

## **BAB II**

### **KAJIAN PUSTAKA**

#### **2.1 Review Penelitian Terdahulu**

Panjaitan dan Chariri (2013) menyatakan Audit Tenure berpengaruh positif terhadap kualitas audit, Ukuran KAP tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit, Spesialisasi Auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Abdul Hamid (2013) menyatakan Berdasarkan hasil temuan dan pengujian hipotesis yang telah diajukan dapat disimpulkan bahwa, KAP dengan masa perikatan lebih dari 3 tahun tidak lebih berkualitas daripada KAP dengan masa perikatan kurang dari 3 tahun. Ukuran KAP dapat mempengaruhi kualitas audit. KAP big four atau internasional lebih berkualitas daripada KAP non big four.

Febrianti dan Mertha (2014) menyatakan Tenure Audit berpengaruh negatif terhadap kualitas audit, Rotasi KAP tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, Ukuran KAP tidak berpengaruh terhadap kualitas audit sedangkan Ukuran Perusahaan Klien berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Kurniasih dan Rohman (2014) menyatakan bahwa Fee Audit dan Rotasi Audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit, sedangkan Audit Tenure berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

Nadia (2015) menyatakan Tenure KAP, Reputasi KAP dan Rotasi KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Hasanah dan Putri (2018) menyatakan bahwa Ukuran Perusahaan Klien tidak mempengaruhi kualitas audit, sedangkan Audit Tenure berpengaruh terhadap kualitas audit.

Fitriany dkk (2015) menyatakan bahwa Audit tenure, Rotasi KAP dan Spesialisasi KAP berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

Sutrisno T, dkk (2017) menyatakan bahwa Rotasi Audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit, sedangkan Leverage berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

Wahono dan Setyadi(2014) menyatakan bahwa Tenur KAP , ,Reputasi KAP dan Ukuran Perusahaan Klien berpengaruh positif terhadap kualitas audit pada perusahaan industri barang konsumsi yang terdaftar di BEI tahun 2011-2013.

Adhiyani (2016) menyatakan bahwa hasil analisis dari pengaruh variabel audit tenure dan audit fee terhadap kualitas audit pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia dapat ditarik kesimpulan bahwa terdapat satu hipotesa. Hipotesa tersebut adalah audit tenure berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Namun terdapat satu hasil pengujian yang hipotesanya tidak terdukung oleh data yaitu audit fee berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Pamungkas (2016) menyatakan bahwa Ukuran KAP tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Semakin tinggi ukuran KAP perusahaan tidak akan meningkatkan kualitas audit. Tenure Audit tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Kepemilikan manajerial berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Prasetia dan Rozali (2016) menyatakan bahwa Tenure Audit dan Rotasi Audit berpengaruh negatif terhadap kualitas audit pada perusahaan manufaktur, sedangkan reputasi KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit pada perusahaan manufaktur.

Salleh dan Jasmani (2014) menyatakan bahwa penelitian ini menunjukkan bahwa perusahaan audit Non-Big Four diterbitkan lebih berkualitas pendapat. Hubungan antara perusahaan audit terkemuka dan rotasi mitra audit wajib tampak signifikan.

Benjamin, et al. (2017) menyatakan bahwa penelitian ini menunjukkan bahwa biaya audit, audit tenure, ukuran klien dan rasio leverage menunjukkan hubungan yang signifikan terhadap kualitas audit.

Lu Huang, et al. (2015) menyatakan bahwa penelitian ini menunjukkan bahwa spesialisasi industri secara signifikan mengurangi tingkat tekanan waktu, menunjukkan bahwa auditor spesialis industri bekerja lebih banyak secara efisien dan menghadapi lebih sedikit tekanan waktu dibandingkan dengan auditor non spesialis. Tidak signifikan hubungan ada antara ukuran klien dan tekanan waktu, menunjukkan bahwa perusahaan audit cenderung memiliki kekuatan yang lebih kuat dan menahan tekanan dari klien untuk mengurangi jam audit ketika mengaudit perusahaan besar.

## **2.2 Landasan Teori**

### **2.2.1 Teori Agensi**

Teori keagenan (*agency theory*) menjelaskan hubungan antara pemilik modal (*principal*) dengan pengelola dana (*agent*). Dalam perusahaan, investor atau pemegang saham merupakan seorang *principal* dan manajer berperan sebagai agent yang mempunyai tanggung jawab besar atas kegiatan operasional perusahaan yang dikelolanya. Panjaitan (2014) menyatakan bahwa tujuan utama dari teori agensi adalah untuk menyelesaikan permasalahan agensi yang timbul akibat pihak-pihak yang melakukan kerja sama memiliki tujuan yang berbeda-beda. Jensen, M. C., & Meckling(1976) menjelaskan bahwa teori keagenan muncul ketika terjadi pemisahan antara pemilik sebagai *principal* dan manajer sebagai *agent* yang dimana keduanya cenderung mementingkan kepentingannya masing-masing.

