

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Landasan Teori

1. Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori keagenan diperkenalkan oleh Jensen dan Meckling pada tahun 1976, dalam teori tersebut menjelaskan tentang bagaimana hubungan antara manajer dengan pemilik modal dalam proses menjalankan sebuah perusahaan. Pada teori keagenan terfokuskan pada hubungan antara manajer dan pemilik modal yang memiliki kecenderungan mengalami asimetri informasi karena kepentingan pribadi yang dimiliki oleh salah satu pihak. Hubungan agensi tersebut adalah sebuah kontrak dimana satu atau lebih pemegang saham menyewa agen atau manajer untuk melakukan jasa dalam kepentingan pemegang saham dengan cara mendelegasikan beberapa wewenang dalam pembuatan keputusan kepada manajer. Wewenang tersebut mengharuskan manajer untuk selalu memenuhi keinginan dari pemegang saham dan apabila mengalami sebuah kegagalan akan membuat manajer kehilangan fasilitas maupun hak yang didapatkan. Hal inilah yang membuat manajer melakukan berbagai cara untuk terus menjaga kepercayaan pemegang saham sehingga asimetri informasi pun muncul.

Asimetri informasi selalu ada saat informasi yang dimiliki oleh satu pihak dalam hal ini manajer tidak diberikan seluruhnya kepada pemilik modal. Ketimpangan tersebut disebabkan adanya kepentingan pribadi dari salah satu pihak yang akan menimbulkan moral *hazard*. Moral *hazard* merupakan keadaan dimana

risiko yang terjadi akan ditanggung oleh pihak yang seharusnya tidak menanggung risiko tersebut, dalam teori keagenan pihak pemilik modal harus menanggung kejadian yang diakibatkan oleh perilaku dari manajemen karena ketidak terbukaannya informasi yang dilakukan manajemen.

Menurut Kayu (2012) aktivitas pemilik dan manajemen di lihat dari laporan keuangan yang ada di dalam perusahaan atau organisasi. Sedangkan Wahyuni dan Fitriany (2012) menyebutkan bahwa perlunya pihak independen untuk menjadi penengah antara pemilik modal dan manajer agar kepentingan kedua pihak bisa tersalurkan. Pihak yang dimaksudkan sebagai independen adalah auditor yang bertugas memberikan penilaian terhadap laporan keuangan yang sekaligus untuk mengevaluasi kewajaran dari laporan keuangan yang sudah dibuat oleh manajemen sesuai dengan standar pelaporan keuangan yang berlaku. Penilaian kewajaran laporan keuangan untuk melihat apakah laporan keuangan perusahaan sudah terbebas dari penyelewengan penyajian. Dalam pemberian penilaian auditor harus selalu berhati hati agar penilaian yang dilakukan memiliki kualitas yang baik. Kualitas audit merupakan probabilitas dari seorang auditor dalam menemukan dan melaporkan adanya pelanggaran yang terjadi pada sistem akuntansi pelaporan keuangan.

Masalah keagenan auditor berasal dari proses mekanisme perusahaan, yaitu ketika suatu auditor sebagai pihak terpilih yang telah disepakati oleh pemilik modal bertugas melaksanakan penilaian laporan keuangan sebagai kepentingan dari pemegang saham, namun jasa auditor tersebut dibayarkan oleh pihak manajemen. Benturan kepentingan terjadi dalam hal ini yang dihadapi oleh auditor dan

memunculkan suatu ketergantungan auditor terhadap klien agar masa perikatan antara auditor dan klien tidak terputus. Sehingga auditor harus mematuhi keinginan klien dengan adanya kemungkinan auditor harus mengesampingkan independensinya (Kartikasari, 2012).

Dalam memilih auditor ada indikator yang harus dipertimbangkan, yang pertama adalah kualitas audit. Jasa pelayanan yang akan diberikan auditor kepada klien adalah dasar untuk mempertimbangkan hubungan antara manajemen dan pemilik modal. Sesuai dengan teori keagenan manajemen perusahaan selalu berusaha untuk memberikan kepuasan dengan selalu menunjukkan hasil terbaik pada pemilik modal. Hal tersebut sebagai kunci agar reputasi manajer di mata pemilik modal semakin baik. Hubungan lain tentang independensi auditor ketika kerjasama yang dijalin terlalu lama akan menimbulkan rasa nyaman dan dapat mengganggu objektivitas dan independensi. Auditor harus selalu mempertimbangkan adanya risiko litigasi yang timbul ketika adanya keinginan untuk meningkatkan profitabilitas.

