

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Landasan Teori

1. Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori keagenan yang mencerminkan hubungan kontraktual antara *agent* dan *principal*. *Agent* yang mempunyai akses informasi yang lebih mengenai perusahaan dituntut untuk selalu transparan dalam pengelolaan perusahaan. Laporan keuangan dibuat oleh manajer untuk memenuhi salah satu bentuk pertanggungjawabannya. Tujuan utama teori keagenan adalah menjawab masalah keagenan yang terjadi disebabkan karena pihak-pihak yang saling bekerja sama memiliki tujuan berbeda. Dalam konteks keagenan, dibutuhkan peran pihak ketiga yang independen sebagai mediator antara *principal* dan *agent*. Pihak ketiga ini berfungsi memonitor perilaku manajer sebagai *agent* dan memastikan *agent* sudah bertindak sesuai dengan kepentingan *principal*. Auditor adalah pihak yang dianggap mampu menjembatani kepentingan pihak *principal* dengan pihak manajer sebagai bentuk pertanggungjawaban pihak manajer kepada pihak *principal* (Panjaitan dan Chariri, 2014).

Jensen dan Meckling (1976) mendefinisikan bahwa hubungan keagenan sebagai bentuk suatu kontrak, dimana satu orang atau lebih (*principal*) meminta pihak lainnya (*agent*) untuk melaksanakan sejumlah pekerjaan atas

nama *principal*, yang melibatkan pendelegasian beberapa wewenang pembuatan keputusan kepada agen. Jika kedua pihak yang terlibat dalam kontrak tersebut berusaha untuk memaksimalkan utilitas mereka, maka ada kemungkinan bahwa agen tidak akan selalu bertindak untuk kepentingan terbaik *principal*. Dengan tujuan memotivasi agen, maka *principal* merancang kontrak sedemikian rupa sehingga mampu mengakomodasi kepentingan pihak-pihak yang terlibat dalam kontrak keagenan.

Berdasarkan kedua pendapat di atas, maka dapat disimpulkan bahwa teori agensi adalah teori yang menjelaskan mengenai hubungan antara pemilik dana (pemilik/pemegang saham) dengan pengelola dana (manajemen), dimana pihak pemilik/pemegang saham menginginkan untuk memperoleh informasi perusahaan yang mencerminkan keadaan yang sebenarnya untuk pengambilan keputusan, sedangkan pihak manajemen memungkinkan untuk memberikan informasi yang menyesatkan bagi pihak pemilik/pemegang saham untuk kepentingan pribadi. Oleh karena itu diperlukan pihak ketiga yaitu auditor independen sebagai pihak yang memeriksa laporan keuangan perusahaan, sehingga pemilik/pemegang saham memperoleh informasi yang relevan dan andal untuk pengambilan keputusan.

Agency cost (biaya keagenan) merupakan biaya yang dikeluarkan oleh *principal* untuk biaya pengawasan terhadap agen, pengeluaran yang mengikat

oleh agen, dan adanya residual loss. Jensen dan Meckling (1976) menjelaskan bahwa keagenan (*agency cost*) ke dalam tiga jenis, yaitu:

1. *The monitoring by the principal*

Biaya ini merupakan biaya pengawasan yang harus dikeluarkan oleh principal untuk mengawasi perilaku agen.

2. *The bonding cost*

Biaya yang justru ditanggung oleh manajemen (agen) untuk bisa mematuhi dan menetapkan mekanisme yang ingin menunjukkan bahwa agen telah berperilaku sesuai dengan kepentingan prinsipal.

3. *The residual loss*

Biaya ini merupakan pengorbanan nilai uang yang ekuivalen karena penurunan kemakmuran yang dialami oleh principal akibat perbedaan kepentingan antara prinsipal dan agen. Berdasarkan teori agensi, untuk meningkatkan reputasi perusahaan dimata principal. Perusahaan memberikan suatu perhatian kepada principal sebagai wujud pertanggungjawaban, dimana manajer sebagai agent akan berusaha memenuhi seluruh keinginan pihak principal, salah satunya dengan melakukan corporate environmental disclosures sebagai tindakan CSR.

Dengan teori agensi ini dijelaskan auditor sebagai mediator yaitu dalam hal memberikan opini atas kewajaran laporan keuangan yang bebas dari salah saji material secara independen. Kualitas audit ditentukan dari sejauh mana

kemampuan auditor dalam menemukan salah saji material pada laporan keuangan dan kemampuan auditor untuk mengungkapkannya.