Adanya perbedaan kepentingan tersebut menimbulkan adanya konflik kepentingan antara *principal* dan agent. *Principal* memiliki kewajiban untuk memberi upah atas jasa yang diberikan oleh agen untuk memaksimalkan keuntungannya. Seorang *principal* berhak mengetahui aktivitas yang dilakukan agen (manajemen) atas dana yang ia tanamkan dalam perusahaan tersebut. Dalam kenyataannya seorang *principal* tidak bisa memantau aktivitas agen dalam perusahaan setiap harinya. Di sisi lain agen (manajer) memiliki akses yang lebih luas untuk mengetahui informasi internal dan prospek perusahaan pada tahun-tahun selanjutnya dibandingkan dengan

*principal* atau pemegang saham. Oleh karena itu untuk memastikan bahwa agen bekerja sesuai dengan keinginan *principal* maka seorang agen (manajer) harus membuat laporan pertanggungjawaban setiap akhir periode dalam bentuk laporan keuangan yang nantinya akan diserahkan kepada *principal*.

Dalam konteks keagenan, dibutuhkan peran pihak ketiga yang independen yaitu auditor independen untuk menjadi mediator antara *principal* dan *agen*. Pihak ketiga ini berfungsi memonitor perilaku manajer sebagai agen dan memastikan agent sudah bertindak sesuai dengan kepentingan *principal*. Auditor adalah pihak yang dianggap mampu menjembatani kepentingan pihak *principal* dengan pihak manajer sebagai bentuk pertanggungjawaban pihak manajer kepada pihak *principal*.

### **2.2.2 Independensi**

Standar Umum kedua dalam SA seksi 220 menyatakan dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor. Standar ini mengharuskan auditor bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum (SPAP, 2011).

Auditor dituntut untuk senantiasa mempertahankan sikap independen didalam melaksanakan tugas dan tanggung jawab yang diberikan. Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, dan tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya (Mulyadi, 2017).

Secara umum, ada dua bentuk independensi auditor : independence in fact and independence in appearance. Independence in fact menuntut auditor agar membentuk opini dalam laporan audit seolah-olah auditor itu pengamat professional, tidak berat sebelah. Independence in appearance menuntut auditor untuk menghindari situasi yang dapat membuat orang lain mengira bahwa dia tidak mempertahankan pola pikiran yang adil ( Porter et al., 2003 dalam Nasser et al., 2006).

Selain harus mampu mempertahankan sikap mental independen, auditor juga diharapkan sebisa mungkin menghindari keadaan-keadaan yang dapat mengakibatkan masyarakat meragukan independensinya. Dengan demikian, disamping auditor harus benar-benar independen, ia masih juga harus menimbulkan persepsi dikalangan masyarakat bahwa ia benar-benar independen ( Mulyadi, 2017).

Dalam kenyataannya, auditor seringkali menemui kesulitan dalam mempertahankan sikap mental independen. Keadaan yang sering kali mengganggu sikap mental independen auditor adalah sebagai berikut (Mulyadi, 2017):

1. Sebagai seorang yang melaksanakan audit secara independen, auditor dibayar oleh kliennya atas jasa tersebut.
2. Sebagai penjual jasa seringkali auditor mempunyai kecenderungan untuk memuaskan keinginan kliennya.
3. Mempertahankan sikap mental independen seringkali dapat menyebabkan lepasnya klien.

Terlepas dari banyaknya ancaman dan fenomena yang dapat mempengaruhi independensinya, seorang auditor harus mampu bersikap profesional sehingga terjaminnya independensi dengan sendirinya juga menciptakan kualitas audit yang lebih baik.

### **2.2.3. Kualitas Audit**

Kualitas audit dijadikan sebagai dasar baik buruknya sebuah laporan keuangan yang telah diaudit, kualitas audit didalam penelitian ini dinilai menggunakan nilai akrual diskrisioner. Kualitas laporan audit ini sendiri dipengaruhi oleh beberapa faktor misalnya independensi auditor, sehingga bagi auditor kualitas audit dinilai berdasarkan apa yang mereka kerjakan sesuai dengan standart professional yang ada dengan tujuan untuk meminimalisir resiko yang ada dan bagi para pengguna laporan keuangan kualitas audit terjadi bila auditor memberikan jaminan bahwa dalam laporan keuangan tersebut sudah tidak ada salah saji yang material serta kecurangan-kecurangan (Harom, 2012).