2. Teori Akuntansi Positif

Teori akuntansi positif mengarahkan pada pemahaman tentang prediksi kebijakan dari suatu perusahaan, ketika suatu perusahaan berkeinginan meminimalisir biaya maka mereka akan memiliki pilihan tentang kebijakan yang akan dilakukannya (Watts dan Zimmerman, 1978). Menurut Mardiyah (2006:49) bahwa teori akuntansi positif berusaha untuk menunjukkan fenomena akuntansi yang di lihat dari bagaimana alasan penyebab terjadinya suatu peristiwa. Dengan kata lain teori ini ditujukan untuk menjelaskan dan memperhitungkan konsekuensi

ketika manajer memutuskan atas suatu pilihan tertentu. Prediksi tersebut didasarkan pada proses kontrak hubungan.

Penjelasan lain dijelaskan oleh Deegan (2004:204) yang menyatakan bahwa teori akuntansi positif seperti yang dikembangkan oleh Watt dan Zimmerman (1978) berdasarkan asumsi berbasis perekonomian sentral, kepentingan diri sendiri akan mengendalikan setiap tindakan individu dan terjadinya perlakuan oportunistik pada tingkat dimana tindakan akan memberikan peningkatan kesejahteraan mereka.

Ada hipotesa yang dijelaskan oleh Watts dan Zimmerman (1978) tentang teori akuntansi positif, dimana hipotesa tersebut tentang rencana bonus ketika seorang manajer mengetahui adanya rencana bonus yang akan diberikan atas kinerjanya maka manajer akan memiliki kecenderungan memilih prosedur akuntansi dengan perubahan keuntungan. Hipotesa ini cukup beralasan karena manajer tentu menginginkan imbalan yang tinggi, dan apabila hal tersebut bergantung dengan laba perusahaan maka kecenderungan manajer adalah berusaha memberikan laporan pendapatan bersih yang tinggi.

Hal tersebut berkaitan dengan bagaimana auditor mampu menemukan hal hal yang berhubungan dengan pemanipulasian laba untuk kepentingan manajemen sehingga kualitas audit menjadi baik atau bagaimana auditor mempertahankan kliennya dengan mengesampingkan independensi yang harus dimiliki dalam penilaian laporan keuangan.

3. Kualitas Audit.

Pada suatu perusahaan, audit merupakan sesuatu yang sangat penting karena dapat mempengaruhi bagaimana berjalannya suatu perusahaan. Masa depan perusahaan bergantung dengan bagaimana hasil pemeriksaan auditor dan pendapat yang dikeluarkan. Apabila dalam pemeriksaan ditemukan salah saji yang disengaja oleh manajer maka akan berimbas pada opini yang dikeluarkan dan bisa menyebabkan tidak wajarnya laporan keuangan, pada saat pengambilan keputusan audit, auditor memiliki peranan yang sangat vital.

Kualitas audit merupakan suatu ukuran untuk melihat bagus atau tidaknya hasil pengauditan. Kualitas audit dilihat saat auditor bekerja sesuai dengan standar profesional serta mampu menilai risiko bisnis audit dengan mampu memastikan bahwa dalam perusahaan tersebut tidak terjadi *fraud* (Sinaga,2012). Melihat dari sisi auditor bahwa kualitas audit terjadi pada saat auditor bekerja auditor dapat bekerja sesuai standar profesional dan melihat risiko bisnis dengan tujuan meminimalisir terjadinya risiko litigasi untuk menghindari jatuhnya reputasi dari auditor.

De Angelo (1981) menjelaskan bahwa kualitas audit merupakan suatu probabilitas auditor dimana seorang auditor mampu mendeteksi adanya kesalahan dan melaporkan kesalahan tersebut serta memberikan opini yang sebenar benarnya pada laporan hasil auditan yang di terbitkan. Sedangkan Hartadi (2012) menyatakan kualitas audit merupakan sikap profesionalitas akuntan publik yang harus selalu dipertahankan. Suatu independensi sangat penting untuk menghasilkan laporan audit dengan kualitas yang baik. Kualitas audit memiliki tujuan agar mendapatkan

hasil auditan yang maksimal dan dapat digunakan dalam pengambilan keputusan. Menurut Sulfati (2016) kualitas audit mampu ditingkatkan dengan memperbaiki salah saji yang ada, hal tersebut sebagai cerminan bahwa auditor memiliki sifat independen. Keragu – raguan auditor dalam memberikan opini sesuai dengan hasil yang sebenarnya dan tidak menyesuaikan dengan peraturan yang berlaku akan mengakibatkan kualitas audit menjadi rendah.

Kualitas adalah hal yang harus selalu dipertahankan oleh akuntan publik, kualitas audit akan mampu menurunkan kesenjangan antara akuntan publik dan pengguna jasa audit. Pada penelitian ini kualitas audit akan diukur menggunakan kualitas laba. Penentuannya dengan melihat angka – angka yang terdapat di laporan keuangan sudah disajikan secara wajar sesuai dengan kondisi aslinya, yakni proses operasi perusahaan serta kondisi keuangan perusahaan yang bersangkutan. Menurut Panjaitan (2014) tentang pengukuran kualitas audit, penilaian kualitas dianggap rendah ketika pada angka laba yang dihasilkan pada laporan keuangan cenderung terdapat akun – akun yang tidak seharusnya menggambarkan operasi keuangan perusahaan. Kartikasari (2012) bahwa hasil kualitas audit yang didapatkan rendah memberikan gambaran bahwa laba yang dihasilkan oleh perusahaan cenderung tidak sesuai dengan hasil operasi serta kondisi perusahaan.

