

BAB II

LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1 Landasan Teori

2.1.1 Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Jensen dan Meckling (1976) dalam Kurniasih dan Rohman (2014) mendefinisikan teori keagenan sebagai hubungan keagenan yang merupakan suatu kontrak, dimana satu orang atau lebih (prinsipal) meminta pihak lainnya (agen) untuk melaksanakan sejumlah pekerjaan atas nama prinsipal, yang melibatkan pendelegasian beberapa wewenang pembuatan keputusan kepada agen. Sering terjadinya benturan kepentingan antara prinsipal dengan agen sebagai pihak yang disertai wewenang untuk mengelola perusahaanlah yang menyebabkan diperlukannya orang ketiga yang independen untuk memeriksa dan memberikan *assurance* pada laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen, yaitu seorang auditor.

2.1.2 Teori Sinyal (*Signalling Theory*)

Signalling theory menekankan pada pentingnya informasi yang dikeluarkan oleh perusahaan terhadap keputusan investasi pihak di luar perusahaan. Informasi merupakan unsur penting bagi investor karena informasi pada hakekatnya menyajikan keterangan, catatan atau gambaran baik untuk keadaan masa lalu, saat ini, maupun keadaan masa yang akan datang bagi kelangsungan hidup suatu perusahaan. Informasi yang

lengkap, relevan, akurat dan tepat waktu sangat diperlukan oleh investor di pasar modal sebagai alat analisis untuk mengambil keputusan investasi.

2.1.3 Manajemen Laba

Menurut Sitorus (2006), manajemen laba merupakan tindakan manajemen untuk memilih kebijakan akuntansi dari suatu standar tertentu untuk mempengaruhi laba yang akan terjadi menjadi seperti yang mereka inginkan melalui pengelolaan faktor internal yang dimiliki atau digunakan perusahaan. Sugiri (1998) dalam Widyaningdyah (2001) membagi definisi *earnings management* menjadi dua, yaitu:

a. Definisi sempit

Earnings management dalam hal ini hanya berkaitan dengan pemilihan metode akuntansi. *Earnings management* dalam arti sempit didefinisikan sebagai perilaku manajer untuk “bermain” dengan komponen *discretionary accrual* dalam menentukan besarnya pendapatan.

b. Definisi luas

Earnings management merupakan tindakan manajer untuk meningkatkan (mengurangi) laba yang dilaporkan saat ini atas suatu unit dimana manajer bertanggung jawab, tanpa mengakibatkan peningkatan (penurunan) profitabilitas ekonomis jangka panjang unit tersebut. Informasi laba menjadi bagian dari laporan keuangan yang dianggap paling penting, karena informasi tersebut secara umum

dipandang sebagai representasi kinerja manajemen pada periode tertentu.

Menurut Ahmed dan Belkaoui (2000) dalam Handayani dan Rachadi (2009), informasi laba penting bagi pihak-pihak yang berkepentingan, dengan alasan, yaitu:

- a) Laba menjadi dasar bagi perusahaan dalam menentukan kebijakan deviden.
- b) Laba merupakan dasar dalam memperhitungkan kewajiban perpajakan perusahaan.
- c) Laba dipandang sebagai petunjuk dalam menentukan arah investasi dan pembuat keputusan ekonomi.
- d) Laba diyakini sebagai sarana prediksi yang membantu dalam memprediksi laba dan kejadian ekonomi di masa mendatang.
- e) Laba dijadikan pedoman dalam mengukur kinerja manajemen.