Audit digunakan sebagai suatu alat untuk mengurangi kesalahan dan kecurangan dalam laporan keuangan yang menggunakan pihak ketiga (auditor) dalam memeriksa dan memberikan pandangan terhadap suatu laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen, dalam langkah pengambilan keputusan para pengguna laporan keuangan akan lebih mempercayai laporan keuangan yang telah diberikan pendapat oleh auditor daripada laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen, hal ini dikarenakan para pengguna laporan keuangan tidak percaya sepenuhnya terhadap manajemen. Oleh karena itu kualitas audit harus terus dipertahankan oleh seorang auditor dalam melakukan sebuah pemeriksaan terhadap suatu laporan keuangan.

Dalam perusahaan, audit sangat dibutuhkan karena opini auditor sebagai pihak ketiga yang independen berperan penting dalam menentukan kredibilitas laporan keuangan yang dihasilkan pihak manajemen. Menurut Mulyadi(2017), secara umum audit adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

Laporan keuangan yang berguna untuk pengambilan keputusan adalah laporan keuangan yang berkualitas. Oleh sebab itu kualitas audit merupakan hal yang sangat penting untuk dihasilkan oleh auditor dalam melakukan pengauditan Abdul(2008). Untuk menghasilkan kualitas audit yang baik, maka dalam prosesnya audit tidak boleh dilaksanakan oleh sembarang orang melainkan harus dilaksanakan oleh orang-orang yang berkompeten, independen serta profesional. De Angelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya.

Hartadi(2012) menyatakan bahwa kualitas adalah professionalism kerja yang harus benar-benar dipertahankan oleh akuntan publik professional. Independen sangat penting dimiliki oleh auditor dalam menjaga kualitas audit dimana akuntan publik lebih mengutamakan kepentingan public dibandingkan kepentingan manajemen atau kepentingan auditor sendiri dalam membuat laporan auditan. Hasil audit yang berkualitas dapat mempengaruhi citra dari Kantor Akuntan Public sendiri, dimana kualitas audit yang mengandung kejelasan informasi dari hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor atas laporan keuangan yang diaudit sesuai dengan standar *auditing*.

Kualitas audit diukur dengan cara yang berbeda-beda. Penelitian Nindita, C., & Siregar(2013) menggunakan proksi akrual *diskresioner* untuk mengukur kualitas audit. Panjaitan (2014)mengukur kualitas audit dengan nilai absolute akrual *diskresioner*. Sedangkan Febriyanti(2014) dan Kurniasih, M., & Rohman(2014) mengukur kualitas audit menggunakan variable *dummy*dengan uji regresi *logistic*. Dalam penelitian ini kualitas audit diukur menggunakan variabel dummy dengan uji regresi *logistic* sesuai dengan penelitian Febriyanti & Mertha (2014) dan Kurniasih & Rohman (2014).

DeAngelo (1981) dalam Nindita, C., & Siregar(2013) mengatakan kualitas audit didefinisikan sebagai peluang dimana seorang auditor eksternal mendeteksi kesalahan dalam laporan keuangan dan kemudian melaporkan kepada pengguna laporan keuangan tersebut. Maka dalam hal ini hal yang sangat dibutuhkan adalah independensi dan kompetensi. Untuk mendeteksi sebuah kesalahan-kesalahan yang ada dalam sebuah laporan keuangan diperlukan sebuah kompetensi yang matang seorang auditor yang didapat melalui pengalaman dan pembelajarannya. Sedangkan untuk melaporkan apa yang sebenarnya terjadi maka diperlukan sikap independensi dari seorang auditor untuk melaporkan sesuai dengan apa yang terjadi tidak menuruti apa yang diinginkan oleh klien.

Ada beberapa pihak yang memungkinkan mempengaruhi apa yang dikerjakan auditor yaitu manajer perusahaan, pemegang saham serta pihak ketiga yang berhubungan dengan perusahaan (Glodman dan 1974 dalam meutia 2004). Pihak tersebut berkepentingan dengan laporan keuangan yang dibuat oleh auditor sehingga pihak-pihak tersebut memberikan tekanan kepada auditor untuk membuat sebuah laporan keuangan sesuai dengan apa yang mereka inginkan. Hal ini tidak terlepas dari teori *agency* yang telah dijelaskan di atas, bahwa *principal* dan *agent* mementingkan keuntungan untuk dirinya sendiri.

Taylor (2005) dalam Jackson et al.(2008) mengatakan kualitas audit dapat dibedakan menjadi kualitas yang *actual* dan *perceived*. Yang dimaksud *actual* adalah laporan keuangan yang dibuat tidak memiliki salah saji material sedangkan *perceived* adalah kepercayaan dari pengguna laporan sudah tidak terdapat lagi salah saji material dalam laporan keuangan yang dibuat audit. Johnson et al. (2002) mengatakan jika auditor mampu menemukan salah saji yang material maka kualitas audit yang dihasilkan akan semakin baik, namun jika auditor tidak mampu menemukan salah saji yang material maka para auditor gagal dalam meningkatkan kualitas laporan auditnya.