4. Kualitas Laba

Kualitas laba adalah suatu karakteristik kualitatif yang menyebabkan informasi pada laporan keuangan bermanfaat untuk pihak yang berkepentingan serta digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan yang tepat, hal tersebut sesuai

dengan PSAK Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan (2007). Suatu laba yang berkualitas baik apabila laba tersebut dapat dijadikan sebagai indikator yang baik untuk laba di masa yang akan datang.

Pada pernyataan FASB suatu laba dianggap berkualitas ketika sesuai dengan kerangka konseptual dari FASB, dimana pelaporan keuangan harus relevan dan reliabel. Terdapat empat karakteristik dalam penilaian laporan keuangan sesuai dengan PSAK Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan yaitu andal, relevan, dapat dipahami dan dapat dibandingkan (Kartikasari,2012)

Pengukur kualitas audit dengan kualitas laba akan menggunakan nilai dari total akrual. Tingkat tinggi rendahnya nilai akrual telah banyak digunakan untuk mengukur apakah manajer melakukan atau tidak melakukan tindakan manajemen laba di perusahaannya. Pada Hartadi (2009) menjelaskan tingkat tinggi rendah total akrual suatu perusahaan menunjukkan nilai tingkat tinggi rendahnya manajemen melakukan manajemen laba.

Suatu total akrual memberikan gambaran bahwa tingginya tingkatan akrual akibat diskresi manajemen yang merupakan suatu hak kebebasan yang dimiliki manajemen dalam memilih kebijakan akuntansi yang akan digunakan perusahaan untuk mencapai tujuan. Ketika tingkatan manajemen laba yang dilakukan manajer semakin tinggi hal tersebut ditunjukkan dengan semakin besarnya total akrual perusahaan dan hal tersebut berlaku sebaliknya. Penggunaan total akrual sebagai pengukur kualitas audit telah digunakan oleh Hartadi (2009), Chih-Ying *et al* (2008), Hoitash *et al* (2007), dan Jakson *et al* (2008).

5. **TENURE AUDIT (Masa Perikatan Kerjasama Audit dengan Klien)**

Tenure audit merupakan masa perikatan audit antara KAP dan klien, berkaitan dengan jasa audit yang telah disepakati sebelumnya yang diukur dengan jumlah tahun perikatan (Gheiger dan Raghunandan, 2002). *Tenure* audit mengalami perdebatan dimana ketika *tenure* audit memiliki masa waktu yang singkat maupun dalam jangka waktu yang lama. Ketika masa perikatan singkat akan mempersulit auditor dalam pemahaman terhadap operasi perusahaan maupun organisasi perusahaan klien, sedangkan apabila masa perikatan memiliki waktu yang lama menyebabkan menurunnya tingkat independensi auditor ketika menjalankan tugas jasa audit.

Adanya masa perikatan audit yang memiliki waktu singkat akan menyebabkan auditor memerlukan waktu untuk menyesuaikan dan memahami klien di lingkungan bisnis yang dijalankan (Kurniasih dan Rohman, 2014). Singkatnya masa perikatan berakibat pada keterbatasan informasi yang didapatkan dan bukti - bukti yang diperlukan, sehingga pada saat auditor menemukan data yang hilang atau secara sengaja dihilangkan oleh pihak klien akan sulit untuk menemukannya. Hal tersebut belaku sebaliknya, masa perikatan yang lama akan menyebabkan adanya hubungan emosional atau kedekatan yang tidak seharusnya antara auditor dan klien. Akibatnya akan terjadi penurunan independensi auditor. Pengembalian kepercayaan menjadi harapan dari pengguna laporan keuangan, maka dengan singkatnya masa perikatan akan mampu meningkatkan kompetensi dari auditor untuk dapat menghasilkan kualitas audit yang dapat diandalkan oleh pihak yang berkepentingan.

Kasus dari British Telecom, tentang terjadinya kecurangan yang melibatkan KAP ternama yang masuk dalam *bigfour* yaitu PWC berkaitan dengan masa perikatan yang terjalin sangat lama yaitu 33 tahun. Auditor yang berperan sebagai pihak independen dan memiliki profesionalitas seharusnya menjadi penengah dan memberikan peningkatan kepercayaan atas hasil laporan keuangan justru menjadi sumber dari permasalahan yang terjadi. PWC telah 33 tahun melakukan jasa audit pada British Telecom akan tetapi tidak mampu mengungkapkan permasalahan yang ada dalam perusahaan besar Inggris tersebut. Hal tersebut mengindikasikan pelaksanaan jasa audit yang dilakukan terlalu lama dapat menurunkan sikap independensi dari seorang auditor.

