau menggunakan kriteria-kriteria yang telah ada. Misalnya, seorang guru dapat menilai atau menentukan siswanya yang rajin atau tidak, seorang ibu yang dapat menilai manfaat ikut keluarga berencana, seorang bidan yang membandingkan antara anak yang cukup gizi dengan anak yang kekurangan gizi, dan sebagainya.

### **2.7.3 Keahlian Khusus**

Keahlian berasal dari kata ahli yang artinya dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia ialah orang yang mahir; paham sekali di suatu ilmu sedangkan khusus memiliki arti tidak umum. Jadi keahlian khusus merupakan seseorang kemahiran dalam suatu ilmu dalam bidang tertentu/tidak umum. Di dalam SPAP Seksi 210 PSA No.04 (2001:210.1) yang tercantum dalam standar umum pertama berbunyi : “Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor”. Standar umum pertama ini menegaskan bahwa betapapun kemampuan seseorang dalam bidang-bidang lain, termasuk dalam bidang bisnis dan keuangan, ia tidak dapat memenuhi persyaratan yang dimaksudkan dalam standar auditing ini, jika tidak memiliki pendidikan serta pengalaman memadai dalam bidang auditing.

## **2.8 Audit Tenure**

Buchori dan Budiantoro (2019) menyatakan lamanya hubungan kerjasama antara auditor dan klien dapat membuat auditor lebih mengetahui mengenai kondisi perusahaan sehingga dapat mempermudah adanya pemeriksaan dan dapat dengan mudah mendeteksi dan melaporkan pada laporan auditor. Masa jabatan auditor berkeja disuatu KAP dalam memberikan jasa audit yang telah dilakukan terhadap klien menimbulkan potensi kedekatan antara mereka (Rehmi & Setiawan, 2019).

Dalam Peraturan Menteri Keuangan No.17/PMK.01/2008 audit tenure identik dengan masa pemberian jasa bagi akuntan public. Berdasarkan peraturan tersebut dapat disimpulkan hal sebagai berikut:

- a. Batas waktu maksimal pemberian jasa audit (tenure KAP) oleh suatu KAP kepada perusahaan menggunakan jasa suatu KAP selama 6 tahun berturut-turut, maka perusahaan tersebut wajib mengganti KAP untuk audit tahun berikutnya (rotasi audit).
- b. Batas waktu maksimal pemberian jasa audit oleh auditor (tenure KAP) kepada perusahaan adalah 3 tahun berturut-turut. Setelah perusahaan tersebut wajib mengganti auditor untuk audit tahun berikutnya.
- c. Perusahaan dapat menggunakan jasa KAP dan/atau auditor yang telah mencapai batas maksimal tersebut kembali setelah perusahaan diaudit oleh KAP dan auditor lain selama satu tahun buku.
- d. Peraturan perubahan komposisi akuntan public pada suatu KAP berimplikasi pada kewajiban rotasi KAP. KAP yang berganti rekan (sehingga berganti nama) dan melakukan perubahan komposisi akuntan, namun 50% atau lebih akuntan publiknya masih sama, dianggap sebagai KAP yang sama.

### **2.8.1 Lamanya Bekerja atau Pengalaman Bekerja**

Lamanya bekerja atau pengalaman bekerja merupakan suatu karakteristik biografis dalam konsep karakter individu. Menurut wariati (2015) menyatakan suatu pengetahuan, kemampuan dan keterampilan yang dimiliki pegawai untuk mengemban tanggung jawab dari lamanya bekerja. Masa kerja pekerjaan terdahulu dari seseorang karyawan merupakan indikator perkiraan yang ampuh atas pengunduran diri karyawan dimasa mendatang (Robbins, 2006). Menurut Handoko dalam Geovani (2016) menyatakan faktor – faktor yang mempengaruhi lama kerja diantaranya:

1. Kompensasi hasil kerja yang diberikan kepada karyawan.
2. Tingkat kepuasan kerja karyawan.
3. Pengembangan karir karyawan.
4. Stres lingkungan kerja karyawan.

Dapat dikategorikan menjadi 4 yaitu:

1. Lama bekerja kategori baru: 0 – 1 tahun.
2. Lama bekerja kategori sedang pertama: 1 – 2 tahun.
3. Lama bekerja kategori sedang kedua: 3 – 4 tahun.
4. Lama bekerja kategori lama: > 4 tahun

### **2.8.2 Banyaknya Tugas Pemeriksaan**

Banyak tugas pemeriksaan merupakan jumlah hasil dari pemeriksaan terdapat pada pengumpulan atas pengevaluasian terhadap bukti mengenai informasi. Pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat atas kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. Dapat dikatakan bahwa suatu proses pemeriksaan audit yang dilakukan secara sistematis pada laporan keuangan, pengawasan intern dan catatan akuntansi suatu perusahaan (Arens, 2015:2).