#### **2.2.4. Masa Perikatan Audit**

Masa perikatan adalah lamanya masa perikatan auditor dengan klien dalam memberikan jasa audit yang telah disepakati. Lama atau singkatnya masa perikatan menjadi perdebatan karena masa perikatan dapat berdampak pada kinerja auditor pada perusahaan klien seperti hubungan emosional auditor dengan klien, independensi, dan lain-lain Nuratama(2011). Ghozali(2013) menyimpulkan bahwa hubungan yang lama antara auditor dengan kliennya berpotensi untuk menciptakan kedekatan antara mereka cukup untuk menghalangi independensi auditor dan mengurangi kualitas audit.



Carey dan Simnett (2006) 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.

Hubungan yang lama antara perusahaan dengan kantor akuntan dapat mengarahkan pada kedekatan antara kantor akuntan dengan manajemen perusahaan sehingga membuat sikap independen menjadi sulit untuk diterapkan oleh kantor akuntan ( Dao et al., 2008).

Penelitian yang dilakukan Hamid(2013) menyimpulkan bahwa masa perikatan yang singkat saat auditor mendapatkan klien baru membutuhkan waktu yang lama bagi auditor untuk memahami klien dan lingkungan bisnis klien tersebut. Masa perikatan yang disingkat membatasi auditor dalam memperoleh informasi dan bukti-bukti sehingga jika ada bukti-bukti berupa data atau dokumen yang hilang atau sengaja dihilangkan oleh manajer akan sulit ditemukan oleh auditor. Akan tetapi, masa perikatan yang singkat di sisi lain diharapkan dapat meningkatkan kompetensi auditor untuk menghasilkan kualitas audit yang optimal.

Di Indonesia ketentuan terkait masa perikatan audit telah diatur dalam PMK nomor 17/PMK.01/2008 yang mengatur masa perikatan KAP dari lima tahun buku berturut-turut menjadi enam tahun buku berturut-turut dan untuk Akuntan Publik masih sama yaitu tiga tahun berturut-turut. Dengan dikeluarkannya keputusan ini diharapkan dapat mencegah terjadinya kecurangan yang diakibatkan karena adanya kedekatan antara auditor dengan klien.

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik yang pada pasal 3 menyatakan sebagai berikut :

1. Pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas sebagaimana dimaksud dalam pasal 2 ayat (1) huruf a dilakukan oleh KAP paling lama untuk 6 (enam) tahun buku berturut-turut dan oleh seorang Akuntan Publik paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut.
2. Akuntan Public sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dapat menerima kembali penugasan audit umum untuk klien sebagaimana dimaksud pada ayat (1) setelah 1 (satu) tahun buku tidak memberikan jasa audit umum atas laporan keuangan tersebut.
3. Jasa audit umum atas laporan keuangan dapat diberikan kembali kepada klien yang sama melalui KAP sebagaimana dimaksud pada ayat (1) setelah 1 (satu) tahun buku tidak diberikan melalui KAP tersebut.
4. KAP yang melakukan perubahan komposisi Akuntan Publik yang mengakibatkan jumlah Akuntan Publik nya 50% (lima puluh per seratus) atau lebih berasal dari KAP yang telah menyelenggarakan audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas, diberlakukan sebagai kelanjutan KAP asal Akuntan Publik yang bersangkutan dan tetap diberlakukan pembatasan penyelenggaraan audit umum atas laporan keuangan sebagaimana dimaksud pada ayat (1).
5. Pendirian atau perubahan nama KAP yang komposisi Akuntan Publik nya 50% (lima puluh per seratus) atau lebih berasal dari KAP yang telah menyelenggarakan audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas, diberlakukan sebagai kelanjutan KAP asal Akuntan Publik yang bersangkutan dan tetap diberlakukan pembatasan penyelenggaraan audit umum atas laporan keuangan sebagaimana dimaksud pada ayat (1).

Dao et al. (2008) juga menyatakan kedekatan antara kantor akuntan publik dengan pihak manajemen juga dapat mempengaruhi kualitas audit. Karena semakin lama sebuah kantor akuntan publik berurusan dengan klien yang sama maka dapat menurunkan independensinya. Penurunan independensi dari kantor akuntan publik ini bisa disebabkan karena KAP tersebut takut akan kehilangan klien-klien yang potensial, hal ini biasanya

terjadi di KAP kecil yang mereka lebih bergantung terhadap keuangan dari kliennya.