Faktor utama yang dapat menimbulkan adanya hubungan negatif antara auditor dengan klien dan juga kualitas audit adalah menurunnya independensi yang akan muncul ketika terjadi hubungan kedekatan emosional yang tidak seharusnya antara auditor dan klien serta mengakibatkan penurunan kapasitas auditor untuk memberikan penilaian kritis (Sinaga, 2012).

Adanya fenomena kegagalan audit pada tahun awal penugasan biasanya disebabkan kurangnya supervisi pada partner – partner dalam melakukan penugasan audit terkait karakteristik perusahaan, bentuk sistem pencatatan, dan bagaimana kebiasaan pola pola yang harus diberikan sikap skeptis untuk menghindarkan pada kecurangan yang mungkin dapat terjadi dalam laporan keuangan (Maradona,2009). Namun ada pendapat lain ketika masa perikatan terlalu lama akan berakibat pada tingkat percaya diri auditor terlalu tinggi dengan berbagai cara pendekatan audit yang selama ini diguankan sehingga minimnya

inovasi dan strategi yang dikembangkan untuk mencapai audit yang berkualitas (Novianti, dkk 2010).

Berlakunya peraturan pemerintah tentang batas masa perikatan antara auditor dan klien dimaksudkan untuk menanggulangi pendapat masyarakat tentang pengaruh masa perikatan pada independensi dan pemerintah berharap auditor bisa memiliki inovasi dan strategi baru berkaitan dengan pemeriksaan laporan keuangan, namun peraturan pemerintah tersebut membuat auditor harus bekerja lebih keras lagi untuk memahami bisnis klien.

6. Fee Audit

Pada penelitian Agoes (2012) menyatakan bahwa *fee* audit merupakan upah jasa yang bergantung kepada pekerjaan, jasa yang dimiliki dan kualitas yang diberikan terhadap laporan audit. Sebelum penugasan dilaksanakan persetujuan atas *fee* audit tidak kalah penting daripada penugasan audit. Tidak bisa di pungkiri bahwa auditor bekerja untuk mendapatkan imbalan atas jasa auditnya. Oleh sebab itu, penentuan nilai *fee* audit perlu untuk secepatnya disepakati antara auditor dan klien untuk mencegah timbulnya pertengkaran nilai tarif yang dapat merusak kredibilitas dari akuntan publik (Kurniasih, 2014).

Menetapkan imbalan atas jasa audit harus wajar sesuai dengan martabat profesi akuntan publik, serta sesuai dengan kualitas hasil audit. *Fee* yang terlalu rendah akan mengakibatkan penurunan kualitas audit yang dimiliki oleh auditor dan dapat menurunkan standar kompetensi yang ada di dalam diri auditor tersebut (Rizqiasih, 2010) besar kecilnya pemberian *fee* audit dipengaruhi oleh beberapa

hal. Etika Kompartemen Akuntan Publik (2000) menjelaskan bahwa besaran nilai *fee* audit dipengaruhi oleh risiko penugasan audit, kompleksitas jasa audit, tingkat keahlian yang diberikan, bentuk prosedur pembiayaan KAP yang bersangkutan, dan beberapa pertimbangan yang berkaitan dengan profesionalitas lainnya. Kantor akuntan publik besar berinvestasi tinggi untuk meningkatkan kinerja auditornya agar mampu menjadi auditor spesialis (Hogan dan Jeter, 1999). Istilah spesialisasi berhubungan dengan kualitas audit yang lebih tinggi ketika seorang auditor telah memiliki sebutan spesialis auditor pada suatu industri tertentu.

Fee audit yang diterima auditor seharusnya diberikan sesuai dengan jasa audit yang dilaksanakan oleh auditor. Namun berbeda pada sisi manajemen, perusahaan berusaha meminimalisir pengeluaran termasuk *fee* audit supaya tidak menjadi beban keuangan perusahaan. Berdasarkan IAPI (Ikatan Akuntan Publik Indonesia) mengenai dasar penentuan *fee* audit dengan terbitnya surat keputusan No. KEP .024/API/VII/2008. Dasar penentuan *fee* audit berkaitan dengan perikatan audit adalah :

- a. Kebutuhan dari klien
- b. Tanggung jawab dan tugas berdasarkan hukum yang berlaku (*statutory duties*)
- c. Tingkat keahlian auditor (*levels of expertise*)
- d. Tanggung jawab pada pekerjaan yang dilaksanakan
- e. Tingkat kesulitan pekerjaan

- f. Perhitungan waktu yang diperlukan secara efektif dalam menjalankan pekerjaan.
- g. Kesepakatan *fee* yang disepakati di awal kontrak.

Dari peraturan tersebut diatas telah direvisi untuk membantu merealisasi ketentuan tentang *fee* audit. Pada saat ini telah berlaku Peraturan Pengurus No 2 tahun 2016 tentang penentuan imbalan *fee* audit. Secara umum dasar penentuan hamper sama dengan peraturan terdahulu.

