

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1 Review Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian yang telah dilakukan untuk meneliti faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit adalah:

Penelitian yang dilakukan oleh Riska Bainsi Nurshanti *et..al* (2014:2355-9357), dalam penelitian ini penulis menggunakan model analisis data dalam penelitian ini adalah regresi data panel dengan menggunakan software Eviews 9.0. Hasil penelitian menunjukkan bahwa tingkat signifikansi rotasi KAP sebesar 0.7444 lebih besar dari α 0.05, sehingga rotasi KAP tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Rotasi KAP yang tidak berpengaruh terhadap kualitas audit memiliki arti bahwa semakin sering suatu perusahaan mengganti KAP maka kualitas audit akan semakin menurun, sehingga adanya kebijakan tentang masa perikatan KAP paling lama 6 tahun buku berturut-turut dirasa cukup untuk menambah kualitas audit dalam perusahaan. Tingkat signifikansi rotasi KAP sebesar 0.7115 lebih besar dari α 0.05, sehingga audit tenur tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Semakin sering perusahaan mengganti auditor akan membuat kualitas audit semakin menurun karena auditor perlu memahami pengendalian internal dan risiko bisnis perusahaan, namun apabila audit tenur semakin panjang dan melebihi masa perikatan audit akan membuat kualitas audit berkurang terkait independensi seorang auditor. Sedangkan tingkat signifikansi ukuran KAP sebesar 0.2301 lebih besar dari α 0.05, sehingga ukuran KAP tidak memiliki pengaruh terhadap kualitas audit. Ukuran KAP menunjukkan semakin tinggi pula afiliasi dan staf profesional dalam suatu KAP semakin mudah bagi KAP dalam mendeteksi rekayasa manajemen laba yang dilakukan oleh suatu perusahaan. Semakin besar KAP akan meningkatkan kredibilitas dan kepercayaan investor maupun kreditor terhadap laporan audit suatu perusahaan. Namun ukuran KAP harus memperhatikan regulasi yang berlaku dalam suatu negara untuk menjaga tingkat independensi.

Penelitian yang dilakukan oleh Ni Made Dewi Febriyanti dan I Made Mertha (2014: 2302-8556) penelitian ini penulis menggunakan metode *purposive sampling* untuk menentukan sampling. Sedangkan teknik analisis data menggunakan regresi logistik (*logistic regression*). Berdasarkan hasil dari penelitian menunjukkan bahwa nilai koefisien regresi negatif sebesar -0,405 dan tingkat signifikansi 0,344 dengan demikian masa perikatan audit (*audit tenure*) tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Rotasi KAP tidak berpengaruh pada kualitas audit dengan tingkat regresi logistik sebesar -1,901 dengan signifikansi sebesar 0,149 lebih besar dari 0,05. Ukuran perusahaan klien berpengaruh positif terhadap kualitas audit dengan tingkat koefisien regresi sebesar 9,571 dengan signifikansi sebesar 0,002 lebih kecil dari dari 0,05. Ukuran KAP tidak berpengaruh pada kualitas audit dengan tingkat regresi logistik menunjukkan bahwa nilai koefisien regresi sebesar -29,697 dengan signifikansi 0,997 lebih besar dari 0,05.

Penelitian yang dilakukan oleh Dewi Rosari Putri Zam dan Sri Rahayu (2015: 2355-9357) penelitian ini penulis menggunakan metode non probabilitas (*non-probability sampling*) sedangkan teknik analisis data yang digunakan merupakan analisis linier regresi berganda. Berdasarkan hasil dari penelitian responden relatif mengalami time budget pressure atau tekanan anggaran waktu yang cukup tinggi dalam penugasannya dengan persentase sebesar 80,7%. Sehingga dapat disimpulkan bahwa responden (auditor) cenderung pernah merasakan time budget pressure dalam melaksanakan tugas auditnya. Responden dalam melakukan penentuan fee audit dapat dikatakan cukup baik dengan persentase sebesar 77,4%. Penentuan fee audit tergantung risiko penugasan yang diterima, kompleksnya jasa yang diberikan, struktur biaya KAP dan pertimbangan profesi dalam melakukan penugasan, serta besarnya ukuran KAP. Responden relatif memiliki sikap independensi yang cukup tinggi dengan persentase 69%. Dimana tidak mudah untuk dipengaruhi oleh siapapun, dapat mengantisipasi tekanan dari klien, dan dapat mempertahankan objektivitasnya, karena auditor melaksanakan tugasnya untuk kepentingan umum. Responden relatif memiliki kualitas audit yang baik dalam menghasilkan laporan auditan. Hal ini dapat dilihat dari rata-rata total persentase sebesar 86%. Artinya, kualitas

audit yang dihasilkan oleh auditor yang bekerja pada KAP di wilayah Bandung telah memadai dan merefleksikan kejadian yang sebenarnya serta memenuhi standar pemeriksaan akuntan publik yang ditentukan (Standar umum, standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan). Dengan demikian variabel *time budget pressure*, *fee audit* dan independensi auditor secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit dengan arah koefisien positif.

Penelitian ini dilakukan oleh Onaolapo Adekunle Abdul-Rahman dan Ajulo Olajide Benjamin (2017: 2053-4094) penelitian ini penulis menggunakan metode *purposive sampling* untuk menentukan sampling. Sedangkan teknik analisis data menggunakan regresi linier berganda. Berdasarkan hasil dari penelitian menunjukkan bahwa *fee audit* berpengaruh positif terhadap kualitas audit dengan tingkat koefisien korelasi (r) sebesar 0,7513 antara variabel. *Audit tenure* merupakan variabel moderasi yang memiliki tingkat koefisien korelasi (r) positif sebesar 0,4794 terhadap kualitas audit yang disimpulkan bahwa *audit tenure* berpengaruh terhadap kualitas audit. Ukuran perusahaan menunjukkan tingkat koefisien korelasi (r) positif yang lemah sebesar 0.1933 yang dapat disimpulkan bahwa ukuran perusahaan memiliki pengaruh terhadap kualitas audit tetapi pengaruhnya tidak terlalu besar, sementara *leverage* menunjukkan tingkat koefisien korelasi (r) negatif yang sangat lemah sebesar 0.2436, dapat disimpulkan bahwa *leverage* memiliki pengaruh terhadap kualitas audit tetapi pengaruhnya tidak terlalu besar.