Cara manajer meningkatkan laba dalam praktik manajemen laba:

- Dengan menggeser periode pendapatan atau biaya tertentu dalam laporan keuangan, misalnya:
 - Menunda atau mempercepat pengeluaran untuk divisi riset dan pengembangan.
 - Menunda pengeluaran promosi hingga periode akuntansi berikutnya.
- Dengan mengubah metode akuntansi, misalnya:

- Manajer dapat mengubah metode depresiasi aktiva tetap. Jika sebelumnya menggunakan metode depresiasi angka tahun, maka sekarang menerapkan metode depresiasi garis lurus. Perhitungan berbeda tentu menghasilkan laba berbeda pula.
- Dengan memanfaatkan kesempatan untuk mengatur estimasi akuntansi, misalnya:
- Manajer bisa memperkirakan estimasi akuntansi di beberapa komponen, seperti amortisasi aktiva tak berwujud, estimasi terkait piutang tak tertagih, periode depresiasi aktiva, dan biaya garansi.

2.1.4 Akruai Diskresioner (*Discretionary Accruals*)

Roychowdhury (2003) mengatakan bahwa manajemen laba dapat dilakukan dengan cara memanipulasi akrual murni (*accrual earnings management*). Pada penelitian ini, dilakukan melalui *discretionary accruals* karena akrual diskresioner memungkinkan manajer mencerminkan informasi privat mereka dan oleh karenanya meningkatkan kemampuan laba untuk mencerminkan nilai ekonomis perusahaan. Pada saat yang sama, akrual diskresioner sendiri memungkinkan manajer untuk terlibat dalam pelaporan yang oportunistik untuk memaksimalkan kemakmuran mereka. Manajemen laba akrual dilakukan pada akhir periode ketika manajer mengetahui laba sebelum direkayasa, sehingga dapat mengetahui seberapa besar manipulasi yang diperlukan agar target laba tercapai. Namun, manipulasi akrual dibatasi oleh GAAP dan

manipulasi akrual di tahun-tahun sebelumnya. *Discretionary accruals* seringkali digunakan sebagai proksi dilakukannya manajemen laba.

2.2 Kualitas Audit

Kualitas audit dapat diartikan sebagai bagus tidaknya suatu pemeriksaan yang telah dilakukan oleh auditor. Berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), audit yang dilaksanakan auditor dikatakan berkualitas, jika memenuhi ketentuan atau standar pengauditan. Standar pengauditan mencakup mutu profesional, auditor independen, pertimbangan (*judgement*) yang digunakan dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan audit.

Audit quality oleh Kane dan Velury (2005) dalam Simanjuntak (2008), didefinisikan sebagai tingkat kemampuan kantor akuntan dalam memahami bisnis klien. Banyak faktor yang memainkan peran tingkat kemampuan tersebut seperti nilai akuntansi yang dapat menggambarkan keadaan ekonomi perusahaan, termasuk fleksibilitas penggunaan dari *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) sebagai suatu aturan standar, kemampuan bersaing secara kompetitif yang digambarkan pada laporan keuangan dan hubungannya dengan risiko bisnis, dan lain sebagainya.

Audit sebagai suatu proses untuk mengurangi ketidakselarasan informasi yang terdapat antara manajer dan para pemegang saham dengan menggunakan pihak luar untuk memberikan pengesahan terhadap laporan keuangan. Audit sendiri dalam arti luas didefinisikan sebagai suatu proses sistimatis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai asersi-asersi

tentang kegiatan dan kejadian ekonomi untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara asersi-asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta menyampaikan hasil-hasil kepada para pengguna yang berkepentingan (Taylor dan Glezen) dalam Simanjuntak (2008). Sedangkan, kualitas audit menurut De Angelo (1981) dalam Tjun, Murpaung dan Setiawan (2012) yaitu sebagai kemungkinan/probabilitas auditor mampu mengungkapkan dan melaporkan suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya.

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

Auditor bisa mencerminkan informasi yang nyata/aktual apabila auditor memiliki kemampuan kompetensi dan independensi sebagai ukuran kualitas audit. Kualitas audit diprosikan dengan akrual diskresioner yang diabsolutkan. Akrual diskresioner yang dilakukan oleh manajemen *auditee* dapat bertujuan *bad side earnings*. *Bad side earnings management* terjadi saat manajer menggunakan GAAP untuk melakukan manajemen laba yang terlalu jauh dengan berperilaku

oportunistik terhadap kontrak yang ada, sehingga dapat merugikan perusahaan dalam jangka panjang (Handajani *et al.*, 2009).