Jadi, inti dari *Agency Theory* atau teori keagenan adalah penyerasan antara kepentingan pihak pemilik (*principal*) kepentingan pihak manajemen (*agent*) dalam sebuah kontrak yang tepat sesuai proporsi hak dan kewajiban serta keuntungan setiap pihak secara keseluruhan untuk menghindari terjadinya konflik akibat kepentingan masing-masing pihak yang cenderung menginginkan keuntungan dan menghindari kerugian. Kontrak kerja akan menjadi optimal bila kontrak mampu menyeimbangkan antara *principal* dan *agent* yang secara matematis memperlihatkan pelaksanaan kewajiban yang optimal oleh *agent* dan pemberian insentif/imbalance khusus yang memuaskan dari *principal* ke *agent*.

2. Kualitas Audit

Tujuan audit atas laporan keuangan oleh auditor independen ialah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan di Indonesia. Laporan auditor merupakan sarana bagi auditor untuk menyatakan pendapatnya, atau apabila keadaan mengharuskan untuk menyatakan tidak memberikan pendapat. Baik dalam hal auditor menyatakan pendapat maupun menyatakan tidak memberikan pendapat, ia harus menyatakan apakah auditnya telah dilaksanakan

berdasarkan standar *auditing* yang ditetapkan Institut Akuntan Publik Indonesia (Tandiotong, 2015).

Deis dan Giroux, (1992) dalam Siti (2010) melakukan penelitian tentang empat hal yang dianggap mempunyai hubungan dengan kualitas audit. Pertama, lama waktu auditor dalam melakukan pemeriksaan terhadap suatu perusahaan (*tenure*), semakin lama seorang auditor melakukan audit pada klien yang sama maka kualitas audit yang dihasilkan akan semakin rendah. Kedua, semakin banyak jumlah klien maka kualitas audit semakin baik karena auditor dengan jumlah klien yang banyak akan berusaha menjaga reputasinya. Ketiga, semakin sehat kondisi keuangan klien maka akan ada kecenderungan klien tersebut menekan auditor agar tidak mengikuti standar. Empat, *review* oleh pihak ketiga, kualitas audit akan meningkat jika auditor tersebut mengetahui bahwa hasil pekerjaannya akan direview oleh pihak ketiga.

Standar *auditing* yang ditetapkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia mengharuskan auditor menyatakan apakah, menurut pendapatnya, laporan keuangan disajikan sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan di Indonesia dan jika ada, menunjukkan adanya ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya (Institut Akuntan Publik Indonesia, 2014).

Audit atas laporan keuangan dilakukan untuk mengurangi risiko informasi serta memperbaiki dalam pengambilan keputusan. Perbaikan kualitas audit harus ditingkatkan agar dapat menjamin keakuratan penilaian laporan keuangan. Proses audit dilakukan untuk menentukan kebenaran laporan keuangan yang disajikan dan apakah sudah dengan cara yang adil. Kualitas audit merupakan adanya kecenderungan auditor akan mendeteksi dan mengungkapkan adanya kecurangan (*fraud*) yang terdapat dalam laporan keuangan klien. Kualitas audit yang baik akan menghasilkan informasi yang sangat berguna didalam melakukan pengambilan keputusan (Tandiontong, 2015).

3. *Audit Fee*

Menurut Sukrisno Agoes (2012:56) *fee* audit adalah imbalan dalam bentuk uang atau barang atau bentuk lainnya yang diberikan kepada atau diterima dari klien atau pihak lain untuk memperoleh perikatan dari klien atau pihak lain. Standar Profesional Akuntan Publik seksi 240 point 1 tentang *fee* menyatakan dalam melakukan negoisasi mengenai jasa profesional yang diberikan, praktisi dapat mengusulkan jumlah imbalan jasa profesional yang dipandang sesuai. Maka dapat disimpulkan *fee* audit adalah biaya atau imbalan yang diberikan klien kepada akuntan publik sebagai imbalan jasa yang diberikan akuntan publik berupa jasa audit.