Investigasi yang dilakukan AICPA Sinaga, D. M. T., & Ghozali (2012), menyatakan kegagalan audit tiga kali lebih mungkin pada tahun pertama dari ikatan yang dibuat dibandingkan dengan tahun-tahun berikutnya. Ini mengindikasikan bahwa seorang auditor yang semakin lama menangani klien maka akan semakin tidak memiliki independensi. Hal ini terjadi karena pada masa awal audit, auditor akan cenderung lebih independen yang menyebabkan ketidakpuasan klien terhadap kinerja auditor karena auditor tidak mau bernegosiasi mengenai pilihan-pilihan dalam hal audit.

Masa perikatan audit ini dijadikan dasar dalam penarikan hipotesis yang akan digunakan untuk mengukur kualitas laba suatu perusahaan, dengan asumsi masa perikatan audit akan mempengaruhi kualitas audit secara negatif pada laporan keuangan.

#### **2.2.5. Rotasi KAP**

Terjadinya kasus enron yang melibatkan KAP Andersen menarik perhatian perusahaan jasa akuntan publik, pasalnya sebagai pihak ketiga yang independen KAP Arthur Andersen yang mempunyai reputasi sangat baik seharusnya memperhatikan sikap independensi dan kualitas yang dihasilkan demi menjaga reputasi dan profesionalismenya. Demi mencegah terjadinya kasus serupa perusahaan jasa akuntan publik setuju untuk melakukan rotasi wajib KAP untuk menjaga independensi auditor pada KAP tersebut. Rotasi KAP adalah peraturan pergantian Kantor Akuntan Publik yang harus dilakukan oleh organisasi atau bisnis Ramdani(2016).

Lamanya hubungan antara klien dan auditor dapat mengganggu independensi serta keakuratan auditor untuk menjalankan tugas pengauditan Nugrahanti(2014). Oleh karena itu demi mencegah terjadinya hubungan special antara auditor dengan klien yang akan berdampak pada penurunan kualitas audit, maka dibutuhkan rotasi audit sesuai dengan peraturan yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 yang terbit pada tanggal 5 Februari 2008 dimana rotasi audit terhadap Akuntan

Public dilakukan dalam waktu tiga tahun sekali sedangkan rotasi audit terhadap Kantor Akuntan Publik dilakukan dalam waktu enam tahun sekali.

Selain itu, ketentuan terkait rotasi audit dikeluarkan oleh BAPEPAM-LK melalui Keputusan Ketua Bapepam dan LK Nomor KEP-310/BL/2008 tanggal 1 agustus 2008 yang menyatakan bahwa Kantor Akuntan Publik dan Akuntan Publik dapat menerima penugasan audit kembali untuk klien yang sama setelah 1 (satu) tahun buku tidak mengaudit klien tersebut. Peraturan-peraturan terkait rotasi audit tersebut dibuat dengan tujuan untuk meningkatkan kualitas audit dan menjaga independensi auditor Nindita, C., & Siregar(2013).

### **2.2.6. Ukuran Perusahaan Klien**

Ukuran perusahaan klien merupakan besar kecilnya ukuran sebuah perusahaan. Besar kecilnya perusahaan dapat dinyatakan dalam berbagai proksi, antara lain total asset, jumlah karyawan, total penjualan bersih, dan kapitalisasi pasar. Semakin besar asset dalam perusahaan maka semakin banyak modal yang ditanam. Semakin banyak penjualan maka semakin banyak perputaran uang dan laba perusahaan. Semakin tinggi kapitalisasi pasar maka semakin besar pula perusahaan tersebut dikenal dalam masyarakat (Darya, K., & Puspitasari, 2012).

Ukuran perusahaan dikelompokkan menjadi 3 yaitu perusahaan besar (*large firm*), perusahaan menengah (*medium-size*), dan perusahaan kecil (*small firm*).Paramitha, N. K. A., & Latrini(2015) menyatakan bahwa perusahaan kecil memiliki informasi dengan sistem pengawasan yang lemah dan kurang diperhatikan oleh pemegang sahamnya, sehingga perusahaan ini akan menghasilkan kualitas audit yang lebih berkualitas karena peningkatan kualitas audit akan lebih terlihat pada perusahaan kecil. Sedangkan pada perusahaan besar (*large firm*) memiliki sistem pengendalian internal yang lebih baik dibandingkan dengan perusahaan kecil. Oleh karena itu pada perusahaan besar peningkatan kualitas audit tidak begitu berpengaruh (Nugrahanti, 2014).

Ukuran perusahaan yang besar memiliki asset yang besar pula sehingga perusahaan cenderung memilih Kantor Akuntan Publik yang memiliki reputasi baik dan menawarkan fee audit yang tinggi untuk mendapatkan kualitas audit yang lebih baik daripada perusahaan kecil. Perusahaan kecil biasanya lebih memilih Kantor Akuntan Publik yang kecil untuk mengaudit perusahaannya untuk menekan cost yang dikeluarkan akan tetapi kualitas audit yang dihasilkan tetap baik namun tidak sebanding dengan kualitas audit yang dihasilkan Kantor Akuntan Publik besar.

