

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1 Review Penelitian Terdahulu

Penelitian mengenai audit *tenure* dan ukuran KAP terhadap kualitas audit telah banyak dilakukan oleh beberapa ahli terdahulu yang memproksikan kualitas audit dengan menggunakan akrual lancar maupun opini audit going concern, tetapi belum menemukan hasil yang searah bila dikaitkan dengan kasus-kasus skandal akuntansi yang terjadi pada umumnya sehingga diperlukan penelitian lebih lanjut berdasarkan kondisi ekonomi terkini.

Seperti penelitian pertama yang dilakukan oleh Efraim (2010), menguji Pengaruh Tenur Kantor Akuntan Publik dan Reputasi Kantor Akuntan Publik Terhadap Kualitas Audit. Penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Myers et al. (2008), dengan menambahkan variabel Reputasi Auditor sebagai variabel bebas. Sampel penelitian ini menggunakan laporan keuangan perusahaan-perusahaan yang terdaftar di BEI tahun 1996-2005 dengan kriteria sebagai berikut : a) bukan dari industri keuangan; b) mengeluarkan perusahaan-perusahaan yang masih terlalu muda, yaitu kurang dari atau sama dengan 3 tahun; c) mengeluarkan perusahaan-perusahaan yang melakukan merger dan akuisisi karena kesulitan mengidentifikasi akrual dan kemungkinan tidak akan mempengaruhi variabel penelitian. Tahun 1996 dipilih sebab laporan aliran kas telah tersedia serta disajikan lebih baik oleh perusahaan publik. Kualitas audit dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan akrual lancar, kemudian menemukan hasil bahwa Audit Tenure berpengaruh negatif dan signifikan terhadap variabel kualitas audit. Beberapa kontribusi yang diharapkan dari penelitian ini adalah (1) Sebagai bahan pengembangan wawasan bagi para peneliti tentang kualitas audit. (2) Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada pengembangan teori, terutama yang berkaitan dengan hal-hal yang mempengaruhi kualitas audit. (3) memberikan masukan bagi instansi, terkait dengan pemilihan Kantor Akuntan

Publik. (4) penelitian ini akan memberikan kontribusi terhadap pelaksanaan audit untuk dapat dijadikan sebagai bahan pertimbangan yang logis dalam pelaksanaannya. Saran diberikan pada beberapa pihak yaitu bagi auditor eksternal, bagi organisasi atau perusahaan, dan bagi penelitian selanjutnya.

Penelitian kedua dilakukan oleh Nadia, Nurul Fitria (2015), menemukan hasil bahwa hipotesis pertama mengenai hubungan tenur KAP dengan kualitas audit tidak didukung secara statistis oleh hasil penelitian karena pada hipotesis pertama peneliti memprediksi bahwa tenur KAP mempunyai pengaruh positif terhadap kualitas audit,, namun pada penelitian ini secara operasional kualitas audit yang diukur menggunakan proksi akrual diskresioner menunjukkan nilai signifikansi variabel tenur KAP adalah sebesar 0,001. Namun, nilai koefisien regresi sebesar +0,007 menunjukkan pengaruhnya bernilai positif terhadap akrual diskresioner. Pengaruh yang positif mengindikasikan bahwa semakin lama sebuah KAP mengaudit perusahaan maka semakin tinggi akrual diskresioner. Akrual diskresioner yang tinggi mengindikasikan kualitas audit yang rendah. Semakin lama tenur KAP maka semakin rendah pula kualitas audit yang dihasilkan. Sedangkan untuk variabel reputasi KAP yang diukur menggunakan variabel *dummy* menemukan hasil penelitian bahwa reputasi KAP berpengaruh positif dan signifikan terhadap akrual diskresioner. Perusahaan yang diaudit oleh KAP *big four* memiliki akrual diskresioner yang tinggi. Akrual diskresioner yang tinggi mengindikasikan kualitas audit yang rendah. Jadi perusahaan yang diaudit oleh KAP *big four* memiliki kualitas audit yang lebih rendah dibandingkan perusahaan yang diaudit oleh KAP *non big four*.