2.3 Ukuran Perusahaan

Perusahaan kecil memiliki lingkup informasi yang lebih sedikit dibandingkan dengan perusahaan besar. Perusahaan yang lebih besar memiliki analisis yang lebih tinggi dan persentase kepemilikan institusional yang lebih tinggi. Selain itu, perhatian yang lebih besar oleh media ditujukan pada perusahaan besar, sehingga perusahaan yang lebih kecil kurang diperhatikan oleh pemegang sahamnya dimana hal tersebut menandakan kurangnya informasi dan pengawasan yang lemah. Keadaan tersebut sangat kondusif untuk lebih memperlihatkan pengaruh peran informasi dan pengawasan audit. Oleh karena itu, dampak dari kualitas audit yang lebih tinggi akan lebih besar bagi perusahaan-perusahaan kecil, sedangkan bagi perusahaan besar peningkatan kualitas audit tidak begitu berpengaruh karena mereka memiliki kualitas pengendalian yang lebih baik dibandingkan perusahaan kecil (Fernando, dkk., 2010).

2.4 Rotasi Audit

Rotasi audit adalah pergantian Kantor Akuntan Publik (KAP) yang memberikan jasa audit terhadap kliennya. Rotasi audit terjadi karena dua hal, yaitu sukarela (*voluntary*) dan wajib (*mandatory*). Rotasi audit *mandatory* terjadi karena auditor mengundurkan diri atau auditor dipecat oleh klien. Menurut Peraturan Pemerintah No. 20 Tahun 2015 Pasal 11 ayat (1) tentang Praktik Akuntan Publik, menjelaskan bahwa KAP tidak lagi dibatasi dalam melakukan

audit suatu perusahaan. Pembatasan hanya berlaku bagi Akuntan Publik, yaitu selama 5 tahun buku berturut-turut.

2.5 Afiliasi KAP

Defi (2018) mengemukakan bahwa afiliasi merupakan salah satu cara mengembangkan bisnis dengan cara memanfaatkan sosialisasi yang secara terarah dilakukan oleh individu, badan usaha atau organisasi dan kedua belah pihak akan mendapatkan keuntungan seperti yang sudah disepakati bersama. Pembentukan kontak sosial ini menghasilkan sebuah pertalian. Kantor Akuntan Publik (KAP) merupakan badan usaha yang didirikan berdasarkan Undang-undang Akuntan Publik. Dalam melaksanakan tugasnya, akuntan publik diwajibkan mempunyai Kantor Akuntan Publik (KAP) maksimal enam bulan sejak diberikannya izin menjadi akuntan publik. Jika tidak segera memiliki KAP atau tidak segera bergabung dengan KAP dalam waktu enam bulan tersebut, izin akuntan publik akan dicabut. Menteri Keuangan berwenang memberikan izin bagi akuntan publik. Izin tersebut berlaku selama lima tahun dan dapat diperpanjang. Hingga tahun 2014, Pusat Pengembangan Profesi Keuangan (PPPK) mencatat jumlah akuntan publik di Indonesia mencapai 1053 orang. Jumlah ini terus meningkat sejak tahun 2007.

Selain KAP lokal yang ada di Indonesia, KAP besar yang berskala internasional telah ada sejak sebelum tahun 1989. Pada masa tersebut terdapat delapan KAP besar yang berpusat di Amerika Serikat dan terkenal dengan sebutan *The Big Eight*. Seiring berjalannya waktu, beberapa KAP besar tersebut

melakukan merger sehingga menjadi *The Big Six*. Saat ini, mereka mengerucut menjadi *The Big Four*, yaitu Deloitte, Price Waterhouse Coopers, Ernst and Young, dan KPMG. Semua KAP tersebut mempunyai kantor cabang di berbagai negara termasuk di Indonesia (Jusup, 2014).