### **2.9 Ukuran Perusahaan**

Menurut Bringham dan Houston dalam Hidayat (2019), Ukuran perusahaan merupakan ukuran besar kecilnya sebuah perusahaan yang ditunjukkan pada nilai total asset yang dimiliki antara lain; total penjualan, jumlah laba, beban pajak dan lain-lain. Ukuran perusahaan kecil memiliki informasi dengan system pengawasan yang lemah, dan kurang di perhatikan oleh pemegang saham (Rahmi & Setiwan, 2019). Di mana ukuran perusahaan bisa didefinisikan sebagai rata - rata hasil penjualan pada periode berjalan sampai dengan beberapa tahun yang akan datang. Hasil penjualan ini tentunya sudah dikurangi dengan besaran biaya yang dikeluarkan setiap bulannya dalam periode tahun berjalan dan beberapa tahun yang akan datang. Apabila hasil penjualan lebih kecil dari biaya yang dikeluarkan, maka perusahaan tentu saja dalam keadaan rugi dan jumlah penjualan lebih besar dari biaya yang dikeluarkan maka pendapatan yang diperoleh semakin besar tentunya besaran penghasilan ini adalah sebelum dikenai pengurangan pajak. Hal ini sangat tidak diinginkan oleh pemilik perusahaan. Oleh karena itu semua perusahaan pasti mengupayakan agar usaha yang dijalankan memperoleh laba. Menurut Undang-undang No.20 Tahun 2008 tentang usaha kecil, mikro dan menengah, perusahaan dibagi dalam empat jenis, yaitu:

1. Usaha mikro, adalah usaha produktif milik orang perorangan dan/atau badan usaha perorangan yang memenuhi kriteria usaha mikro sebagaimana diatur dalam undang-undang ini.
2. Usaha kecil, adalah usaha ekonomi produktif yang berdiri sendiri, yang dilakukan oleh orang perorangan atau badan usaha yang bukan merupakan anak perusahaan atau bukan cabang perusahaan yang dimiliki, dikuasai, atau menjadi bagian baik langsung maupun tidak langsung dari usaha menengah atau usaha besar yang memenuhi kriteria usaha kecil sebagaimana dimaksud dalam undang-undang ini.
3. Usaha menengah, adalah usaha ekonomi produktif yang berdiri sendiri, yang dilakukan oleh orang perorangan atau badan usaha yang bukan merupakan anak perusahaan atau cabang perusahaan yang dimiliki, dikuasai, atau menjadi bagian baik langsung maupun tidak langsung dengan usaha kecil atau usaha besar dengan jumlah kekayaan bersih atau hasil penjualan tahunan sebagaimana diatur dalam undang-undang ini.
4. Usaha besar, adalah usaha ekonomi produktif yang dilakukan oleh badan usaha dengan jumlah kekayaan bersih atau hasil penjualan tahunan lebih besar dari usaha menengah, yang meliputi usaha nasional milik negara atau swasta, usaha patungan, dan usaha asing yang melakukan kegiatan ekonomi di Indonesia.

## **2.10 Hubungan Antar Variabel**

### **2.10.1 Hubungan Antar Fee Audit terhadap Kualitas Audit**

*Fee* audit adalah imbalan dalam bentuk uang atau barang atau bentuk lainnya yang diberikan kepada atau diterima dari klien atau pihak lain untuk memperoleh perikatan dari klien atau pihak lain (Nuridin & Dista Widiasari, 2016). Biaya audit dapat dijelaskan sebagai jumlah yang dibebankan oleh auditor untuk tugas audit yang dilakukan di luar (Abdul, 2017). Hasil audit yang dapat dipercaya dan akurat dengan ruang lingkup prosedur audit yang luas menghasilkan kualitas audit yang tinggi dan hasil (Chrisdinawidanty, 2016).