Penelitian ini dilakukan oleh Nedal Sawan dan Ihab Alsaqqa (2013: 1993-8233). Berdasarkan hasil dari penelitian menunjukkan bahwa reputasi kantor akuntan publik dan ukuran kantor akuntan publik berhubungan positif dengan kualitas audit. Responden menyimpulkan bahwa perusahaan yang diaudit Big Four lebih menarik bagi investor dan kreditur karena mereka terlihat memberikan yang dapat diandalkan informasi yang memungkinkan investor untuk menilai risiko dengan benar dan mengembalikan profil. Investor biasanya percaya perusahaan audit dengan pendekatan profesional untuk audit dan tingkat tinggi kualitas audit. Dengan cara yang sama, perusahaan minyak biasanya melibatkan perusahaan audit dengan reputasi yang baik karena mereka ingin meningkatkan daya tarik mereka sendiri kepada investor dan kreditur, dan

perusahaan yang di audit Big Four dianggap lebih mampu menahan tekanan manajemen dalam konflik situasi, sehingga membawa kredibilitas yang ditingkatkan untuk apa pun perusahaan yang menggunakan jasa auditing mereka. Karena big four memiliki sumber daya yang lebih besar, pengetahuan teknis dan jangkauan global, yang memungkinkan mereka untuk berurusan dengan klien lebih efisien, dan mereka dengan demikian dapat dengan bebas mengekspresikan pendapat mereka tanpa rasa takut akan keterlibatan mereka dihentikan oleh klien.

Penelitian ini dilakukan oleh Zohair Farooq Malik (2017: 1996-2800). Berdasarkan hasil penelitian menunjukkan bahwa masa jabatan auditor yang panjang tidak menghasilkan penurunan kualitas audit dalam kasus organisasi sektor non-keuangan Pakistan. Selama awal masa kerja auditor, besarnya akrual diskresioner meningkat, karena auditor tidak dilengkapi dengan pengetahuan khusus klien yang diperlukan. Setelah auditor memperoleh pengetahuan khusus klien, besarnya akrual diskresioner menurun, menghasilkan peningkatan kualitas audit.

Penelitian ini dilakukan oleh Margi Kurniasih dan Abdul Rohman (2014: 2337-3806). Berdasarkan hasil penelitian menunjukkan bahwa fee audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit, variabel fee audit diukur dengan menggunakan logaritma natural dari data atas akun professional fees. Berdasarkan uji regresi logistik diatas menunjukkan bahwa $\ln fee$ memiliki nilai beta 0.150 dan signifikansi sebesar 0,042. Variabel ini memiliki signifikansi kurang 0.1 yang artinya terdapat hubungan signifikan positif antara fee audit terhadap kualitas audit. *Audit tenure* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Hasil pengujian regresi logistik menunjukkan bahwa *audit tenure* memiliki nilai beta -1.314 dan signifikansi sebesar 0.017. Variabel *audit tenure* memiliki tingkat signifikansi kurang dari 0.1, hasil tersebut berarti bahwa *audit tenure* berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kualitas audit. Rotasi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Berdasarkan hasil statistik deskriptif mendukung hasil penelitian tersebut karena pada auditor KAP Big Four mendapatkan persentase sebesar 90.4% yang melakukan rotasi audit dan auditor yang tidak melakukan rotasi audit mendapatkan persentase sebesar 9.6%, sedangkan auditor KAP Non Big Four

mendapatkan persentase 16.8% yang melakukan rotasi audit dan auditor mendapatkan persentase 83.2% yang tidak melakukan rotasi audit.

Penelitian ini dilakukan oleh Ida Ayu Radha Arestantya (2016: 1228-1254), berdasarkan hasil pembahasan, dapat diambil simpulan bahwa auditor switching berpengaruh positif pada kualitas audit. Perusahaan yang melakukan pergantian kantor akuntan publik memiliki kualitas audit yang lebih baik. Pembatasan jangka waktu perikatan audit dengan melakukan auditor switching menjadi salah satu solusi yang muncul untuk mencapai tingkat kualitas audit yang baik. Auditor dapat kehilangan independensinya apabila terjalin perikatan yang terlalu lama karena hal tersebut dapat mengurangi sikap independens auditor dalam melakukan audit. Ukuran KAP memperkuat pengaruh auditor switching pada kualitas audit. Perusahaan melakukan auditor switching dan diperkuat dengan pemilihan ukuran kantor akuntan publik yang berafiliasi big four maka akan berdampak pada kualitas audit yang lebih baik. Hal ini disebabkan karena biasanya KAP big four memiliki tingkat kredibilitas yang lebih tinggi serta lebih profesional dalam melakukan audit.

2.2 Landasan Teori

2.2.1 Pengertian Audit

Audit atau pemeriksaan dalam arti luas bermakna evaluasi terhadap organisasi, sistem, proses, atau produk. Audit dilaksanakan oleh pihak yang kompeten, objektif, dan tidak memihak, yang disebut auditor. Menurut Whittington, O. Ray dan Kurt Pann, (2012:4) audit merupakan pemeriksaan laporan keuangan perusahaan oleh perusahaan akuntan publik yang independen.

Ada beberapa pengertian audit yang diberikan oleh beberapa ahli di bidang akuntansi antara lain: Menurut Alvin A. Aren, Randal J. Elder, dan Mark S. Beasley (2015:4), mendefinisikan *auditing* sebagai: “*Auditing* adalah pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. Auditing harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen”. Menurut Mulyadi (2014:9), auditing adalah: “Suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pertanyaan-pertanyaan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan

untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pertanyaan-pertanyaan tersebut dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan, serta menyampaikan hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan”.

Dilihat dari kedua pendapat diatas dapat disimpulkan bahwa audit merupakan suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif, yang dilakukan oleh seorang auditor yang independen dan kompeten serta memberikan pendapatnya atas pemeriksaan yang telah dilakukan, juga melaporkan informasi kepada pemakai yang berkepentingan.