Menurut UU No. 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik dan Kantor Akuntan Publik, KAP dapat berbentuk perseorangan, persekutuan perdata, firma, maupun bentuk usaha lain sesuai dengan yang diatur dalam undang-undang. Dalam undang-undang tersebut juga diatur mengenai KAP yang berdiri di Indonesia harus menggunakan nama akuntan publik, sehingga KAP yang berafiliasi dengan KAP *Big Four* juga harus mematuhi peraturan tersebut. Pada tahun 2014, KAP yang berdomisili di Indonesia berjumlah 388 yang tersebar di seluruh wilayah di Indonesia. KAP Indonesia diperbolehkan menjalin kerjasama dengan Kantor Akuntan Publik atau Organisasi Audit Asing yang telah terdaftar dan diberikan izin oleh Menteri Keuangan. Terdapat empat KAP besar di Indonesia yang berafiliasi dengan KAP *Big Four*, di antaranya:

- 1) KAP Purwantono, Suherman & Surja – berafiliasi dengan Ernst & Young.
- 2) KAP Osman Bing Satrio – berafiliasi dengan Deloitte Touche Tohmatsu.
- 3) KAP Siddharta dan Widjaja – berafiliasi dengan KPMG.
- 4) KAP Tanudiredja, Wibisana & Rekan – berafiliasi dengan PricewaterhouseCoopers (PwC).

2.6 Penelitian Terdahulu

Tabel 2.1

Penelitian Terdahulu

No.	Peneliti	Judul	Hasil
1	Berikang, dkk. (2018)	Pengaruh Ukuran Perusahaan Klien dan Rotasi Audit terhadap Kualitas Audit pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2012-2015	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ukuran perusahaan klien berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. 2. Rotasi audit tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.
2	Hasanah dan Putri (2018)	Pengaruh Ukuran Perusahaan, <i>Audit Tenure</i> terhadap Kualitas Audit	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ukuran perusahaan dan <i>audit tenure</i> secara simultan dan signifikan berpengaruh terhadap kualitas audit. 2. Secara parsial, ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, dan <i>audit tenure</i> berpengaruh terhadap kualitas audit.
3	Putri dan Cahyonowati (2014)	Pengaruh Auditor <i>Tenure</i> , Ukuran Kantor Akuntan Publik, dan Ukuran Perusahaan Klien terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di BEI pada Tahun 2010-2012)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Auditor <i>tenure</i> dan ukuran perusahaan klien berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. 2. Ukuran KAP tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

2.7 Pengembangan Hipotesis

2.7.1 Pengaruh Ukuran Perusahaan terhadap Kualitas Audit

Auditee yang lebih besar, karena kompleksitas operasi mereka dan peningkatan pemisahan antara manajemen dan kepemilikan, sangat

memerlukan Kantor Akuntan Publik yang dapat mengurangi *agency cost* (Watts dan Zimmerman, 1986) dan ancaman kepentingan pribadi auditor (Hudaib dan Cookie, 2005). Selain itu, seiring dengan peningkatan ukuran perusahaan, kemungkinan bahwa jumlah konflik agensi juga meningkat dan ini mungkin akan meningkatkan permintaan untuk membedakan kualitas auditor (Palmrose, 1984). Oleh karena itu, perusahaan besar pastinya akan lebih memilih menggunakan jasa auditor besar yang independen dan profesional untuk menciptakan audit yang berkualitas, sehingga timbul hubungan yang positif.

Hasil penelitian dari Buchori dan Budiantoro (2019) membuktikan bahwa ukuran perusahaan klien secara parsial berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit, semakin besar suatu perusahaan semakin baik pengendalian internal yang dimiliki sehingga akan semakin meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan seiring mudahnya auditor untuk mendapatkan dan memeriksa informasi yang dibutuhkan dalam penugasannya. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Fahrunisya (2014).