### **2.2.7. Ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP)**

Menurut Wahyuni (2013) Ukuran KAP dibagi tiga yaitu KAP besar yaitu KAP yang berafiliasi dengan *big four*, KAP medium yaitu KAP *non big four* namun berafiliasi dengan Kantor Publik Asing (KAPA) atau organisasi audit asing (OAA) dan KAP kecil yaitu KAP *non big four* dan tidak berafiliasi dengan KAPA atau OAA. Spesialisasi KAP dapat didefinisikan sebuah KAP atau seorang auditor dengan keahlian, pengalaman dan pengetahuan yang spesifik dan mendalam dalam bidang industri tertentu menurut penelitian yang dilakukan Almutari (2007).

KAP Big Four dianggap cenderung memberikan kualitas audit yang baik. Ada empat kelebihan skala auditor menurut firth & Liau Tan (1998) dalam Rossieta dan Wibowo (2009), yaitu :

1. Besarnya jumlah dan ragam klien yang ditangani KAP;
2. Banyaknya ragam jasa yang ditawarkan;
3. Luasnya cakupan geografis, termasuk adanya afiliasi international;  
dan
4. Banyaknya jumlah staf audit dalam suatu KAP.

### **2.3 Hubungan Antar Variabel**

Berdasarkan landasan teori dan penelitian terdahulu, maka terdapat beberapa hipotesis yang dapat ditarik dan dikembangkan dalam penelitian ini, yaitu :

### **2.3.1. Pengaruh Masa Perikatan Audit terhadap Kualitas Audit**

Sumber dari masalah keagenan adalah terdapatnya perbedaan kepentingan antara manajemen dengan pemegang saham. Oleh sebab itu, untuk menyelaraskan tujuan antara kedua belah pihak maka dibutuhkan peran pihak ketiga yaitu auditor independen untuk melakukan audit dan memberikan opini atas kewajaran laporan keuangan yang dihasilkan pihak manajemen.

Masa Perikatan yang panjang akan berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit yang tinggi. Semakin lama Tenure KAP dengan klien, maka KAP tersebut akan memiliki pengetahuan dan informasi yang lebih luas terkait lingkungan bisnis klien. Hal tersebut akan membuat auditor menjadi lebih teliti dalam melakukan auditnya dan akan meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan (Efrain, 2010). Kasus yang menimpa KAP Arthur Andersen dan Enron mematahkan argument penelitian sebelumnya yang menyatakan bahwa semakin lamanya tenure maka akan semakin meningkat kualitas audit yang dihasilkan. KAP Arthur Andersen telah menjalin tenure dengan Enron selama hampir 20 tahun sehingga terjadi kedekatan antara klien dengan auditor yang menyebabkan independensi auditor menurun sebagai toleransi dari rasa kekeluargaan auditor terhadap kliennya (Panjaitan, 2014).

Giri (2010) menunjukkan bahwa Tenure KAP yang lama akan berpengaruh signifikan meningkatkan kualitas audit yang diukur dengan tingkat akrual lancar. Temuan ini mendukung suatu argumen bahwa semakin lama bertugas, KAP akan memiliki pengetahuan dan pengalaman untuk merancang prosedur audit yang baik dan benar.

Penelitian Myers dkk (2003) menguji hubungan antara tenure auditor dan kualitas audit didasarkan atas perdebatan mengenai rotasi wajib auditor. Mereka menggunakan akrual diskresioner sebagai proksi kualitas audit. Dengan menggunakan regresi, penelitian ini menemukan bahwa semakin lama tenure audit maka semakin rendah

akrual *diskresioner*. Akrual *diskresioner* yang rendah mengindikasikan kualitas audit yang tinggi.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Adhiyani (2016) menunjukkan bahwa audit *tenure* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Hal ini juga dikemukakan oleh Siregar et al. (2011) yang menyatakan bahwa masa perikatan audit berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Masa perikatan kurang dari enam tahun dianggap dapat menghasilkan kualitas audit yang lebih baik daripada masa perikatan yang lebih dari enam tahun. Dari penjelasan diatas, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah :

**H1: Audit Tenure berpengaruh negatif terhadap Kualitas Audit.**

### **2.3.2. Pengaruh Rotasi KAP terhadap Kualitas Audit**

Ada dua argumen mendasar yang mendukung rotasi mandatory, yaitu : (1) independensi auditor dapat dirusak oleh perhubungan jangka panjang dengan manager perusahaan; dan (2) kualitas dan kompetensi kerja auditor cenderung menurun secara signifikan dari waktu ke waktu (Giri, 2010), Rotasi wajib KAP diterapkan sebagai upaya dalam meningkatkan independensi auditor melalui pembatasan tenure, sehingga dapat mengurangi ancaman “keakraban” auditor dengan klien. Namun, argumen yang tidak mendukung penerapan rotasi wajib menyatakan bahwa rotasi wajib tidak efektif karena akan meningkatkan sejumlah biaya yang lebih besar bagi KAP maupun klien. Peningkatan biaya tersebut lebih besar dibandingkan dengan manfaat yang diperoleh apabila melakukan perikatan dengan auditor baru (Ryken dkk, 2007 dan GAO, 2003).

Dalam penelitian Siregar dkk (2011) menunjukkan variabel rotasi KAP signifikan berpengaruh positif terhadap DAC, ini berarti menurunnya kualitas audit. Pergantian KAP menyebabkan akrual diskresioner lebih tinggi dibandingkan apabila tidak dilakukan pergantian KAP.

Dalam penelitian Kwon dkk (2010) menunjukkan hasil bahwa setelah adanya rotasi wajib terdapat pengaruh terhadap jam audit yang meningkat, biaya audit meningkat dan kualitas audit yang diukur menggunakan akrual *diskresioner* sedikit menurun. Dalam penelitiannya menjelaskan bahwa memaksakan perusahaan dengan rotasi wajib dengan batas hubungan auditor – klien akan menimbulkan biaya yang tidak diinginkan.

Berdasarkan uraian diatas, rotasi KAP dapat menyebabkan klien kehilangan auditor yang sudah spesialis dalam perusahaannya. Dengan pergantian akuntan public, auditor harus belajar kembali dan harus beradaptasi kembali terhadap klien. Rotasi wajib juga dapat menambah biaya pergantian auditor. Argumen konseptual terdahulu menunjukkan bahwa rotasi KAP dapat berpengaruh negatif.

Setiap perusahaan seharusnya wajib melakukan rotasi audit partner sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17 Tahun 2008 tentang “Jasa Akuntan Publik”. Dalam peraturan tersebut dijelaskan bahwa Kantor Akuntan Publik hanya diperbolehkan memberikan jasa paling lama enam tahun buku berturut-turut. Rotasi KAP dilakukan untuk tetap menjaga kepercayaan publik terhadap KAP serta untuk meningkatkan kualitas audit (Prasetya dan Rozali, 2016).

Penelitian yang dilakukan oleh Kurniasih dan Rohman (2014) menunjukkan bahwa rotasi audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Ketika perusahaan melakukan pergantian KAP untuk mengaudit perusahaannya maka perusahaan tersebut pasti mengharapkan kualitas audit yang dihasilkan akan lebih baik dari KAP sebelumnya. Dari penjelasan diatas, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah :

**H2: Rotasi KAP berpengaruh positif terhadap Kualitas Audit**



### 2.3.3. Pengaruh Ukuran Perusahaan Klien terhadap Kualitas Audit

Seiring dengan ukuran perusahaan yang selalu mengalami peningkatan, perusahaan besar pasti akan menggunakan jasa auditor dari KAP besar yang *independen* dan *professional* untuk mendapatkan hasil audit yang berkualitas (sinaga & Ghozali, 2012). Semakin besar ukuran perusahaan maka akan semakin meningkat pula *agency cost* yang terjadi. Pada perusahaan kecil, kepercayaan pengguna laporan keuangan dianggap mampu mempromosikan investasi mereka dan dapat menjadikan perusahaan tersebut lebih dikenal publik dan investor. Sedangkan pada perusahaan besar yang sudah mendapatkan banyak perhatian dari publik dan investor harus mampu menjaga reputasi perusahaan mereka dengan menggunakan jasa KAP besar yang *independen* dan *professional* untuk meningkatkan kredibilitas laporan keuangan yang akan digunakan oleh pihak eksternal.

(Fernando, G. D., Ahmed M., 2010) menyatakan *internal control system* pada perusahaan yang berukuran besar cenderung lebih baik dan lebih efektif dibanding perusahaan yang berukuran kecil. Dengan *internal control system* yang baik akan memudahkan auditor dalam mendapatkan informasi yang dibutuhkannya dan pastinya akan meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan. Sebaliknya, jika *internal control system* perusahaan buruk maka kualitas audit cenderung akan menurun.