2.2.2 Jenis-jenis audit

Menurut Alvin A. Arens (2015:12) akuntan publik melakukan tiga jenis utama audit yaitu audit operasional, audit ketaatan, dan audit laporan keuangan. Berikut ini adalah penjelasan mengenai jenis-jenis auditor tersebut:

1. Audit Operasional (*Operasional Audit*)

Audit Operasional bertujuan mengevaluasi *efisiensi* dan *efektivitas* setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi. Pada akhir audit operasional, manajemen biasanya mengharapkan rekomendasi untuk memperbaiki operasi.

2. Audit Ketaatan (*Compliance Audit*)

Audit Ketaatan dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan tertentu yang ditetapkan oleh otorisasi yang lebih tinggi

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

Audit Laporan Keuangan dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan (informasi yang diverifikasi) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu.

Menurut Agoes (2012:10), ditinjau dari luasnya pemeriksaan, maka jenis-jenis audit dapat dibedakan atas:

1. Pemeriksaan Umum (*General Audit*) yaitu suatu pemeriksaan umum atas laporan keuangan yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) yang independen dengan maksud untuk memberikan opini kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan.

2. Pemeriksaan Khusus (*Special Audit*) yaitu suatu bentuk pemeriksaan yang hanya terbatas pada permintaan auditee yang dilakukan oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) dengan memberikan opini terhadap bagian dari laporan keuangan yang diaudit, misalnya pemeriksaan terhadap penerimaan kas perusahaan.

Menurut Agoes (2012:11), ditinjau dari jenis pemeriksaan, audit bisa dibedakan atas:

- a. *Management Audit* (Audit Operasional)

Management audit (Audit Operasional) adalah suatu pemeriksaan terhadap kegiatan operasi suatu perusahaan, termasuk kebijakan akuntansi dan kebijakan operasional yang telah ditentukan oleh manajemen, untuk mengetahui apakah kegiatan operasional tersebut sudah dilakukan secara efektif, efisien dan ekonomis.

- b. *Compliance Audit* (Pemeriksaan Ketaatan)

Compliance Audit (Pemeriksaan Ketaatan) merupakan pemeriksaan yang dilakukan untuk mengetahui apakah perusahaan sudah menaati peraturan-peraturan dan kebijakan-kebijakan yang berlaku, baik yang ditetapkan oleh pihak intern perusahaan (Manajemen dan Dewan Komisaris) maupun pihak ekstern (Pemerintah, Otorisasi Jasa Keuangan, Bank Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak dan lain-lain).

- c. *Internal Audit* (Pemeriksaan Intern)

Internal Audit (Pemeriksaan Intern) merupakan pemeriksaan yang dilakukan oleh bagian internal audit perusahaan, baik terhadap laporan keuangan dan catatan akuntansi perusahaan, maupun ketaatan terhadap kebijakan manajemen yang telah ditentukan. Pemeriksaan yang dilakukan oleh internal auditor biasanya lebih rinci dibandingkan dengan pemeriksaan umum yang dilakukan oleh Internal auditor biasanya tidak memberikan opini terhadap kewajaran laporan keuangan, karena pihak-pihak di luar perusahaan menganggap bahwa internal auditor yang merupakan orang dalam perusahaan tidak independen. Laporan internal auditor berisis temuan pemeriksaan (*audit findings*) mengenai penyimpangan dan kecurangan yang ditemukan, kelemahan pengendalian internal, beserta saran-saran perbaikannya (*recomendations*).

d. *Computer Audit*

Computer Audit merupakan pemeriksaan oleh KAP terhadap perusahaan yang memproses data akuntansinya dengan menggunakan EDP (*Electronic Data Processing System*).

Sedangkan terdapat tiga tipe audit yang dikemukakan oleh Alvin A. Arens, (2015:12) yaitu audit operasional (*operational audit*), audit ketaatan (*compliance audit*), dan audit atas laporan keuangan (*financial statement audit*). Berikut ini adalah penjelasan mengenai tipe-tipe auditor tersebut:

1. Audit Operasional (*Operasional Audit*)

Audit Operasional bertujuan mengevaluasi efisiensi dan efektivitas setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi. Pada akhir audit operasional, manajemen biasanya mengharapkan rekomendasi untuk memperbaiki operasi.

2. Audit Ketaatan (*Compliance Audit*)

Audit Ketaatan bertujuan untuk menentukan apakah pihak yang diaudit mengikuti prosedur, aturan, atau ketentuan tertentu yang ditetapkan oleh otorisasi yang lebih tinggi. Hasil audit ketaatan biasanya disampaikan kepada manajemen adalah kelompok utama yang berkepentingan dengan tingkat ketaatan terhadap prosedur dan peraturan yang digariskan.

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

Audit laporan keuangan bertujuan untuk menentukan apakah laporan keuangan (informasi yang diversifikasi) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu. Biasanya, kriteria yang berlaku adalah standar akuntansi A.S atau internasional, walaupun auditor mungkin saja melakukan audit atas laporan keuangan yg disusun dengan menggunakan akuntansi dasar kas atau beberapa dasar lainnya yang cocok untuk organisasi itu.

2.2.3 *Auditor*

Mulyadi (2014) auditor adalah orang melakukan pemeriksaan atas laporan keuangan dilakukan oleh pihak ketiga diantara manajemen dan pengguna laporan keuangan yang dianggap independen. Auditor diharapkan dapat melakukan pemeriksaan terhadap laporan keuangan secara objektif. Auditor berbeda dengan akuntan karena bukan hanya memahami akuntansi, seorang auditor harus

memiliki keahlian mengumpulkan serta menginterpretasikan bukti-bukti audit. Keahlian inilah yang membedakan seorang auditor dengan seorang akuntan. Menentukan prosedur-prosedur audit yang tepat, memutuskan jumlah dan jenis akun yang akan diuji, serta mengevaluasi temuan-temuan audit merupakan permasalahan khas yang dijumpai oleh seorang auditor.

Jenis auditor dibagi menjadi 3 (tiga) (Mulyadi, 2014:28), yaitu:

1. Auditor Independen

Auditor Independen adalah auditor profesional yang menyediakan jasanya kepada masyarakat umum, terutama dalam bidang audit atas laporan keuangan yang dibuat oleh kliennya.