Menurut Agoes (2012: 18) besarnya *fee* audit dapat bervariasi tergantung risiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian, struktur biaya KAP, dan pertimbangan professional yang lainnya. Berkaitan dengan penetapan tarif imbal jasa, ketua umum IAPI mengeluarkan surat keputusan No.024/IAPIIVII/2008 mengenai Kebijakan Penentuan *Fee* Audit. Tarif imbal jasa (*charge-out rate*) harus menggambarkan remunerasi yang pantas bagi anggota dan stafnya, dengan memperhatikan kualifikasi dan pengalaman masing-masing. Tarif harus ditetapkan dengan memperhitungkan:

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

4. *Audit Tenure*

Audit tenure atau masa perikatan audit sekarang diatur oleh Keputusan Menteri Keuangan No. 17/PMK. 01/2008 tentang jasa akuntan publik. *Audit tenure* adalah jangka waktu perikatan yang terjalin antara auditor dari kantor akuntan publik dengan *auditee* yang sama (Werastuti, 2013). *Audit tenure*

juga dapat mempengaruhi kualitas audit dilihat dari jangka waktu perikatan auditor dengan auditee.

Perusahaan saat ini mulai dilemma dengan adanya ketentuan dari pemerintah mengenai lamanya masa ikatan atau *tenure*, perusahaan dilemma untuk mengambil keputusan apakah mengganti auditor atau ingin membangun dan mempertahankan hubungannya (Fierdha et al, 2015).

Ketentuan tentang pembahasan masa perikatan audit KAP dan akuntan publik serta komposisi KAP diatur dalam PMK No.17/PMK.01/2008 Pasal 3.

Berdasarkan peraturan tersebut dapat disimpulkan hal sebagai berikut:

- a. Batas waktu maksimal pemberian jasa audit (*tenure* KAP) oleh suatu KAP kepada perusahaan adalah 6 tahun berturut-turut. Setelah perusahaan menggunakan jasa suatu KAP selama 6 tahun berturut-turut, maka perusahaan tersebut wajib mengganti KAP untuk audit tahun berikutnya (rotasi KAP).
- b. Batas waktu maksimal pemberian jasa audit oleh auditor (*tenure* KAP) kepada perusahaan adalah 3 tahun berturut-turut. Setelah perusahaan menggunakan jasa seorang auditor selama 3 tahun berturut-turut, maka perusahaan tersebut wajib mengganti auditor untuk audit tahun berikutnya.

- c. Perusahaan dapat menggunakan jasa KAP dan/atau auditor yang telah mencapai batas maksimal tersebut kembali setelah perusahaan diaudit oleh KAP dan/atau auditor lain selama satu tahun buku.
- d. Peraturan perubahan komposisi akuntan publik pada suatu KAP berimplikasi pada kewajiban rotasi KAP. KAP yang berganti rekan (sehingga berganti nama) dan/atau melakukan perubahan komposisi akuntan publiknya, namun 50% atau lebih akuntan publiknya masih sama dianggap sebagai KAP yang sama.

5. Ukuran Perusahaan Klien

Ukuran perusahaan merupakan nilai yang menunjukkan besar kecilnya perusahaan. Terdapat berbagai proksi yang biasanya digunakan untuk mewakili ukuran perusahaan, yaitu jumlah karyawan, *total asset*, jumlah penjualan, dan kapitalisasi pasar. Semakin besar asset maka semakin banyak modal yang ditanam, semakin banyak penjualan maka semakin besar pula ia dikenal dalam masyarakat (Sudarmadji dan Sularto, 2007).

Pada dasarnya ukuran perusahaan hanya terbagi dalam 3 kategori yaitu perusahaan besar (*large firm*), perusahaan menengah (*medium firm*), dan perusahaan kecil (*small firm*). Penentuan ukuran perusahaan ini didasarkan kepada total aset perusahaan (Suwito dan Herawaty, 2005). Semakin besar nilainya maka mencerminkan semakin besar ukuran perusahaan.

Faktor ukuran perusahaan merupakan salah satu faktor yang pernah diteliti sebelumnya. Kebanyakan peneliti terdahulu menggunakan *total assets* sebagai ukuran besar kecilnya perusahaan. Ukuran perusahaan merupakan fungsi dari kecepatan serta kualitas pelaporan keuangan. Di sisi lain, semakin besar perusahaan, semakin meningkat pula *agency cost* yang terjadi. Sehingga perusahaan berukuran besar akan cenderung memilih jasa auditor besar yang profesional, independen, dan bereputasi baik untuk menghasilkan kualitas audit yang lebih baik (Watts dan Zimmerman, 1986).