- a. Berdasarkan kebutuhan klien dan ruang lingkup pekerjaan yang dihadapi
- b. Waktu yang dibutuhkan dalam setiap tahapan audit
- c. Tanggung jawab dan tugas sesuai dengan hukum yang berlaku (*statutory duties*)
- d. Tingkat keahlian auditor (*levels of experience*) dan tanggung jawab yang diemban pada setiap pekerjaan yang dilakukan
- e. Tingkat kesulitan maupun kompletifitas dari pekerjaan
- f. Jumlah anggota dan banyaknya waktu yang dibutuhkan dalam menjalankan tugas secara efektif oleh anggota dan staf .
- g. Sistem pengendalian mutu yang berlaku dalam perusahaan
- h. Kesepakatan tentang basis penetapan imbalan.

Namun perbedaan dengan peraturan terbaru telah ditetapkan batas minimum dari pemberian *fee* audit yang dihitung dalam setiap jam kerja dari auditor. Hal ini diharapkan mampu meningkatkan kesetaraan antara Kantor Akuntan Publik, karena pertimbangan *fee* bisa secara jelas dapat diperhitungkan.

Nilai minimum tersebut sebagai berikut :

Tabel 2.1
Nilai Minimum Pemberian *Fee* Audit

Kategori wilayah	Junior auditor	Senior auditor	supervisor	manager	partner
jabodetabek	100.000	150.000	300.000	700.000	1.500.000
Luar jaboodetabek	70.000	125.000	200.000	500.000	1.200.000

Sumber : Peraturan Pengurus No. 2 tahun 2016

Nilai di atas diharapkan dapat dijadikan acuan dalam penentuan nilai *fee* audit yang diberikan kepada auditor, meskipun karakteristik setiap pekerjaan berbeda beda.

7. Rotasi Auditor

Berbagai kasus yang melibatkan pihak auditor maupun KAP ternama yang menjadikan kepercayaan dari pengguna laporan keuangan menurun menjadikan suatu regulasi kewajiban rotasi dianggap perlu. Regulasi yang mengatur mengenai pergantian auditor mengakibatkan adanya keterbatasan waktu masa perikatan sehingga akan terjadi rotasi auditor secara mandatori. Tidak hanya secara mandatori, pergantian auditor dibagi menjadi dua yaitu mandatori dan voluntari. Pergantian secara mandatori disebabkan karena kepatuhan perusahaan terhadap peraturan pemerintah yang berlaku sedangkan untuk voluntari terjadi karena adanya alasan lain yang bisa berasal dari internal perusahaan itu sendiri (Susan dan Trisnawati, 2011).

Pada penelitian Siregar, dkk (2011) menjelaskan bahwa adanya peraturan regulasi rotasi auditor memiliki tujuan guna peningkatan kualitas audit. Hal tersebut didasarkan pada adanya opini semakin lama hubungan antara auditor baik auditor partner maupun kantor akuntan publik dengan klien akan menurunkan independensi dari auditor tersebut. Namun hal lain adanya kompetensi untuk melakukan rotasi juga dapat menurunkan kualitas audit karena auditor harus menghadapi perusahaan baru dan menyesuaikan lingkungan baru serta risiko – risiko baru yang harus dihadapi. Auditor memerlukan waktu untuk menyesuaikan dan mempelajari klien barunya daripada ketika auditor melakukan audit pada klien terdahulu (Chen et al, 2004).

8. Peraturan tentang Kantor Akuntan Publik

Pemerintah Indonesia menerbitkan peraturan berkaitan dengan pemberian jasa oleh akuntan publik dan KAP yang terdapat pada Keputusan Menteri Keuangan Nomor 423/KMK.06/2002 mengenai jasa akuntan publik. Revisi dilakukan pada tahun 2003 menjadi Keputusan Menteri Keuangan 359/KMK/06/2003 tentang jasa akuntan publik. Pada realisasinya peraturan tentang jasa akuntan publik belum berjalan secara maksimal karena menimbulkan pro dan kontra dari para akuntan.

Pada peraturan tahun 2003 menjelaskan bahwa pemberian jasa umum audit atas laporan keuangan perusahaan untuk KAP paling lama 5 tahun dan 3 tahun untuk partner audit secara berturut – turut. Peraturan kembali berubah pada tahun 2008 sebagai perbaikan yaitu Peraturan Menteri Keuangan No 17/ PMK.01/ 2008 mengenai jasa akuntan publik sebagai akhir dari pemberlakuan KMK yang

sebelumnya. Peraturan Menteri Keuangan tersebut berisikan KAP dan meakukan jasa audit pada perusahaan yang sama selama 6 tahun berturut turut dan 3 tahun untuk partner audit, namun KAP dapat menerima kembali kerja sama dengan perusahaan tersebut ketika telah satu tahun tidak melakukan jasa audit pada perusahaan tersebut.