2. Auditor Pemerintah

Auditor Pemerintah adalah auditor profesional yang bekerja di instansi pemerintah yang tugas pokoknya melakukan audit atas pertanggungjawaban keuangan yang disajikan oleh unit-unit organisasi atau entitas pemerintahan atau pertanggungjawaban keuangan yang ditujukan kepada pemerintah.

3. Auditor Internal

Auditor internal adalah auditor yang bekerja dalam perusahaan (perusahaan negara atau perusahaan swasta) yang tugas pokoknya adalah menentukan apakah kebijakan dan prosedur yang ditetapkan oleh manajemen puncak telah dipatuhi, menentukan baik tidaknya penjagaan terhadap kekayaan organisasi, menentukan efisien dan efektifitas prosedur kegiatan organisasi, serta menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh berbagai bagian organisasi.

Sikap independen sangat diperlukan seorang auditor dalam menjalankan perannya. Independensi ini mutlak harus ada pada diri auditor ketika menjalankan tugas pemeriksaan laporan keuangan yang mengharuskan memberi kewajaran laporan keuangan kliennya. Independensi merupakan sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain (Mulyadi, 2014).

Meskipun entitas adalah klien auditor, namun auditor tetap memiliki tanggung jawab yang lebih besar kepada para pengguna laporan auditor. Auditor

tidak boleh memposisikan diri atau pertimbangannya dibawah kelompok apapun atau siapapun karena akan mempengaruhi hasil audit. Independensi, integritas, dan objektivitas auditor mendorong pihak ketiga untuk menggunakan laporan keuangan yang mencakup dalam laporan auditor dengan rasa yakin dan percaya sepenuhnya (Yessie, 2013).

2.2.4 *International Standards on Auditing (ISA)*

Pertama kali *International Standards on Auditing (ISA)* di keluarkan oleh *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)* yang merupakan badan yang dibentuk oleh *International Federation of Accountants (IFAC)*. IFAC yaitu suatu organisasi internasional untuk profesi akuntansi yang didedikasikan untuk melayani kepentingan publik dengan memperkuat profesi dan memberikan kontribusi bagi perkembangan ekonomi internasional. IFAC sendiri telah memiliki 167 anggota di 127 negara, yang mewakili kurang lebih 2,5 juta akuntan publik. Tujuan dari IAASB sendiri yaitu mengupayakan peningkatan keseragaman praktik audit dan jasa-jasa audit secara global dengan mengeluarkan persyaratan mengenai berbagai fungsi audit dan attestasi untuk mendorong penerimaannya di seluruh dunia.

International Standards on Auditing (ISA) tidak mengesampingkan peraturan-peraturan yang berlaku umum di suatu negara yang mengatur audit atas informasi keuangan atau informasi lainnya, dikarenakan peraturan di suatu negara itu sendiri telah mengatur praktik-praktik yang sesuai dengan lingkungan negara itu sendiri. *Auditing Standards Board* di Amerika Serikat telah merevisi sebagian besar standar agar sesuai dengan standar internasional. Organisasi PCAOB juga mempertimbangkan standar Amerika Serikat sangat konsisten dengan standar internasional kecuali, untuk persyaratan tertentu yang mencerminkan karakteristik unik yang ada di lingkungan Amerika Serikat, oleh sebab itu Indonesia sendiri mulai mengadopsi ISA. (Arens., *at all*: 2015;36)

Adapun kelebihan dari ISA yang dapat dilihat dari kekuatan pasar dan nilai tambah. Kekuatan pasar dalam mengadopsi ISA terdapat pada kantor akuntan publik Indonesia yang mempunyai jaringan global dan jaringan internasional lainnya yang melayani klien global dan internasional yang banyak

mengadopsi standar-standar IFAC. Bahkan sejak awal tahun 2000-an sudah banyak yang aktif melatih patner dan staf menggunakan metodologi audit berbasis ISA, berkomunikasi dan menyampaikan klien audit mereka dengan memperkenalkan ketentuan-ketentuan dan kewajiban yang ditetapkan oleh ISA. Untuk kantor akuntan publik yang melayani klien audit semacam ini, ISA bukan pilihan dikarenakan kantor akuntan publik harus memilih mengadopsi ISA atau keluar dari jaringan kerjasama global atau jaringan kerjasama internasional.

Sedangkan dilihat dari nilai tambahnya ISA para investor yang dengan standar autit yang baru akan memperoleh laporan yang lebih baik. Akan tetapi pada akhirnya profesi akuntansi yang akan memperoleh manfaat besar yaitu berupa peningkatan mutu audit. Tentunya akan berdampak pada peningkatan beban audit yang tidak selamanya akan tersirat dalam tambahan *fee*. Beban audit dalam tahun-tahun pertama sangat signifikan, berupa biaya pendidikan dan pelatihan, penerbitan kembali pedoman audit yang dipakai kantor akuntan paublik, sampai pada *oppertunity cost* karena patner harus mengikuti pelatihan atau memberi pelatihan kepada stafnya atau memberikan penjelasan kepada klien dan lebih banyak waktu patner (dalam ketentuan ISA) pada setiap perikatan.

Tabel 2.1
Standar ISA

IAS/ISQC 1	Standar
Referensi	
ISQC 1	Pengendalian mutu untuk perusahaan yang audit dan rivew laporan keuangan, dan jaminan lainnya dan jasa terkait.
ISA 200-299	Prinsip-Prinsip Umun dan Tanggung Jawab.
SA 200	Tujuan keseluruhan auditor independen dan pelaksanaan suatu audit berdasarkan standar perikatan audit.
SA 210	Persetujuan atas syarat-syarat perikatan audit.
SA 220	Pengendalian mutu untuk audit atas laporan keuangan.
SA 230	Dokumentasi audit.
SA 240	Tanggung jawab auditor terkait dengan kecurangan dalam suatu