B. Penelitian Terdahulu

1. Audit Fee

Terdapat berbagai perbedaan hasil penelitian-penelitian sebelumnya tentang pengaruh variabel *audit fee* terhadap kualitas audit. Dhimadhanu (2016) menyatakan menyatakan bahwa *audit fee* yang diterima KAP tidak mempengaruhi keputusan auditor dalam mengeluarkan keputusan untuk menerbitkan opini wajar tanpa pengecualian. Penelitian tersebut sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Rinanda (2018) yang menyatakan *fee* audit tidak berpengaruh terhadap kualitas audit karena auditor bekerja sesuai dengan profesionalitas serta standar yang telah ditentukan. Besarnya imbalan yang akan diberikan klien kepada auditor tergantung dari kemampuan dan keahlian yang dimiliki auditor, serta tarif jasa yang

dikenakan oleh auditor tersebut dan tidak mempengaruhi tinggi rendahnya kualitas auditor.

Namun pada penelitian yang dilakukan oleh Nurintiati (2017) menemukan bahwa besarnya *audit fee* berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Berdasarkan hasil penelitian, *audit fee* yang lebih besar memiliki pengaruh yang signifikan terhadap besarnya *discretionary accrual* yang dilakukan oleh perusahaan. Biasanya perusahaan yang membayar *audit fee* lebih sejalan dengan adanya jasa lain selain jasa audit yang diberikan sehingga meningkatkan kualitas hasil audit. Selaras dengan penelitian mengenai *audit fee* yang dilakukan oleh Ardani (2017) yang menyatakan *audit fee* yang tinggi menghasilkan kualitas audit yang baik pula, begitu juga sebaliknya.

2. *Audit Tenure*

Hasil penelitian yang tidak konsisten juga terjadi pada variabel *audit tenure*. Penelitian yang dilakukan oleh Muliawan (2017) menemukan bahwa *audit tenure* tidak berpengaruh pada kualitas audit yang terjadi. Penelitian ini dilakukan pada perusahaan perbankan di Indonesia dengan hasil yang membuktikan bahwa mayoritas dengan rata-rata perusahaan perbankan menjalin masa perikatan audit yang lama antara KAP dan *auditee* yang sama. Pernyataan ini juga didukung dengan hasil yang sama

dari penelitian yang dilakukan oleh Febriyanti dkk. (2014) mengenai pengaruh *audit tenure* terhadap kualitas audit.

Hasil tersebut tidak sejalan dengan hipotesis yang dikemukakan yaitu *audit tenure* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Nurintiati (2017) menemukan bahwa *audit tenure* memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit dengan nilai koefisien yang negatif. Hal ini membuktikan bahwa semakin lama hubungan atau *tenure* antara KAP dengan klien, maka akan semakin rendah kualitas audit yang dihasilkan. Hasil yang sama juga diperoleh pada penelitian yang dilakukan oleh Kurnianingsih (2014) yang menunjukkan *audit tenure* mempunyai sedikit berpengaruh terhadap kualitas audit.

3. Ukuran Perusahaan Klien

Variabel ukuran perusahaan atau *client size* juga memiliki hasil yang tidak konsisten pada penelitian-penelitian terdahulu. Berikang dkk. (2018) menemukan bahwa semakin besar ukuran perusahaan klien maka kualitas audit yang dihasilkan semakin tinggi pula. Penelitian tersebut sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Febriyanti (2014) dan Sinaga (2012) yang mengungkapkan hal yang sama.

Namun hasil tersebut tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Andrian (2017) yang berpendapat bahwa besar kecilnya perusahaan belum tentu memiliki manajemen yang berpengalaman dan sistem

pengendalian intern yang baik untuk menghasilkan audit yang lebih berkualitas dibandingkan perusahaan kecil. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian oleh Nugrahanti (2014) yang juga tidak menemukan pengaruh ukuran perusahaan terhadap kualitas audit.

C. Penurunan Hipotesis

1. Pengaruh *Audit Fee* terhadap Kualitas Audit

Penentuan *fee* audit perlu disepakati antara klien dengan auditor, supaya tidak terjadi perang tarif yang dapat merusak kredibilitas akuntan publik. Perang tarif berarti saling menjatuhkan KAP satu dengan lainnya demi memikat klien untuk menggunakan KAP tersebut (Ginting, 2014).