Seiring berjalanya waktu, penyempurnaan peraturan tentang jasa akuntan publik kembali dilakukan pada tahun 2015 dengan di terbitkannya peraturan pemerintah nomor 20 tahun 2015 yaitu pada pasa 11 ayat 1 yang menjelaskan bahwa pemberian jasa audit untuk informasi keuangan historis laporan keuangan secara umum untuk suatu perusahaan paling lama 5 tahun berturut turut untuk seorang akuntan publik.

B. Penelitian Terdahulu dan Penurunan Hipotesis

1. Hubungan Antara *Tenure* Kantor Akuntan Publik Dan *Tenur* Partner Pada Kualitas Audit

Berbagai kasus kecurangan laporan keuangan yang melibatkan kantor akuntan publik ternama berdampak pada penurunan kepercayaan publik pada profesi seorang auditor. Penurunan kepercayaan ini disebabkan karena pengguna laporan keuangan berbandapat bahwa hubungan kerjasama yang lama mengakibatkan rendahnya independensi yang dimiliki oleh auditor sehingga objektivitas pada saat melaksanakan penugasan berkurang. Semakin lama *tenure* akan menimbulkan kedekatan yang erat dan memicu auditor harus mengikuti keinginan dari klien agar laporan keuangan yang dilaporkan sebagai laporan

keuangan auditan tersebut dinilai baik, hal inilah yang menimbulkan objektivitas menjadi menurun.

Audit *tenure* merupakan lamanya perikatan kantor akuntan publik dengan klien dalam suatu perusahaan untuk memberikan pelayanan jasa audit. Audit *tenure* menjadi permasalahan karena perbedaan anggapan ketika *tenure* terlalu singkat dan ketika *tenure* audit terlalu lama. Dijelaskan oleh Wibowo dan Rossieta (2009) bahwa lamanya perikatan audit dapat meningkatkan kualitas audit, hal ini didasari atas beberapa hal, seperti biaya audit yang tinggi karena adanya kemungkinan kegagalan audit awal masa penugasan, dimana ketika masa audit telah cukup lama akan mempermudah auditor memahami bisnis klien sehingga kualitas audit akan semakin baik.

Sebaliknya ketika *tenure* singkat akan menurunkan kualitas audit karena kesulitan dan bertambahnya waktu auditor dalam memahami bisnis klien. Hal tersebut didukung oleh penelitian Panjaitan (2014), Giri (2010), Mgbame (2012) serta Paramitha dan Latrini (2015) audit *tenure* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit berbagai penelitian tersebut memberikan kesimpulan bahwa semakin lamanya masa perikatan membuat auditor terlalu percaya diri dan tidak memberikan inovasi dan strategi baru dalam pendekatannya memeriksa laporan keuangan perusahaan.

Sama halnya dengan Kurniasih dan Rohman (2014) dan Maharani (2014) yang juga memberikan hasil negatif untuk pengaruh *tenure* audit pada kualitas audit. Maharani (2014) menjelaskan bahwa *tenure* audit tidak menjadi jaminan

kualitas audit semakin baik, meskipun seharusnya auditor akan lebih memahami karakteristik perusahaan untuk mempersempit ruang kecurangan. Berbeda dengan penelitian Novianti (2010) yang memisahkan antara *tenure* KAP dan *tenure* partner, dari penelitian Novianti (2010) mendapatkan hasil bahwa *tenure* KAP berpengaruh positif pada kualitas audit sedangkan *tenure* partner mendapatkan hasil berpengaruh negatif.

Dari berbagai penjelasan di atas hanya satu penelitian yang spesifik membagi antara *tenure* KAP dan *tenure* Partner sesuai dengan peraturan pemerintah yang membedakan batas masa perikatan antara kantor dengan partner. Pembagian *tenure* tersebut menjadi KAP dan Partner diperlukan karena terdapat kemungkinan bahwa *tenure* partner ataupun *tenure* KAP secara terpisah memberikan pengaruh pada kualitas audit. Sehingga hipotesis yang diajukan dalam penelitian adalah berikut :

H1 : *Tenure* KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

H2 : *Tenure* partner berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

2. Hubungan Antara *Fee* Audit Pada Kualitas Audit

Teori agensi memiliki hubungan dengan teori biaya tentang transaksi dimana dalam teori agensi akan lebih menekankan pada hubungan kontrak sedangkan teori biaya transaksi lebih pada kontrak yang akan dilakukan antara akuntan publik dengan klien (Hartadi, 2012). Jika disesuaikan dengan keadaan seharusnya, suatu perusahaan yang sedang mengalami kondisi keuangan yang tidak baik pasti tidak akan memilih auditor yang memiliki kualitas baik dengan *fee* audit

yang tinggi, hal tersebut bisa terjadi karena perusahaan beranggapan ketika auditor memiliki kualitas yang baik di khawatirkan akan mampu mendeteksi salah saji yang material pada kondisi perusahaan yang tidak baik dan kemudian akan menyampaikan pada pengguna laporan keuangan.