	audit atas laporan keuangan.
SA 250	Pertimbangan atas peraturan perundang-undangan dalam audit laporan keuangan.
SA 260	Komunikasi dengan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola.
SA 265	Pengkomunikasian defisiensi dalam pengendalian internal kepada pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dan manajemen.
ISA 300-450	Penilaian risiko dan respons terhadap risiko yang telah dinilai.
SA 300	Perencanaan suatu audit atas laporan keuangan.
SA 315	Pengidentifikasian dan penilai risiko salah saji material.
SA 320	Materialitas dalam perencanaan dan pelaksanaan audit.
SA 330	Respons auditor terhadap risiko yang telah dinilai.
SA 402	Pertimbangan audit terkait dengan entitas yang menggunakan suatu organisasi jasa.
SA 450	Pengevaluasian atas salah saji yang diidentifikasi selama audit.
ISA 500-599	Bukti Audit.
SA 500	Bukti audit.
SA 501	Bukti audit-pertimbangan spesifik atas unsur pilihan.
SA 505	Konfirmasi eksternal.
SA 510	Perikatan audit tahun pertama-saldo awal.
SA 520	Prosedur analitis.
SA 530	Sampling audit.
SA 540	Audit atas estimasi akuntansi, termasuk estimasi akuntansi nilai wajar, dan pengungkapan yang bersangkutan.
SA 550	Pihak berelasi.
SA 560	Peristiwa kemudian.
SA 570	kelangsungan usaha.
SA 580	Representasi tertulis
ISA 600-609	Penggunaan Pekerjaan Pihak Lain.

SA 600	Pertimbangan khusus-audit atas laporan keuangan grup (termasuk pekerjaan auditor komponen).
SA 610	Penggunaan pekerjaan auditor internal.
SA 620	Penggunaan pekerjaan seorang pakar auditor.
ISA 700-799	Kesimpulan Audit dan Pelaporan.
SA 700	Perumusan suatu opini dan pelaporan atas laporan keuangan.
SA 705	Modifikasi terhadap opini dalam laporan independen.
SA 706	Paragraf penekanan suatu hal dan paragraf hal lain dalam laporan auditor independen.
SA 710	Informasi komparatif-angka korespondensi dan laporan keuangan komperatif.
SA 720	Tanggung jawab auditor atas informasi daalam dokuman yang berisi laporan keuangan auditan.
ISA 800-809	Area-area Khusus.
SA 800	Pertimbangan khusus-audit atas laporan keuangan yang disusun sesuai dengan kerangka bertujuan khusus.
SA 805	Pertimbangan khusus-audit atas laporan keuangan tunggal dan unsur, akun, atau pos spesifik dalam laporan keuangan.
SA 810	Perikatan untuk melaporkan ikhtisar laporan keuangan.

Sumber: Data diolah tahun 2018

2.2.5 *Fee Audit*

Fee Audit menurut Sukrisno Agoes (2012:46) dan halim (2008:36), besarnya *fee audit* yang diterima oleh akuntan publik setelah jasa auditnya tergantung antara lain: risiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya kantor akuntan publik yang bersangkutan dan pertimbangan profesional lainnya. Anggota kantor akuntan publik tidak di perbolehkan mendapatkan klien dengan cara menawarkan *fee* yang dapat merusak citra profesi.

Dalam menetapkan imbalan jasa (*fee*) audit, Akuntan Publik harus memperhatikan tahapan pekerjaan audit, sebagai berikut :

1. Tahap perencanaan audit; Pendahuluan perencanaan, pemahaman bisnis klien, pemahaman proses akuntansi, pemahaman struktur pengendalian internal, penetapan risiko pengendalian, melakukan analisis awal, menentukan tingkat materialitas, membuat program audit, risk assessment atas akun, dan *fraud discussion* dengan *management*.
2. Tahap pelaksanaan audit; Pengujian pengendalian internal, pengujian substantif transaksi, prosedur analitis, dan pengujian detail transaksi.
3. Tahap pelaporan; *Review* kewajiban kontijensi, *review* atas kejadian setelah tanggal neraca, pengujian bukti final, evaluasi dan kesimpulan, komunikasi dengan klien, penerbitan laporan audit, dan *capital commitment*.

Dalam menetapkan tarif audit, 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.

Besarnya *fee* audit dapat bervariasi tergantung antara lain risiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melakukan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan dan pertimbangan professional yang lainnya.

Berdasarkan Peraturan Pengurus No 2 tahun 2016 mengenai Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan. Kebijakan yang digunakan dalam penentuan imbalan jasa adalah:

- a. Besaran tarif imbalan jasa standar per jam (*hourly charge out rate*) untuk masing-masing tingkat staf auditor;

- b. Kebijakan penentuan harga untuk penentuan harga yang berbeda dari tarif imbalan jasa standar, dan
- c. Metode penentuan jumlah keseluruhan imbalan jasa yang akan ditagihkan kepada entitas yang dituangkan dalam suatu surat perikatan.

Metode yang digunakan dalam menentukan jumlah keseluruhan imbalan jasa, berdasarkan Peraturan Pengurus No 2 tahun 2016:

- a. Jumlah keseluruhan yang bersifat lumpsom;
- b. Jumlah yang ditentukan berdasarkan realisasi penggunaan jam kerja personil atau komposit tim perikatan, atau
- c. Jumlah yang ditentukan berdasarkan realisasi penggunaan jam kerja personil atau komposit tim perikatan dengan ditentukan jumlah minimal dan/atau maksimal sesuai pagu anggaran dari entitas klien.

Tarif imbal jasa per-jam (*hourly charge-out rates*) yang ditetapkan berdasarkan informasi di atas dapat ditetapkan untuk setiap staf atau untuk setiap kelompok staf (Junior, Senior, Supervisor, Manager) dan Partner. Ilustrasi yang dilampirkan pada Panduan ini memuat perhitungan tarif untuk kelompok staf. Setiap Anggota dapat menetapkan tarif sesuai dengan kondisi masing-masing. Lampiran ini juga memuat ilustrasi penerapan tarif untuk pekerjaan audit pada perusahaan:

- a. Kecil sekali (memerlukan maksimum 50 *man-hours*);
- b. Kecil (memerlukan maksimum 150 *man-hours*);
- c. Menengah Sedang (memerlukan maksimum 500 *man-hours*);
- d. Menengah (memerlukan maksimum 1500 *man-hours*);
- e. Menengah Besar (memerlukan maksimum 3000 *man-hours*);
- f. Besar (memerlukan lebih dari 3000 *man-hours*) - tidak diilustrasikan.