Ukuran perusahaan yang besar berarti akrual diskresionernya rendah, maka kualitas auditnya tinggi. Hal ini dikarenakan semakin besar ukuran perusahaan, maka akan semakin meningkat pula *agency cost* yang dikeluarkan prinsipal untuk mengawasi dan memastikan manajer akan mengambil keputusan yang optimal dari pandangan *shareholders*. Sehingga, perusahaan berukuran besar akan cenderung memilih jasa

auditor yang profesional dan independen untuk menghasilkan kualitas audit yang tinggi.

Berbeda dengan hasil penelitian Buchori dan Budiantoro (2019), terdapat sudut pandang *perceived quality*, di mana jasa audit pada perusahaan kecil lebih berkualitas dibandingkan dengan perusahaan besar dan tercipta hubungan negatif. *Perceived quality* menjelaskan bahwa baik perusahaan besar maupun perusahaan kecil ketika memperoleh tingkat kepercayaan yang sama dari pengguna laporan keuangan bahwa laporan keuangan mereka telah bebas dari salah saji material, bagi perusahaan kecil tingkat kepercayaan ini menjadi lebih efektif. *Outcome* yang diperoleh perusahaan kecil ketika *output* (kepercayaan pengguna laporan keuangan) telah dicapai, lebih besar dibandingkan perusahaan besar. Bagi perusahaan kecil, kepercayaan pengguna laporan keuangan bukan hanya mampu mempromosikan investasi mereka (Taylor, 2005), namun tentu saja membuat perusahaan mereka lebih diperhatikan publik dan investor. Sedangkan bagi perusahaan besar yang sudah menjadi perhatian dan sorotan publik, tingkat kepercayaan ini hanya membantu dalam mempromosikan investasi.

Dari perbedaan kedua sudut pandang tersebut, peneliti meyakini penelitian Buchori dan Budiantoro (2019). Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Febriyanti (2014) yang menunjukkan bahwa variabel ukuran perusahaan berpengaruh positif dan signifikan

terhadap kualitas audit. Sehingga hipotesis dapat dirumuskan sebagai berikut:

H1: Ukuran Perusahaan berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

2.7.2 Pengaruh Rotasi Audit terhadap Kualitas Audit

Kewajiban rotasi dalam perspektif teori agensi dimana teori ini menggambarkan keberadaan perusahaan. Pihak perusahaan sebaiknya melakukan rotasi *audit partner*. Menurut Peraturan Pemerintah No. 20 Tahun 2015 Pasal 11 ayat (1) tentang Praktik Akuntan Publik, menjelaskan bahwa KAP tidak lagi dibatasi dalam melakukan audit suatu perusahaan. Pembatasan hanya berlaku bagi Akuntan Publik, yaitu selama 5 tahun buku berturut-turut.

Temuan penelitian yang dilakukan oleh Mgbame, et al (2012) menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang signifikan secara statistik antara rotasi wajib kantor akuntan publik dengan kualitas audit yang terkait dengan laporan auditan. Hal ini menyimpulkan bahwa kebijakan mendukung rotasi wajib memiliki efek positif pada kualitas laporan auditan karena memungkinkan untuk pendekatan yang dapat menyegarkan dan mengembalikan kepercayaan publik terhadap fungsi audit.

Penelitian yang dilakukan oleh Siregar, dkk. (2012) menemukan bukti bahwa sebelum adanya peraturan mengenai rotasi *mandatory auditor*, *audit partner rotation* berpengaruh negatif, tetapi ketika adanya peraturan mengenai *audit firm rotation* menunjukkan pengaruh positif. Ini

merupakan indikasi di mana perusahaan mengikuti perusahaan mengenai *audit partner rotation* mempunyai kualitas yang lebih tinggi daripada perusahaan yang diaudit tidak mengikuti peraturan mengenai *audit partner rotation*.