Menurut penelitian yang dilakukan Salsabila (2018) *fee* audit yang semakin tinggi mengakibatkan meningkatnya kualitas audit pada perusahaan. Manajer perusahaan yang rasional tidak akan memilih auditor yang berkualitas tinggi dan membayar *fee* yang tinggi apabila kondisi perusahaan tidak baik. Ardani (2017) juga menemukan bukti bahwa auditor yang bekerja profesional dalam mengaudit laporan keuangan klien menganalisa biaya dari apa yang akan dikerjakannya, lama waktu pekerjaan, lokasi pekerjaan, tanggung jawab atas pekerjaan tersebut, dan lain sebagainya.

Penetapan *audit fee* tidak kalah penting didalam penerimaan penugasan, auditor tentu bekerja untuk memperoleh penghasilan yang memadai. *Audit fee* yang lebih tinggi akan merencanakan audit kualitas yang lebih tinggi dibandingkan dengan *audit fee* yang lebih kecil.

H₁ : *Audit fee* berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

2. Pengaruh *Audit Tenure* terhadap Kualitas Audit

Kurnianingsih (2014) di dalam penelitiannya menyatakan bahwa masa perikatan dengan nilai maksimum tiga tahun memiliki kecenderungan yang timbul adalah semakin lama masa perikatan, maka semakin tidak ada variasi yang timbul dari jasa audit yang dilakukan, dengan kata lain opini yang diberikan cenderung sama dari tahun ke tahun. Hubungan dalam waktu yang lama antara auditor dengan manajer perusahaan akan cenderung menghasilkan hubungan negatif (Febriyanti dkk., 2014).

Semakin lamanya masa perikatan menyebabkan auditor akan memiliki hubungan yang terlalu dekat dan dapat menurunkan sikap independensi auditor dan mengurangi profesionalisme kerja dari auditor tersebut, sehingga hasil audit rendah (Prasetia dan Rozali, 2016).

Auditor dapat kehilangan independensinya apabila terjalin hubungan yang nyaman dengan klien karena jangka waktu yang lama dan hal tersebut

dapat mempengaruhi sikap objektif mereka sehingga bisa menurunkan kualitas audit.

H₂ : *Audit tenure* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

3. Pengaruh Ukuran Perusahaan Klien terhadap Kualitas Audit

Ukuran perusahaan dapat mempengaruhi besar tingginya kualitas hasil audit. Perusahaan berukuran besar karena kompleksitas operasi dan peningkatan pemisahan antara manajemen dan pemegang saham, sangat memerlukan KAP yang dapat mengurangi *agency cost*. Selain itu, jumlah konflik agensi yang meningkat menyebabkan permintaan untuk membedakan kualitas auditor juga meningkat. Oleh karena itu, perusahaan berukuran besar pastinya akan lebih memilih menggunakan jasa KAP berukuran besar untuk menghasilkan laporan audit yang berkualitas (Berikang dkk., 2018). Junaidi dan Hartono (2010) mengatakan hal yang sama bahwa perusahaan besar memiliki kemampuan yang lebih baik dalam mengelola perusahaan dan menghasilkan laporan keuangan yang lebih berkualitas. Semakin kecil skala perusahaan menunjukkan kemampuan perusahaan yang lebih kecil dalam pengelolaan usahanya.

Berbagai penelitian telah dilakukan mengenai ukuran perusahaan terhadap kualitas audit. Menurut Berikang dkk (2018), Febriyanti (2014) dan

Sinaga (2012) ukuran perusahaan atau *client size* berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Perusahaan berukuran besar karena kompleksitas operasi dan peningkatan pemisahan antara manajemen dan pemegang saham, sangat memerlukan KAP yang dapat mengurangi *agency cost*. Selain itu, jumlah konflik agensi yang meningkat menyebabkan permintaan untuk membedakan kualitas auditor juga meningkat. Oleh karena itu, perusahaan berukuran besar pastinya akan lebih memilih menggunakan jasa KAP berukuran besar untuk menghasilkan laporan audit yang berkualitas pula untuk keberlangsungan perusahaannya.

H₃ : Ukuran perusahaan klien berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

D. Model Penelitian

Penelitian ini dilakukan untuk menguji faktor-faktor yang dapat mempengaruhi tinggi rendahnya kualitas audit yang terdiri dari tiga variabel independen yaitu *audit fee*, *audit tenure*, dan ukuran perusahaan klien dengan kualitas audit sebagai variabel dependen.

Gambar 2. 1
Model Penelitian