Pencatatan waktu yang memadai dengan menggunakan *time sheet* yang sesuai perlu dilakukan secara teratur untuk dapat menghitung imbal jasa secara akurat dan realistis, dan untuk dapat menjaga efisiensi dan efektifitas pekerjaan. *Time sheet* sekaligus berfungsi sebagai kartu kendali staf dan dasar dari pengukuran kinerja.

2.2.6 Ukuran Kantor Akuntan Publik

Suindari *et al.* (2017) menjelaskan Kantor Akuntan Publik (KAP) adalah suatu bentuk organisasi akuntan publik yang memperoleh izin sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berusaha di bidang pemberian jasa profesional dalam praktik akuntan publik. Kantor Akuntan Publik (KAP) memiliki peran kepada perusahaan yang diaudit untuk memberikan jasa asesesi atas laporan keuangan perusahaan. Pemberian opini oleh auditor atas laporan keuangan perusahaan meliputi penyajian laporan keuangan berdasarkan prinsip keuangan yang berlaku umum. Kualitas audit yang dilaksanakan oleh akuntan publik dapat dinilai dari ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP) yang melaksanakan proses audit. Kantor Akuntan Publik (KAP) *the big four* dipercaya dalam melaksanakan proses audit dengan lebih berkualitas jika dibandingkan dengan Kantor Akuntan Publik (KAP) kecil.

Ukuran KAP adalah besar kecilnya Kantor Akuntan Publik yang digunakan perusahaan. Ukuran KAP dibedakan dalam dua kelompok yaitu KAP *Big 4* dan KAP *non Big 4* (Riska Baini Nurshanti: 2014). Sedangkan menurut Arens dkk (2015:29) mengatakan ukuran KAP dapat dibagi menjadi 4 (Empat) kategori, yaitu:

1. Kantor internasional Empat Besar (Big Four)

Keempat KAP terbesar di Amerika Serikat disebut kantor akuntan publik internasional “Empat Besar”. Keempat kantor ini memiliki cabang diseluruh Amerika Serikat dan seluruh dunia. Kantor Empat Besar mengaudit hampir semua perusahaan besar atau kecil di Amerika Serikat maupun dunia juga. Keempat kantor tersebut adalah :

- a. PricewaterhouseCoopers
- b. Deloitte Touche Tohmatsu
- c. Ernest and Young
- d. KPMG

2. Kantor nasional

Tiga KAP di Amerika Serikat disebut kantor nasional karena memiliki cabang sebagian besar kota utama. Kantor-kantor tersebut besar tetapi jauh lebih kecil daripada Empat Besar. Kantor nasional memberikan jasa yang sama seperti

kantor Empat Besar dan bersaing secara langsung dengannya untuk mendapatkan klien. Setiap kantor nasional berafiliasi dengan kantor-kantor di negara lain dan karenanya mempunyai kemampuan bertaraf internasional. Sepuluh (10) kantor yang dimaksud antara lain :

- a. Tanudiredja, Wibisana dan rekan.
- b. Purwantono, Suherman dan Surja.
- c. Osman Bing Satrio dan rekan.
- d. Siddharta dan Widjaja.
- e. Aryanto, Amir Yusuf, Mawar dan Saptoto.
- f. Tanubrata Susanto Fahmi dan rekan.
- g. Tjiendradjaja dan Handoko Tomo.
- h. Mulyamin Sensi Suryanto dan Liany.
- i. Johan Molanda Mustika dan rekan.
- j. Doli, Bambang, Sudarmadji, dan Dadang.

3. Kantor regional dan kantor lokal yang besar

Kantor regional bersaing mendapatkan klien dengan KAP lainnya, termasuk kantor nasional dan Empat Besar. Banyak kantor regional dan kantor lokal yang besar berafiliasi dengan asosiasi KAP guna berbagai sumber daya untuk hal-hal seperti informasi teknis dan pendidikan berkelanjutan. Banyak dari kantor-kantor ini juga memiliki afiliasi internasional.

4. Kantor lokal kecil

KAP ini melakukan audit dan jasa-jasa terkait terutama untuk usaha kecil dan entitas nirlaba, meskipun beberapa memiliki satu atau dua klien dengan kepemilikan publik. Banyak kantor lokal kecil tidak melakukan audit dan terutama memberikan jasa akuntansi serta perpajakan bagi klien-kliennya.

Ukuran KAP menunjukkan semakin tinggi pula afiliasi dan staf profesional dalam suatu KAP semakin mudah bagi KAP dalam mendeteksi rekayasa manajemen laba yang dilakukan oleh suatu perusahaan. Semakin besar KAP akan meningkatkan kredibilitas dan kepercayaan investor maupun kreditor terhadap laporan audit suatu perusahaan. Namun ukuran KAP harus memperhatikan regulasi yang berlaku dalam suatu negara untuk menjaga tingkat independensi (Riska Bainsi Nurshanti *et.,al* :2014).

2.2.7 *Audit tenure*

Patricia Dian Werastuti (2012) menjelaskan bahwa *audit tenure* adalah masa perikatan (keterlibatan) antara Kantor Akuntan Publik (KAP) dan klien terkait jasa audit yang disepakati atau dapat juga diartikan sebagai jangka waktu hubungan auditor dan klien.

Patricia Dian Wijastuti (2012) menjelaskan lamanya seorang auditor bekerja dan berhubungan dengan perusahaan klien (*audit tenure*), adalah lamanya waktu seorang auditor bekerja dalam kontrak. Dalam teori indentitas sosial terdapat 3 yang mempengaruhi kualitas audit yaitu lama keterikatan auditor mengaudit klien, pentingnya klien bagi auditor dan kesan atas klien.

Walaupun kantor akuntan publik bertugas dan dibayar oleh perusahaan yang menerbitkan laporan keuangan, tetapi yang mendapat manfaat utama dari adanya audit ini adalah para pemakai laporan keuangan. Maka sangat penting bagi auditor akuntan publik untuk memiliki perilaku independensi, kompetensi dan objektif. Jika pemakai laporan yakin bahwa kantor akuntan publik tidak memberikan jasa yang bernilai (mengurangi resiko informasi), maka nilai laporan audit dari kantor akuntan publik tersebut akan berkurang dan karenanya permintaan akan jasa audit juga dapat berkurang. Karena itu, ada insentif yang cukup banyak bagi kantor akuntan publik untuk berperilaku pada tingkat profesionalisme yang tinggi (Arens., *et al*, 2015:97).