Penelitian (Febriyanti, 2014) menunjukkan bahwa ukuran perusahaan klien berpengaruh positif. Senada dengan hasil penelitian (Wahono, 2014) yang menyatakan bahwa ukuran perusahaan klien berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Semakin besar perusahaan maka semakin baik pula kualitas audit yang dihasilkan. Semakin besar perusahaan, perusahaan tersebut akan semaksimal mungkin dalam menjaga nama baik perusahaannya terhadap kepentingan publik. Dengan begitu hipotesis yang dirumuskan dalam penelitian ini adalah :

### **H3: Ukuran Perusahaan Klien berpengaruh positif terhadap Kualitas Audit.**

#### **2.3.4. Pengaruh ukuran KAP terhadap Kualitas Audit**

Ada dua perspektif mengenai hubungan antara Kantor Akuntan Publik dengan kualitas audit, perspektif yang pertama adalah perspektif ketergantungan ekonomi dan yang kedua adalah perspektif keseragaman kualitas. Hal ini diungkapkan oleh Choi et al. (2010).

Perspektif ketergantungan ekonomi (*economic dependence perspective*) adalah sebuah perspektif yang memandang bahwa sebuah Kantor Akuntan Publik yang memiliki ukuran lebih kecil akan lebih memihak dengan kepentingan ekonomi kliennya dibanding dengan resiko kegagalan atas audit yang dilakukan. Hal ini dikarenakan Kantor Akuntan Publik yang kecil lebih cenderung bergantung dengan seorang klien, berbeda dengan Kantor Akuntan Publik yang besar mereka tidak akan bergantung dengan seorang klien. Sebuah Kantor Akuntan Publik yang besar telah memiliki reputasi yang baik maka karena hal itu Kantor Akuntan Publik akan lebih cenderung menjaga reputasi yang telah baik ini sehingga membuat mereka tidak bergantung oleh seorang klien tertentu dan tidak mau mengkompromikan atas audit yang dilakukan sehingga kualitas audit yang dihasilkannya pun akan lebih baik.

Kantor Akuntan Publik yang berafiliasi dengan Kantor Akuntan Publik *Big Four* dianggap lebih memiliki independensi yang tinggi dan kualitas audit yang baik jika dibandingkan dengan Kantor Akuntan Publik yang kecil (*non Big Four*). Davidson ( dalam Habib, 2013) menemukan bahwa Kantor Akuntan Publik *Big Four* memiliki tendensi untuk melaporkan salah saji yang ditemukan. Selain itu, Kantor Akuntan Publik *Big Four* juga melaporkan penyimpangan akuntansi dan malpraktek dalam pelaporan keuangan klien. Auditor yang berasal dari KAP dengan reputasi tinggi akan cenderung menampilkan kualitas audit yang tinggi dengan opini yang sesuai

dengan laporan keuangan tahunan dan bersifat *reliable* (Krisnamurthy, dalam Habib 2013).

Perspektif keseragaman kualitas (*uniform quality perspective*) adalah sebuah perspektif yang mengatakan bahwa Kantor Akuntan Publik yang besar seperti *Big four* akan memberikan jasa audit dengan kualitas yang sama antara kantor afiliasi dengan ukuran yang berbeda di setiap wilayah dan Negara. Keseragaman kualitas audit ini dikarenakan Kantor Akuntan Publik yang besar cenderung menaruh perhatian yang lebih terhadap pelatihan untuk auditornya dan dilakukan evaluasi secara rutin, serta terdapat suatu standar yang mengatur mengenai prosedur audit yang harus dilakukan, dengan keseragaman prosedur ini diharapkan dapat menghasilkan suatu kualitas audit yang sama antara kantor pusat dan kantor afiliasi. Dengan pernyataan di atas maka dapat disimpulkan bahwa kualitas audit sebenarnya dipengaruhi oleh ukuran Kantor Akuntan Publik tingkat pusat bukan karena ukuran kantor akuntan publik tingkat afiliasi yang berarti ukuran kantor audit tidak memiliki pengaruh terhadap kualitas audit.

Karena terdapat perbedaan mengenai pandangan dari kedua perspektif di atas maka peneliti tertarik untuk mengajukan hipotesis sebagai berikut :

**H4: Ukuran Kantor Akuntan Publik berpengaruh positif terhadap Kualitas Audit**

## **2.4 Kerangka Konseptual**

Berdasarkan hipotesis penelitian yang telah disebutkan di atas, maka kerangka pemikiran dalam penelitian ini adalah tentang pengaruh masa perikatan audit, rotasi KAP, ukuran perusahaan klien dan ukuran KAP terhadap kualitas audit. Untuk pengembangan hipotesis, kerangka pemikiran teoritis ini dapat dilihat pada gambar 2.1 Variabel penelitian yang digunakan pada penelitian ini adalah variabel independen, yaitu masa perikatan audit, rotasi KAP, ukuran

perusahaan klien dan ukuran KAP. Sedangkan variabel dependen pada penelitian ini adalah kualitas audit.

**Gambar 2.1** Kerangka Pemikiran