Choi et al (2010) meneliti hubungan antara Ukuran Kantor Audit, Kualitas Audit dan Audit Pricing dengan menggunakan sampel perusahaan audit di Amerika pada periode 2000-2005. Kualitas audit diukur dengan abnormal accruals dan ukuran kantor audit diukur dengan dua cara : jumlah klien di tiap perusahaan dan total fees audit yang didapat. Kesimpulan dari penelitian mereka adalah ukuran kantor audit memiliki hubungan yang signifikan dan positif baik dengan kualitas audit maupun dengan fees audit.

Penelitian lainnya dilakukan oleh Fitriany et al (2015) yang meneliti mengenai Pengaruh *Tenure*, Rotasi dan Spesialisasi KAP Terhadap Kualitas Audit: Perbandingan Sebelum dan Sesudah Regulasi Rotasi KAP di Indonesia. Kualitas audit dalam penelitian ini diukur menggunakan empat kualitas laba yaitu *predictive value*, *timeliness*, *representational*, *faithfulness*, dan netralitas. Sampel penelitian adalah perusahaan-perusahaan yang terdaftar di BEI selama periode sebelum regulasi rotasi audit diberlakukan yaitu tahun 1999-2001 dan periode paska regulasi yaitu tahun 2004-2008. Hasil pengujian membuktikan bahwa pada periode sebelum regulasi, tidak ada pengaruh lamanya mengaudit terhadap kualitas audit. Namun setelah periode setelah regulasi, lamanya mengaudit memiliki hubungan *convex* terhadap kualitas audit dari sudut pandang netral sampai dengan *timeliness*.

Selanjutnya penelitian mengenai Pengaruh Tenur Audit, dan Reputasi KAP Terhadap Kualitas Audit dilakukan oleh Prasetia dan Rozali (2016), Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui bagaimana tenur audit, dan reputasi KAP terhadap kualitas audit pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2011-2014. Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode verifikatif, sedangkan untuk pengambilan sampel menggunakan metode *purposive sampling*. Data yang digunakan adalah data sekunder yang dikumpulkan dengan teknik dokumentasi. Dalam menganalisis data, penelitian ini menggunakan pengujian statistik regresi data panel dengan *common effect model*. Berdasarkan perhitungan analisis regresi data panel dengan bantuan *software eviews 9* menghasilkan bahwa reputasi KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit, sedangkan tenur audit berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

2.2 Landasan Teori

2.2.1 Teori Audit (*Auditing theory*)

Auditing didefinisikan oleh Arens et al (2015:4) adalah akumulasi dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan ditingkat kesesuaian antara informasi dan kriteria yang telah ditetapkan. Selanjutnya audit menurut Whittington, Ray dan Pann (2012) adalah pemeriksaan laporan keuangan perusahaan oleh Kantor Akuntan Publik yang independen. Audit terdiri dari

penyelidikan mencari catatan akuntansi dan bukti lain yang mendukung laporan keuangan tersebut.

Audit haruslah dilakukan oleh pihak yang kompeten dan independen. Untuk melakukan audit harus tersedia informasi dalam bentuk yang dapat diverifikasi dan beberapa standar (kriteria) yang dapat digunakan auditor untuk mengevaluasi informasi tersebut, yang dapat dan memang memiliki banyak bentuk. Para auditor secara rutin melakukan audit atas informasi yang dapat diukur, termasuk laporan keuangan perusahaan dan SPT pajak penghasilan federal perorangan. Auditor juga mengaudit informasi informasi yang lebih subjektif, seperti efektivitas sistem komputer dan efisiensi operasi manufaktur.

Untuk memenuhi tujuan audit, auditor harus memiliki bukti dengan kualitas dan jumlah yang mencukupi. Bukti (*evidence*) adalah setiap informasi yang digunakan auditor untuk menentukan apakah informasi yang diaudit dinyatakan sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan. Bukti memiliki banyak bentuk yang berbeda, antara lain:

1. Kesaksian lisan pihak yang diaudit (klien)
2. Komunikasi tertulis dengan pihak luar
3. Observasi oleh auditor
4. Data elektronik dan data lain tentang transaksi

Auditor harus menentukan jenis dan jumlah bukti yang diperlukan serta mengevaluasi apakah informasi tersebut sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan. Auditor harus memiliki kualifikasi untuk memahami kriteria yang digunakan dan harus kompeten untuk mengetahui jenis serta jumlah bukti yang akan dikumpulkan guna mencapai kesimpulan yang tepat setelah memeriksa bukti-bukti tersebut. Auditor juga harus memiliki sikap mental independen. Kompetensi orang-orang yang melaksanakan audit tidak akan ada nilainya jika mereka tidak independen dalam mengumpulkan dan mengevaluasi bukti-bukti audit.