Berdasarkan Peraturan Pemerintah No 20 tahun 2016 Pasal 11 ayat 1 dan ayat 4 tentang “Pembatasan Jasa Audit” .

1. Pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis terhadap suatu entitas oleh seorang Akuntan Publik dibatasi paling lama untuk 5 (Lima) tahun buku berturut-turut.
2. Akuntan publik dapat memberikan kembali jasa audit atas informasi keuangan historis terhadap entitas setelah 2 (dua) tahun buku berturut-turut tidak memberikan jasa tersebut.

2.2.8 **Kualitas Audit**

Riska Bainsi Nurshanti dan Hiro Tugiman (2014) kualitas audit adalah suatu tingkat keyakinan yang dapat diberikan atau ukuran baik atau buruknya

mutu dari suatu proses pemeriksaan yang sistematis yang diukur menggunakan total akrual. Total akrual merupakan cara untuk mengukur tingkat manajemen laba yang dilakukan oleh perusahaan. (Arens,et all;2015:56)Menyatakan bahwa “Bagi sebuah KAP, pengendalian mutu terdiri atas metode-metode yang digunakan untuk memastikan bahwa kantor itu memenuhi tanggung jawab profesionalnya kepada klien dan pihak-pihak yang berkepentingan lain”. Untuk memastikan bahwa standar auditing yang berlaku umum diikuti dalam setiap audit, KAP mengikuti prosedur pengendalian mutu khusus yang membantu memenuhi standar-standar yang berlaku itu secara konsisten pada setiap penugasan.

Berdasarkan Panduan Indikator Kualitas Audit pada Kantor Akuntan Publik No.0999/X/IAPI/2016 menjelaskan indikator kualitas audit pada level KAP yang mencakup perikatan audit atas laporan keuangan yang dilakukan oleh Akuntan Publik adalah sebagai berikut:

- a. Kompetensi auditor.
- b. Etika dan independensi auditor.
- c. Penggunaan waktu Personil Kunci Perikatan.
- d. Pengendalian mutu perikatan.
- e. Hasil reuiu mutu atau inspeksi pihak eksternal dan internal.
- f. Rentang kendali perikatan.
- g. Organisasi dan tata kelola kantor akuntan publik.
- h. Kebijakan imbalan jasa.

Akuntan publik atau auditor independen dalam menjalankan tugasnya harus memegang prinsip-prinsip profesi. Ada 8 (delapan) prinsip etika profesi Ikatan Akuntan Indonesia yang harus di patuhi yaitu:

1. Tanggung Jawab Profesi

Setiap anggota harus menggunakan pertimbangan moral dan profesional dalam semua kegiatan yang di lakukannya.

2. Kepentingan Publik.

Setiap anggota berkewajiban untuk senantiasa bertindak dalam kerangka pelayanan kepada publik, menghormati kepercayaan publik dan menunjukkan komitmen atas profesionalisme.

3. Integritas

Setiap anggota harus memiliki tanggung jawab profesionalnya dengan integritas setinggi mungkin.

4. Objektivitas

Setiap anggota harus menjaga objektivitasnya dan bebas dari benturan kepentingan dalam pemenuhan kewajiban profesionalnya.

5. Kompetensi dan Kehati-Hatian Profesional

Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan kehati-hatian, kompetensi dan ketekunan serta mempunyai kewajiban untuk mempertahankan pengetahuan dan keterampilan profesional pada tingkat yang diperlukan untuk memastikan bahwa klien atau pemberi kerja memperoleh manfaat dari jasa profesional yang kompeten berdasarkan perkembangan praktik, legalitas dan teknik yang paling mutakhir.

6. Kerahasiaan

Setiap anggota harus menghormati kerahasiaan informasi yang diperoleh selama melakukan jasa profesional dan tidak boleh memakai atau mengungkapkan informasi tersebut tanpa persetujuan, kecuali bila ada hak dan kewajiban profesional atau hukum untuk mengungkapkannya.

7. Prilaku Profesional

Setiap anggota harus berperilaku yang konsisten dengan reputasi profesi yang baik dan menjauhi tindakan yang dapat mendeskreditkan profesi.

8. Standar Teknis

Setiap anggota harus melaksanakan jasa profesionalnya dengan standar teknis dan standar profesional yang relevan. Selain itu akuntan publik juga harus berpedoman pada *International Standards on Auditing* (ISA) yang ditetapkan oleh IAPI.

2.3 Hubungan antar Variabel Penelitian

2.3.1 *Fee audit* (X1) terhadap kualitas audit (Y)

Sukrisno Agoes (2012) menyatakan bahwa anggota KAP tidak diperbolehkan mendapatkan klien dengan cara menawarkan *fee* yang dapat berakibat pada kualitas audit yang akan dihasilkan. Semakin kompleks klien, semakin sulit untuk mengaudit dan membutuhkan waktu yang lebih lama pula sehingga *fee* audit pun semakin tinggi (Hay et., 2006 dalam Hanjani, 2014)

Syafnir (2014) membuktikan bahwa *fee* audit memiliki hubungan yang cukup baik terhadap kualitas audit dan memiliki hubungan yang positif. Kondisi ini menggambarkan semakin tinggi *fee* audit yang diberikan klien, semakin luas pula prosedur audit yang akan dilakukan auditor maka kualitas audit yang dihasilkan pun akan tinggi. Penelitian ini juga sama dengan penelitian yang dilakukan oleh Bambang Hartadi (2012) yang menyatakan terbukti bahwa *fee* audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

2.3.2 Ukuran KAP (X2) terhadap kualitas audit (Y)

Nedal Sawan dan Ihab Alsaqqa (2013) menunjukkan bahwa reputasi kantor akuntan publik dan ukuran kantor akuntan publik berhubungan positif dengan kualitas audit. Perusahaan yang diaudit Big Four lebih menarik bagi investor dan kreditor karena mereka terlihat memberikan yang dapat diandalkan informasi yang memungkinkan investor untuk menilai risiko dengan benar dan mengembalikan profil. Investor biasanya percaya perusahaan audit dengan pendekatan profesional untuk audit dan tingkat tinggi kualitas audit.