Pemberian imbalan jasa kepada auditor diberikan apabila pelayanan jasa audit telah selesai dilakukan. Imbalan yang diberikan akan disesuaikan dengan perjanjian awal kontrak. Penetapan *fee* audit berpengaruh pada beberapa hal seperti ketika *fee* audit rendah maka akan membuat manajemen memiliki peluang untuk memainkan laba perusahaan sehingga mengakibatkan timbulnya bias pada laporan keuangan, hal tersebut mengindikasikan ketika nilai *fee* audit rendah maka akan mengurangi tingkat independensi auditor serta menurunkan kualitas audit (Fitryani dkk, 2013). Besar usaha auditor untuk memberikan kinerja terbaiknya didorong atas nilai *fee* audit yang diberikan, sehingga auditor termotivasi untuk memberikan kualitas audit yang tinggi dan berusaha untuk terus memperbaiki kualitas auditnya.

Besaran *fee* audit yang diberikan kepada akuntan publik dari klien adalah sebagian kecil dari pendapatan kantor akuntan publik. Beberapa penelitian sebelumnya yang membahas tentang *fee* audit memberikan hasil bahwa *fee* audit memiliki pengaruh positif pada kualitas audit, penelitian tersebut diantaranya Yuniarti (2014), Kurniasih dan Rohman (2014) dan Pratistha dan Widhiyani (2014). Jika nilai *fee* audit semakin besar maka akan mempengaruhi upaya auditor untuk meningkatkan kinerja auditnya. Pemberian *fee* audit akan disesuaikan dengan besaran biaya operasional yang telah di estimasikan selama pelaksanaan pelayanan jasa audit dengan kurun waktu satu tahun. Penelitian di atas mendukung penelitian

dari Hartadi (2009) yang menyatakan semakin besar nilai *fee* audit yang diberikan oleh manajemen kepada auditor maka akan memberikan peningkatan pada kualitas audit.

Dari penjelasan di atas ada kaitannya dengan teori akuntansi positif dimana perilaku seorang manajemen untuk mengambil kebijakan terbaiknya guna meminimalisir biaya yang dikeluarkan, namun kembali lagi pada teori agensi bahwa manajemen juga harus selalu menjaga kepercayaan dari pengguna laporan keuangan sehingga meskipun manajemen meminimalisir biaya tetap saja kualitas laporan keuangan auditan harus tetap baik. Teori ini juga berhubungan dengan auditor jika menginginkan untuk mendapatkan imbalan yang besar maka kualitas audit yang dihasilkan harus lebih baik, karena kinerja mereka akan mempengaruhi kesejahteraan auditor itu sendiri sehingga kebijakan yang mereka ambil sangat berpengaruh pada hasil yang mereka dapatkan. Berdasarkan penjelasan di atas hipotesis yang terbentuk sebagai berikut :

H3 : *FEE* audit berpengaruh positif pada kualitas audit.

3. Hubungan Rotasi KAP dan Rotasi Auditor Partner pada Kualitas Audit.

Kewajiban rotasi auditor merupakan langkah pemerintah untuk mencegah dan mengurangi hubungan yang terlalu dekat antara klien dan auditor. Kebijakan tentang rotasi audit selayaknya diuji keefektifannya, dikarenakan ada beberapa pihak yang memberikan pernyataan adanya peningkatan *fee* audit yang cukup tinggi disebabkan adanya rotasi audit karena auditor harus mempelajari bisnis klien pada saat awal rotasi.

Suatu kewajiban rotasi dalam hubungannya dengan teori agensi dimana dalam teori ini menggambarkan posisi dari suatu perusahaan, bagaimana perusahaan meningkatkan kepercayaan pada investor dalam kinerja perusahaan yang tercermin pada laporan keuangan auditan. Oleh sebab itu perusahaan melakukan rotasi baik auditor partner maupun kantor akuntan publik yang menaungi. Kebijakan rotasi tersebut tidak didukung oleh hasil penelitian dari Kurniasih dan Rohman (2014) yang menyatakan bahwa rotasi audit tidak berpengaruh pada kualitas audit dan hasil penelitian ini mendukung penelitian dari Siregar, dkk (2012) berbeda dengan penelitian terdahulu berkaitan dengan rotasi audit mendapatkan hasil bahwa rotasi audit berpengaruh positif pada kualitas audit, seperti pada penelitian Pratista dan Widhiyani (2014), Dianti (2014).

Penelitian di atas secara umum berkaitan dengan rotasi audit secara umum, berbeda dengan penelitian Firth, dkk (2010) yang menjelaskan bahwa rotasi yang sebelumnya terjadi merupakan rotasi KAP sedangkan ketika adanya kewajiban rotasi partner audit memiliki pengaruh positif pada kualitas audit. Berbagai kasus kecurangan yang membawa nama KAP ternama seperti Enron membuat pemerintah beranggapan bahwa rotasi perlu dilakukan, karena hal tersebut mampu meminimalisir kecurangan dan menjaga independensi dari auditor.