Para auditor berusaha keras mempertahankan tingkat independensi yang tinggi untuk menjaga kepercayaan para pemakai yang mengandalkan laporan

mereka. Auditor yang mengeluarkan laporan mengenai laporan keuangan perusahaan disebut dengan auditor independen. Walaupun auditor tersebut menerima fee dari perusahaan, namun mereka biasanya cukup independen dalam melakukan audit yang dapat diandalkan oleh para pemakai.

Tahap terakhir dalam proses audit adalah laporan audit (*audit report*), yang menyampaikan temuan-temuan audit kepada para pemakai. Laporan ini memiliki sifat yang berbeda-beda, tetapi semuanya harus memberi tahu para pembaca tentang derajat kesesuaian antara informasi dan kriteria yang telah ditetapkan. Laporan juga memiliki bentuk yang berbeda dan dapat bervariasi mulai dari jenis yang sangat teknis yang biasanya dikaitkan dengan audit laporan keuangan hingga laporan lisan yang sederhana dalam audit operasional atas efektivitas suatu departemen kecil.

2.2.2 *Audit Tenure*

Auditor tenure adalah lamanya waktu perikatan auditor tersebut secara berturut-turut telah melakukan pekerjaan audit terhadap suatu perusahaan. Dalam terminologi Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 *audit tenure* identik dengan masa pemberian jasa bagi akuntan publik.

Menurut Efraim (2010) *tenure* memiliki hubungan erat dengan tindakan *low-balling* yang dilakukan oleh auditor untuk mendapatkan klien dengan menurunkan harga pada tugas audit awal dengan harapan akan mendapatkan fee tambahan pada masa depan.

Menteri Keuangan RI pada tanggal 5 Februari 2008 menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik yang merupakan penyempurnaan Keputusan Menteri Keuangan No. 423/KMK.06/2002 dan No. 359/KMK.06/2003 yang dianggap sudah tidak memadai.

Dalam Peraturan Menteri Keuangan tersebut terdapat pokok-pokok penyempurnaan peraturan mengenai pembatasan masa pemberian jasa bagi akuntan, laporan kegiatan, dan asosiasi profesi akuntan publik. Khususnya hal yang berhubungan dengan pembatasan masa pemberian jasa bagi akuntan publik,

terdapat perubahan dimana sebelumnya Keputusan Menteri Keuangan No. 423/KMK.06/2002 dan No. 359/KMK.06 /2003 menyatakan KAP dapat memberikan jasa audit umum paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut kemudian dalam Pasal 3 Peraturan Menteri Keuangan No.17/PMK.01/2008 diubah menjadi 6 (enam) tahun buku berturut-turut.

Berikut ini isi dari Pasal 3 dalam Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 tersebut :

Pasal 3

- 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 Publik sebagaimana di maksud 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 klien tersebut.
- 3) Jasa audit umum atas laporan keuang-an dapat diberikan kembali kepada klien yang sama melalui KAP sebagai-mana dimaksud pada ayat (1) setelah 1 (satu) tahun buku tidak diberikan melalui KAP tersebut.
- 4) Dalam hal KAP yang telah menyelenggarakan audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas melakukan perubahan komposisi Akuntan Publik- nya, maka terhadap KAP tersebut tetap diberlakukan ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1).
- 5) KAP yang melakukan perubahan komposisi Akuntan Publik yang meng- akibatkan jumlah Akuntan Publiknya 50% (lima puluh per seratus) atau lebih berasal dari KAP yang telah menyeleng garakan audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas, diberlaku- kan sebagai kelanjutan KAP asal Akuntan Publik yang bersangkutan dan

tetap diberlakukan pembatasan penyelenggaraan audit umum atas laporan keuangan sebagaimana dimaksud pada ayat (1).

- 6) Pendirian atau perubahan nama KAP yang komposisi Akuntan Publiknya 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).

2.2.3 Kantor Akuntan Publik

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik memberikan dasar hukum pengaturan, pembinaan dan pengawasan profesi Akuntan Publik di Indonesia. Dalam UU tersebut, dijelaskan bahwa Akuntan Publik merupakan suatu profesi yang jasa utamanya adalah jasa asurans dan hasil pekerjaannya digunakan secara luas oleh publik sebagai salah satu pertimbangan penting dalam pengambilan keputusan.

Untuk dapat berpraktik sebagai Akuntan Publik, sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Republik Indonesia nomor 5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik, seseorang harus mendapatkan izin Akuntan Publik dari Menteri Keuangan. Dalam memberikan jasa tersebut, Akuntan Publik harus mendirikan atau bergabung dalam suatu Kantor Akuntan Publik (KAP). Dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku, suatu KAP harus memiliki desain sistem pengendalian mutu sebagai *support system* yang memungkinkan Akuntan Publik dapat memberikan jasanya sesuai Standar Profesional Akuntan Publik dan ketentuan hukum yang berlaku.

Ukuran KAP dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan kelompok auditor *Big 4* dan *non Big 4*. Empat KAP Indonesia yang berafiliasi dengan *The Big Four Auditors* yaitu:

- 1) KAP Purwanto, Sarwoko, Sandjaja berafiliasi dengan Ernst & Young,
- 2) KAP Osman Bing Satrio dan Rekan berafiliasi dengan Deloitte Touche Tohmatsu,
- 3) KAP Siddharta dan Widjaja berafiliasi dengan KPMG,
- 4) KAP Tanudireja Wibisana & Rekan berafiliasi dengan PricewaterhouseCoopers.

2.2.4 Kualitas Audit

Istilah kualitas audit dapat memiliki makna yang berbeda tergantung dari sudut pandang penerima atau pemberi jasa audit. Entitas pemilik maupun pihak pengguna laporan keuangan berpendapat bahwa kualitas audit terjadi jika auditor dapat memberikan jaminan bahwa tidak ada salah saji material atau kecurangan (*fraud*) dalam laporan keuangan audit.

Pernyataan dari Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) tentang kualitas audit adalah bahwa audit yang dilakukan oleh auditor dapat dikatakan berkualitas, jika memenuhi standar auditing dan standar pengendalian mutu. Diluar hal tersebut, sampai saat ini belum ada definisi yang pasti mengenai bagaimana dan apa kualitas audit yang baik itu. Tidak mudah untuk menggambarkan serta mengukur kualitas jasa secara objektif dengan beberapa indikator. Berikut adalah indikator kualitas audit pada level KAP yang mencakup perikatan audit atas laporan keuangan yang dilakukan oleh Akuntan Publik menurut Ikatan Akuntan Publik Indonesia (IAPI) :

- a. Kompetensi auditor;
- b. Etika dan independensi auditor;
- c. Penggunaan waktu personil kunci perikatan;
- d. Pengendalian mutu perikatan;
- e. Hasil review mutu atau inspeksi pihak eksternal dan internal;
- f. Rentang kendali perikatan;
- g. Organisasi dan tata kelola KAP;
- h. Kebijakan imbalan jasa.

Menurut Widagdo (2002) disebutkan bahwa ada lima macam perspektif kualitas audit yang berkembang antara lain :

1. *Trancedental approach* yaitu kualitas bias dirasakan namun sulit didefinisikan;
2. *Product based approach* yaitu kualitas merupakan sesuatu yang dapat dikuantitatifkan dan dapat diukur;
3. *User based approach* yaitu mendefinisikan kualitas sebagai kesesuaian atau persyaratan;
4. *Value based approach* yaitu memandang kualitas dari segi nilai dan harga

Peranan auditor untuk meningkatkan kualitas audit sangat diperlukan. Kualitas audit perlu ditingkatkan karena dengan meningkatnya kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor maka tingkat kepercayaan yang akan diberikan oleh masyarakat semakin tinggi. Menurut Prasita dan Priyo (2007), standar kualitas audit terdiri dari:

1. Kualitas strategis yang berarti hasil pemeriksaan harus memberikan informasi kepada pengguna laporan secara tepat waktu.
2. Kualitas teknis berkaitan dengan penyajian temuan, simpulan, dan opini pemeriksaan, yaitu penyajiannya harus jelas, konsisten, dan obyektif.