Sedangkan menurut Riska Bani Nurshanti *et.,al* (2014) ukuran KAP tidak memiliki pengaruh terhadap kualitas audit. Ukuran KAP menunjukkan semakin tinggi pula afiliasi dan staf profesional dalam suatu KAP semakin mudah bagi KAP dalam mendeteksi rekayasa manajemen laba yang dilakukan oleh suatu perusahaan. Semakin besar KAP akan meningkatkan kredibilitas dan kepercayaan investor maupun kreditor terhadap laporan audit suatu perusahaan. Namun ukuran KAP harus memperhatikan regulasi yang berlaku dalam suatu negara untuk menjaga tingkat independensi.

2.3.3 *Audit tenure* (X3) terhadap kualitas audit (Y)

Hasil laporan keuangan audit yang berkualitas selain adanya sikap independensi dan profesional kerja yang harus dimiliki oleh auditor, maka diperlukan juga *audit tenure* untuk meningkatkan kualitas kerja. Dengan adanya *audit tenure* antara auditor dengan perusahaan untuk mengaudit laporan keuangan klien maka hasil auditan laporan keuangan perusahaan akan lebih berkualitas. Hal ini disebabkan karena tidak adanya sikap dari auditor yang berinteraksi terlalu dekat dengan klien sehingga tidak mengganggu dalam melaksanakan tugasnya.

Menurut Zohair Farooq Malik (2017) bahwa masa jabatan auditor yang panjang tidak menghasilkan penurunan kualitas audit dalam kasus organisasi sektor non-keuangan Pakistan. Selama awal masa kerja auditor, besarnya akrual diskresioner meningkat, karena auditor tidak dilengkapi dengan pengetahuan khusus klien yang diperlukan. Setelah auditor memperoleh pengetahuan khusus klien, besarnya akrual diskresioner menurun, menghasilkan peningkatan kualitas audit.

Namun menurut Permana (2012) jika terlampau panjang bias menyebabkan turunnya independensi dan obyektivitas akibat keakraban berlebihan antara kedua pihak. Ardianingsih (2014) menyatakan bahwa semakin lama perikatan juga membuat auditor semakin percaya dengan klien sehingga tidak mengembangkan strategi prosedur audit yang digunakan. Dampaknya pada penurunan kualitas audit.

2.4 Pengembangan Hipotesis

Hipotesis adalah pernyataan yang masih lemah kebenarannya dan masih perlu dibuktikan kebenarannya. Hipotesis ini bertujuan untuk membuktikan secara empiris mengenai pengaruh *Fee audit*, Ukuran KAP dan *Audit tenure* terhadap kualitas audit. Hipotesis dalam penelitian ini adalah:

Ha₁ : Terdapat pengaruh yang positif dan signifikan antara *Fee audit* berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit.

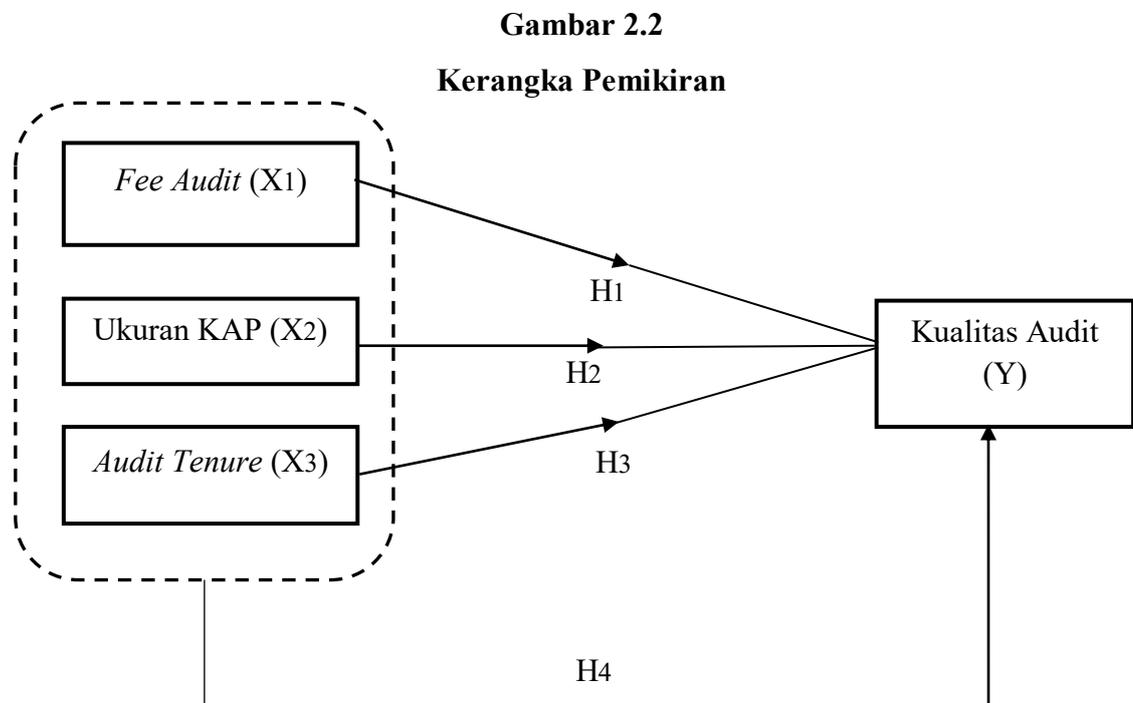
Ha₂ : Terdapat pengaruh yang positif dan signifikan antara Ukuran KAP berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit.

Ha₃ : Terdapat pengaruh yang positif dan signifikan antara *Audit tenure* berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit.

Ha₄ : Terdapat pengaruh yang secara simultan dan signifikan antara Fee audit, ukuran KAP, audit tenure terhadap Kualitas Audit.

2.5 Kerangka Pemikiran

Berdasarkan teori dan hipotesis diatas maka dapat dibentuk kerangka pemikiran sebagai berikut :



Keterangan :

X1 : Variabel Independen (*Fee Audit*)

X2 : Variabel Independen (*Ukuran KAP*)

X3 : Variabel Independen (*Audit tenure*)

Y : Variabel Dependen (*Kualitas Audit*)

→ : Arah Pengaruh