Penelitian terdahulu yang dilakukan Nuridin dan Dista Widiyanti (2016), Abdul (2017) dan Novrilia (2019) menyatakan bahwa *fee* audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Semakin besar *fee* yang diterima seorang auditor maka semakin luas juga ruang lingkup (*scope*) yang dimiliki dalam menilai suatu kewajaran, namun *fee* yang besar diterima dapat menimbulkan perpihakan auditor kepada pihak klien. Sehingga resiko kualitas audit yang dihasilkan itu sendiri semakin tinggi. Berdasarkan pemaparan diatas dapat diajukan rumusan hipotesis sebagai berikut:

**H1: *Fee* Audit secara parsial berpengaruh terhadap Kualitas Audit**

**2.10.2 Hubungan antar Independensi terhadap Kualitas Audit**

SA seksi 290 menyebutkan bahwa “Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor”. Septony dan Arthur (2019) menyatakan tanpa independensi kualitas audit dan tugas deteksi audit akan dipertanyakan. Sikap mental independen dalam opini yang dikeluarkan harus dipertahankan untuk menciptakan suatu kredibilitas dalam laporan keuangan, sehingga jika terdapat auditor tidak independen maka suatu kualitas audit yang dihasilkan tidak baik (Wirama, 2015).

Penelitian terdahulu yang dilakukan Wiratama dan Budiarta (2015), Zam dan Sri Rahayu, (2015), Ariningsih dan Mertha, (2017), Syaifuddin (2019), Reni dan Immanuela (2019), Septony dan Arthur (2019) menyatakan bahwa independensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit.

Pada dasarnya jika auditor kehilangan sikap independensi yang dimiliki secara langsung auditor akan kehilangan sikap untuk mempertahankan kebebasan berpendapat dan akan mempengaruhi kredibilitas atas laporan keuangan. Berdasarkan pemaparan diatas dapat diajukan rumusan hipotesis sebagai berikut:

**H2: Independensi secara parsial berpengaruh terhadap Kualitas Audit**

**2.10.3 Hubungan antar Kompetensi terhadap Kualitas Audit**

Semakin tinggi kompetensi yang dimiliki oleh auditor maka dapat memudahkan auditor dalam memecahkan sesuatu masalah yang hadapinya dikemudian hari dalam menjalankan tugasnya (Srimindarti & Wulandari, 2020).

Kompetensi adalah suatu pekerjaan sesuai dengan jabatan yang dimiliki dalam menuntukan kewenangan, kecekapan, dan kemampuan seorang dalam melaksanakan tugasnya (Agytri dan Nur, 2019). Oklivia dan Marlinah (2014) menyatakan dengan indikator kompetensi dalam penelitiannya yaitu: (1) pengetahuan umum yang di miliki (2) Mutu personal, (3) Keahlian khusus.

Penelitian terdahulu yang dilakukan Oklivia dan Marlinah (2014), Kovinna, dan Betri (2014), Reni dan Immanuela (2019) menyatakan bahwa kompetensi berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit.

Secara keseluruhan semakin tinggi kompetensi yang dimiliki oleh auditor maka semakin mudah auditor dalam menyelesaikan pekerjaannya dan dengan mudah auditor memahami bisnis kliennya. Berdasarkan pemaparan diatas dapat diajukan rumusan hipotesis sebagai berikut:

**H3: Kompetensi secara parsial berpengaruh terhadap Kualitas Audit.**

#### **2.10.4 Hubungan antar Audit Tenure terhadap Kualitas Audit**

Audit tenure adalah masa jabatan auditor berkeja disuatu KAP dalam memberikan jasa audit yang telah dilakukan terhadap klien menimbulkan potensi kedekatan antara mereka (Rehmi dan Setiawan, 2019). Buchori dan Budiantoro (2019) menyatakan lamanya hubungan kerjasama antara auditor dan klien dapat membuat auditor lebih mengetahui mengenai kondisi perusahaan sehingga dapat mempermudah adanya pemeriksaan dan dapat dengan mudah mendeteksi dan melaporkan pada laporan auditor independen.

Penelitian terdahulu yang dilakukan Hasanah dan Putri (2018) menyatakan bahwa audit tenure berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Ditahun berikutnya penelitian yang dilakukan Rehmi, Setiawan, Dkk (2019) menyatakan audit tenure berpengaruh terhadap kualitas audit.

Semakin lama suatu hubungan perikatan yang dijalani oleh auditor maka semakin besar kedekatan yang dimiliki tersebut sehingga bisa menimbulkan terjadi kecurangan atau menimbulkan hubungan istimewa yang dimiliki dan mempengaruhi kualitas audit itu sendiri. Berdasarkan pemaparan diatas dapat diajukan rumusan hipotesis sebagai berikut:

**H4: Audit Tenure secara persial berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.**

#### **2.10.5 Hubungan antar Ukuran Perusahaan terhadap Kualitas Audit**

Febriyanti dan Merta (2014) menyatakan perusahaan yang besar mencerminkan laba yang besar dan mencerminkan laporan keuangan yang stabil. Ukuran perusahaan merupakan ukuran besar kecilnya sebuah perusahaan yang ditunjukkan pada nilai total asset yang dimiliki antara lain; total penjualan, jumlah laba, beban pajak dan lain-lain (Hidayat, 2019). Menurut Rahmi dan Setiwan (2019) menyatakan suatu perusahaan kecil memiliki informasi dengan system pengawasan yang lemah, dan kurang di perhatikan oleh pemegang saham.