2.2.5 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, 2013).

Secara umum, ada dua bentuk independensi auditor : *independence in fact* dan *independence in appearance*. *Independence in fact* akan ada apabila auditor benar-benar mampu mempertahankan sikap yang tidak bias sepanjang proses

audit. Sedangkan *independence in appearance* adalah hasil dari interpretasi lain atas independensi ini. Bila auditor independen dalam fakta tetapi pemakai yakin bahwa mereka menjadi penasihat untuk klien, sebagian besar nilai dari fungsi audit telah hilang (Arens et al.(2015)).

Selain harus mampu mempertahankan sikap mental independen, auditor juga diharapkan sebisa mungkin menghindari keadaan-keadaan yang dapat mengakibatkan masyarakat meragukan independensinya. 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.

2.3 Pengembangan Hipotesis

2.3.1 Hubungan antara Audit Tenure dengan Kualitas Audit

Menurut Efraim (2010) *tenure* KAP yang panjang akan berpengaruh signifikan meningkatkan kualitas audit. Temuan ini mendukung argumen yang mengatakan bahwa semakin lama suatu KAP berikatan dengan klien tertentu, maka KAP tersebut akan memiliki pengetahuan dan pengalaman untuk merancang prosedur audit yang baik dan benar. Lebih lanjut Efraim (2010) berpendapat pengetahuan yang dimiliki KAP malah akan membuat auditor akan semakin teliti. Hubungan positif *tenure* dan kualitas audit juga didukung oleh beberapa peneliti seperti De Angelo (1981) yang menyatakan bahwa independensi auditor akan lebih rendah pada tahun-tahun awal masa perikatan dikarenakan auditor cenderung berusaha untuk mempertahankan kliennya. Carcello dan Nagy (2004) menyatakan bahwa pada tiga tahun awal audit sering terjadi kecurangan pelaporan keuangan. Mereka berpendapat kualitas audit akan semakin baik jika semakin panjang masa *tenure*nya. Namun skandal yang dilakukan oleh Enron dan KAP mantan anggota dari *The Big 5 Auditor*, yaitu KAP Arthur Andersen, mematahkan argumen dari penelitian terdahulu yang menyatakan semakin panjang *tenure* akan semakin meningkatkan kualitas audit. Enron dan Arthur Andersen menjalin hubungan perikatan audit (*tenure*) selama hampir 20 tahun. Kemungkinan yang terjadi pada kasus Enron dan KAP Arthur Andersen adalah

timbulnya kedekatan antara klien dan auditor sehingga timbul toleransi berlebihan bahkan kecurangan pada pelaporan keuangan. Berdasarkan penjelasan dan masalah diatas, hipotesis yang dirumuskan adalah sebagai berikut:

H1 : *Tenure* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit

2.3.2 Hubungan antara ukuran KAP dengan Kualitas Audit

KAP besar (*Big 4*) dianggap cenderung memberikan kualitas audit yang lebih baik dari KAP yang berukuran kecil (*Non Big 4*). KAP besar mempunyai tanggung jawab untuk mengaudit lebih akurat karena mereka memiliki lebih banyak hubungan spesifik dengan klien yang akan hilang jika mereka memberikan laporan yang tidak akurat. Kekayaan atau aset yang besar dimiliki oleh KAP besar sehingga menurunkan ketergantungan ekonomi terhadap klien juga dipercaya menjadi salah satu faktor yang menjadikan kualitas audit yang dihasilkan lebih baik daripada KAP kecil. Tetapi dalam kasus Enron pula KAP yang terlibat merupakan salah satu KAP besar yaitu Arthur Andersen (AA) yang pada saat itu adalah salah satu anggota dari KAP *big five*. Berdasarkan penjelasan dan masalah diatas, hipotesis yang dirumuskan adalah sebagai berikut:

H2 : Ukuran KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

2.4 Kerangka Konseptual Penelitian

Variabel Independen