Jika melihat pada tujuan sebenarnya, adanya rotasi auditor adalah untuk menjaga independensi pada auditor dan juga KAP. Seharusnya setiap KAP maupun auditor partner bersaing untuk memiliki tingkat kualitas audit yang tinggi sehingga persaingan pada dunia audit akan semakin baik. Ketika independensi dan kualitas audit semakin baik maka kepercayaan pihak pengguna laporan keuangan akan

semakin meningkat. Kemungkinan kualitas audit akan semakin baik dengan adanya rotasi audit baik rotasi kantor akuntan publik maupun auditor partner, berdasarkan penjelasan di atas maka hipotesis yang terbentuk sebagai berikut :

H4 : Rotasi KAP berpengaruh negatif pada kualitas audit

H5 : Rotasi partner audit berpengaruh positif pada kualitas audit

4. Peran *Tenure KAP, Tenure Partner, Fee Audit, Rotasi KAP dan Rotasi Partner pada Kualitas Audit*

Tujuan dari kualitas audit adalah untuk memastikan bahwa hasil audit dapat digunakan sebagai acuan dalam pengambilan keputusan. Banyak hal yang mempengaruhi baik buruknya hasil audit, salah satunya adalah sikap profesionalitas dari akuntan publik (Hartadi, 2012). Kualitas merupakan hal yang harus dipertahankan, namun kecenderungannya profesionalitas dapat menurun ketika adanya hubungan kedekatan emosional yang tidak seharusnya terjadi antara kedua pihak. Hubungan kedekatan emosional ini bisa timbul antara klien dan auditor maupun KAP ketika kedua pihak telah memiliki hubungan kerjasama yang terlalu lama sehingga mengakibatkan penurunan kapasitas auditor untuk memberikan penilaian kritis (Sinaga, 2012).

Pemerintah memberlakukan peraturan tentang batasan masa perikatan antara auditor dan klien dimaksudkan agar tidak adanya hubungan kedekatan emosional yang akan menurunkan tingkat profesionalitas dari auditor. Harapan pemerintah agar auditor dapat memiliki inovasi dan strategi baru untuk setiap pelaksanaan audit yang dilakukan. Profesionalitas yang akan mempengaruhi

kualitas audit juga berhubungan dengan besaran *fee* audit yang diberikan, karena *fee* audit yang terlalu rendah akan berakibat pada penurunan kualitas audit yang dimiliki auditor serta dapat menurunkan standar kompetensi yang ada dalam diri auditor (Rizqiasih,2010). Besaran nilai *fee* audit dipengaruhi oleh beberapa hal diantaranya risiko dan kompleksitas dari penugasan audit. Namun saat ini telah berlaku peraturan tentang nilai minimum dari penugasan audit yang tercantum dalam Peraturan Pengurus nomor 2 tahun 2016 yang dikeluarkan oleh IAPI.

Peraturan tentang kantor akuntan publik terbentuk agar independensi dari auditor maupun KAP akan tetap terjaga, mulai dari batasan masa perikatan sampai dengan nilai minimum dari pemberian *fee* audit. Batasan masa perikatan tersebut akan menyebabkan terjadinya rotasi KAP maupun partner audit karena dalam peraturan yang tercantum pada Peraturan Menteri Keuangan No 17/ PMK.01/ 2008 baik KAP maupun partner memiliki batasan perikatan sedangkan untuk Peraturan Pemerintah No 20 Tahun 2015, pembatasan hanya diberlakukan untuk partner dan pihak yang terasosiasi. Regulasi pergantian auditor bertujuan guna meningkatkan kualitas audit (Siregar dkk, 2011). Namun ada penelitian yang berpendapat sebaliknya, bahwa rotasi akan menyebabkan penurunan kualitas audit (Chen *et al* , 2004).

Melihat pengaruh dari setiap variabel di atas, menjelaskan bahwa kualitas audit dipengaruhi oleh beberapa hal. Mulai dari *tenure* audit , besaran *fee* audit maupun rotasi audit yang dilakukan. Masing masing variabel tersebut memiliki pengaruh pada hasil dari proses audit yang akan dilakukan oleh auditor. Maka hipotesis yang terbentuk dari penjelasan di atas adalah :

H6 : Tenure KAP, tenure partner audit, fee audit, rotasi KAP dan rotasi partner audit secara bersama sama berpengaruh pada kualitas audit.

C. Model Penelitian

Adapun landasan penelitian berdasarkan teori dan penelitian terdahulu yang digunakan sebagai acuan untuk merumuskan hipotesis, maka terbentuklah model penelitian sebagai berikut :

Gambar 2.1
Model Penelitian