Penelitian terdahulu Febriyanti dan Merta (2014), Hidayat dan Hapsari (2019) menyatakan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Namun berbeda dengan hasil penelitian Hasanah (2018) menyatakan bahwa ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

Ukuran perusahaan besar biasanya memiliki tingkat pengawasan yang tinggi dan ketat sehingga kecil kemungkinan untuk melakukan tindak kecurangan (*fraud*). Berdasarkan pemaparan diatas dapat diajukan rumusan hipotesis sebagai berikut:

**H5: Ukuran perusahaan tidak berpengaruh signifikan terhadap Kualitas Audit.**

#### **2.11 Variabel Hipotesis**

Hipotesis dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H1: *Fee* Audit berpengaruh terhadap Kualitas Audit.

H2: Independensi berpengaruh terhadap Kualitas Audit.

H3: Kompetensi berpengaruh terhadap Kualitas Audit.

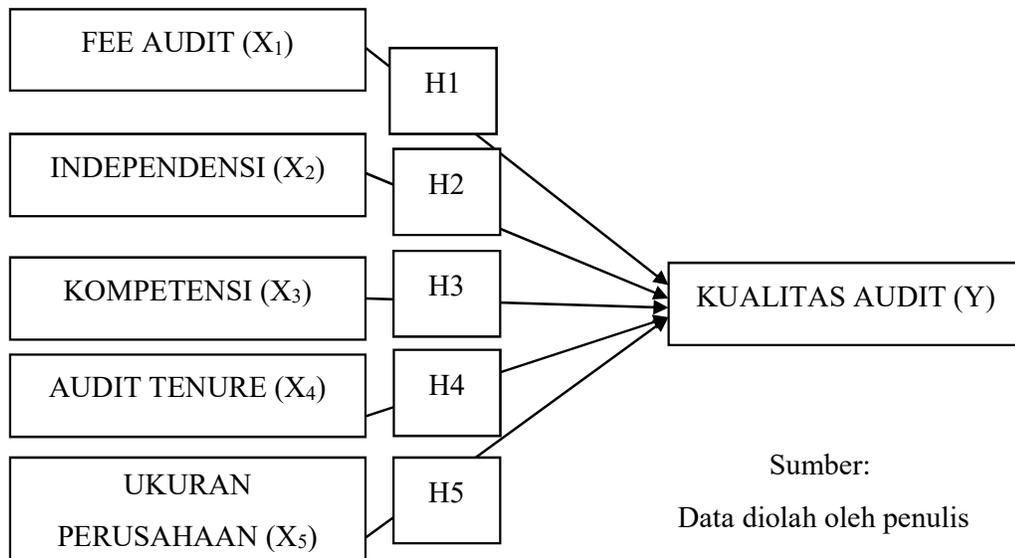
H4: Audit Tenure berpengaruh terhadap Kualitas Audit.

H5: Ukuran Perusahaan berpengaruh terhadap Kualitas Audit.

## 2.12 Kerangka Konseptual

Konsep dari penelitian yang dibuat untuk menetapkan konsep sesuai dengan judul pada setiap variabel penelitian. Penelitian ini menggunakan 2 variabel yaitu variabel bebas (*independent variavbles*) dan variabel terikat (*dependent variables*). Variabel bebas yang digunakan dalam penelitian ini adalah *fee* audit, independensi, kompetensi, audit tenure, ukuran perusahaan dan yang menjadi variabel terikat adalah kualitas audit. Penelitian akan meneliti apakah *fee* audit, independensi, kompetensi, audit tenure, ukuran perusahaan sebagai variabel bebas memiliki pengaruh terhadap kualitas audit.

**Gambar 2.1 Kerangka Konseptual Penelitian**



Sumber:  
Data diolah oleh penulis

Keterangan:

- X1 : FEE AUDIT
- X2 : INDEPEDENSI
- X3 : KOMPETENSI
- X4 : AUDIT TENURE
- X5 : UKURAN PERUSAHAN
- Y : KUALITAS AUDIT
- H : HIPOTESIS