Penelitian Firth et al. (2012) menunjukkan bahwa rotasi *mandatory audit partner* berpengaruh signifikan. Era pasca – Enron ini telah menjadi perhatian bagi perkembangan bisnis akuntan publik yang memperhatikan sikap independensi dan kualitas yang dihasilkan oleh seorang auditor dari sebuah KAP. Sehingga para legislator, regulator, dan badan-badan profesional telah setuju dengan adanya rotasi wajib auditor untuk menjaga independensi auditor. Penelitian yang dilakukan dengan menggunakan data perusahaan di China yang melakukan rotasi *mandatory audit partner*, ini menunjukkan bahwa perusahaan lebih bisa menerima opini audit modifikasi (MAO) daripada kelompok perusahaan yang tidak melakukan rotasi audit wajib.

Di sisi lain, Hartadi (2012) dan Pamungkas (2014) menyatakan hasil penelitian yang bertolakbelakang dengan hasil penelitian Mgbame, et al (2012). Hartadi (2012) dan Pamungkas (2014) menunjukkan bahwa rotasi audit tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Melakukan pergantian auditor memang dapat membuat penyegaran, namun auditor belum tentu mampu memahami keadaan perusahaan kliennya sekarang dan memerlukan waktu untuk bisa mengerti keadaan lingkungan baru tempatnya bekerja.

Dari kedua perbedaan hasil penelitian tersebut, peneliti meyakini bahwa rotasi audit diperlukan dan berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Sehingga hipotesisnya dapat dirumuskan sebagai berikut:

H2: Rotasi Audit berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit.

2.7.3 Pengaruh Afiliasi KAP terhadap Kualitas Audit

Choi et al. (2010) auditor dengan ukuran besar contohnya *Big Four* bersedia memberikan jasa yang kualitasnya sama dengan kantor lokal/afiliasi yang ukurannya berbeda-beda serta lokasinya di berbagai tempat serta negara. Beberapa dorongan internal yang bisa menyebabkan kantor akuntan publik besar agar kualitas auditnya bisa diseragamkan dengan kantor lokal yang berbeda. Auditor berukuran besar selalu melatih auditornya serta mengevaluasi secara berkelanjutan, dan memiliki kecenderungan menerapkan standar teknik serta prosedural audit yang dilaksanakan daripada auditor kecil. Hal tersebut memberikan fasilitas pada pembagian serta pentransferan ilmu di antara kantor-kantor lokal yang dimiliki auditor besar yang berefek pada terciptanya kualitas audit yang bisa seragam pada cabang dan juga pusatnya.

Muliawan dan Sujana (2017) membuktikan bahwa ukuran KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Ukuran kantor akuntan publik yang diukur dengan KAP yang terafiliasi *Big Four* dan *Non Big Four*

menunjukkan bahwa kantor akuntan publik yang terafiliasi *Big Four* cenderung mempunyai hasil audit lebih baik. Hal ini disebabkan kantor akuntan publik yang berafiliasi dengan *Big Four* dianggap memiliki independensi dan mampu memberikan kualitas audit yang lebih baik dibandingkan dengan kantor akuntan publik yang tidak berafiliasi dengan *Big Four*. Perusahaan yang telah menggunakan jasa kantor akuntan publik yang berafiliasi dengan *Big Four* akan tetap mempertahankan kantor akuntan publik tersebut untuk mempertahankan dan meningkatkan kredibilitas perusahaan.

Hamid (2013) menyatakan bahwa KAP *Big Four* lebih berkualitas dari pada KAP *non Big Four*. Penelitian yang dilakukan oleh Muliawan dan Sujana (2017) membuktikan bahwa ukuran KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Sehingga peneliti merumuskan hipotesis sebagai berikut:

H3: Afiliasi KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit.