

BAB II

DASAR TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Teori Agensi (*Agency Theory*)

Teori agensi (*agency theory*) merupakan teori yang berhubungan dengan *agent* dan *principal* dalam perusahaan. Teori agensi menurut Scott (2015) merupakan hubungan atau kontrak antara *principal* dan *agent*, dimana *principal* adalah pihak yang mempekerjakan *agent* agar melakukan tugas untuk kepentingan *principal*, dan *agent* adalah pihak yang menjalankan kepentingan *principal*. Baik *agent* maupun *principal* memiliki kepentingannya masing-masing. Hal ini menimbulkan konflik keagenan dalam suatu perusahaan.

Menurut Jensen dan Meckling (1976) hubungan keagenan dikenal sebagai suatu kontrak dimana suatu pihak yang berkedudukan sebagai prinsipal mengikat pihak lain yang berkedudukan sebagai agen untuk melaksanakan suatu pekerjaan bagi kepentingan prinsipal yang disertai dengan pendelegasian wewenang pengambilan keputusan oleh prinsipal agen. Benturan kepentingan sering muncul karena kepentingan kedua belah pihak tidak selalu sejalan. *Moral hazard* adalah fenomena yang berkembang ketika pemegang saham tidak menyadari bahaya yang terkait dengan keputusan manajer yang dapat mengarah pada informasi yang tidak akurat. Oleh karena itu, audit atas laporan keuangan harus menggunakan pihak yang profesional dan independen.

Hartadi (2012) menyatakan ketika kepentingan antara manajemen perusahaan, dewan direksi dan pemegang saham tidak sama maka akan terjadilah sebuah masalah keagenan. Banyak orang memiliki andil dalam mempengaruhi seberapa baik kinerja perusahaan, masalah keagenan juga dapat muncul di perusahaan publik. Dewan direksi yang bertanggung jawab untuk memandu pengembangan perusahaan, para eksekutif dan manajer yang mengawasi operasi perusahaan sehari-hari, dan para pemegang saham yang mewakili individu sebenarnya pada perusahaan. Konflik antara pihak-pihak ini mengarah pada masalah keagenan karena masing-masing memiliki kepentingan pribadi di perusahaan dan tujuan yang berbeda untuk bagaimana bisnis akan dioperasikan.

2.2. Kualitas Audit

Audit adalah akumulasi dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi dan kriteria yang telah ditetapkan. Menurut Rosnidah (2010) kualitas audit adalah pelaksanaan audit yang dilakukan sesuai dengan standar sehingga mampu mengungkapkan dan melaporkan apabila terjadi pelanggaran yang dilakukan klien. Fungsi audit adalah dengan menggunakan pihak ketiga sebagai perantara untuk memberikan persetujuan terhadap laporan keuangan, sehingga dapat mengurangi kekeliruan informasi antara manajer dan para pemegang saham.

Apabila suatu audit memenuhi persyaratan sesuai standar audit maka dikatakan berkualitas tinggi menurut Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP). Standar profesional, auditor independen, penilaian yang digunakan dalam melakukan audit, dan pembuatan laporan audit adalah bagian dari standar audit. Peran auditor adalah untuk menilai apakah laporan keuangan telah dicatat secara wajar dari hasil operasi dan posisi keuangan perusahaan yang relevan (Siregar et al., 2011).

Lee, Liu, dan Wang (1999) menyatakan kualitas audit adalah probabilitas bahwa auditor tidak akan melaporkan audit dengan opini wajar tanpa pengecualian untuk laporan keuangan yang mengandung kekeliruan material. Dengan mempertimbangkan definisi kualitas audit di atas, dapat disimpulkan bahwa kemungkinan auditor untuk mengidentifikasi masalah dalam laporan keuangan klien dan mengungkapkannya dalam laporan audit merupakan kualitas audit. Penguatan kualitas audit perlu dilakukan agar pengguna laporan keuangan dan masyarakat umum lebih percaya terhadap kualitas laporan keuangan yang diaudit.

Akrual diskresioner (*discretionary accruals*) pada penelitian ini digunakan sebagai proksi untuk mengukur kualitas audit. Model *Kaznik* (1999) dipilih karena cocok digunakan untuk mencegah terjadinya manajemen laba yang dapat menurunkan kualitas audit dengan menambahkan perubahan CFO dan nilai kotor aktiva tetap agar dapat mengontrol perubahan kondisi ekonomi perusahaan. Menurut Perdana (2018) akrual diskresioner merupakan suatu

kebijakan akuntansi yang memberikan keleluasaan kepada pihak manajemen untuk menentukan jumlah transaksi akrual secara fleksibel. Hasil dari perhitungan akrual diskresioner akan diabsolutkan agar tidak memperhatikan naik ataupun turunnya manajemen laba perusahaan, dimana tingginya kualitas audit dilihat dari rendahnya nilai akrual diskresioner yang dihasilkan.

2.3. Audit Tenure

Audit *Tenure* merupakan periode yang berkaitan dengan lamanya masa perikatan yang terjadi antara auditor dengan perusahaan dalam hal memberikan jasa audit terhadap laporan keuangan perusahaan (Mulyadi, 2002). *Tenure* antara auditor dari KAP.dengan klien yang sama telah menjadi perbincangan, salah satunya ketika perusahaan mengalami dilema dalam mengambil keputusan apakah akan mengganti auditor KAP setelah beberapa periode waktu atau mempertahankan hubungan jangka panjang dengan auditor KAP yang sama sedangkan *tenure* yang panjang dapat menimbulkan temuan yang diperdebatkan (Mgbame, et.al. 2012).

Di Indonesia ketentuan terkait audit *tenure* telah diatur dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik. Peraturan tersebut terdapat pada pasal 11 yang ditulis sebagai berikut:

1. Pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis sebagaimana dimaksud dalam Pasal 10 ayat (1) huruf a terhadap suatu entitas oleh seorang Akuntan Publik dibatasi paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut.
2. Entitas sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terdiri atas:
 - a. Industri di sektor Pasar Modal;
 - b. Bank umum;
 - c. Dana pensiun;
 - d. Perusahaan asuransi/reasuransi; atau
 - e. Badan Usaha Milik Negara;
3. Pembatasan pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) juga berlaku bagi Akuntan Publik yang merupakan Pihak Terasosiasi.

4. Akuntan Publik dapat memberikan kembali jasa audit atas informasi keuangan historis terhadap entitas sebagaimana dimaksud pada ayat (1) setelah 2 (dua) tahun berturut-turut tidak memberikan jasa tersebut.

Sejak dibentuk peraturan tentang pembatasan tenur audit atau masa perikatan audit tentu mendapatkan dukungan dan penolakan. Tingkat independensi dan objektivitas perusahaan menurut pihak yang mendukung kebijakan rotasi menurun seiring bertambahnya masa kerja. Rotasi audit diharapkan dapat meningkatkan kepercayaan publik terhadap opini audit yang dihasilkan karena auditor akan lebih tidak memihak perusahaan dalam mengkomunikasikan hasil auditnya.

Pihak penentang peraturan rotasi ini berpendapat bahwa dengan panjangnya masa perikatan akan meningkatkan kualitas audit juga. Karena penyesuaian auditor pada perusahaan klien tahun pertama perikatan membutuhkan waktu, sehingga kualitas audit yang diharapkan berkualitas rendah. Hal ini akan meningkatkan kemungkinan kegagalan audit. DeAngelo (1981) menyatakan bahwa pemahaman karakteristik audit klien bersifat akumulatif dan dapat bertambah seiring dengan bertambahnya *tenure* audit. Hal ini disebabkan bahwa auditor melakukan pembelajaran pada tahun-tahun berikutnya.

Audit *tenure* diukur dengan menghitung jumlah tahun perikatan KAP mengaudit laporan keuangan kliennya secara berturut-turut. Tahun pertama perikatan dimulai dengan angka 1 dan ditambah dengan satu untuk tahun-tahun berikutnya (Ardani, 2017). Jika, klien mengganti KAP maka tahun perikatan kembali ke angka 1.

2.4. Spesialisasi Auditor

Auditor bertugas memeriksa indikator akuntansi laporan keuangan untuk memastikan keakuratannya. Auditor harus memiliki pengetahuan tentang industri pelanggan selain audit dan akuntansi. Dasar-dasar audit perusahaan manufaktur dan perusahaan perbankan adalah sama, namun karena sifat

bisnisnya, mungkin ada perbedaan dalam prinsip akuntansi, sistem akuntansi, dan undang-undang perpajakan yang berlaku. Oleh karena itu, kesadaran auditor akan ciri-ciri industri yang berbeda yang memengaruhi kualitas audit.

Fitriani (2011) menegaskan bahwa akuntan dengan beberapa klien di sektor yang sama memiliki pemahaman yang lebih baik tentang pengendalian internal, risiko bisnis perusahaan, dan risiko audit khusus untuk sektor tersebut. Berbeda dengan akuntan non-spesialis, Krishnan (2003) juga menyatakan bahwa perusahaan yang dinilai oleh akuntan yang kompeten akan menghasilkan kualitas audit yang tinggi. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa auditor berpengalaman lebih cenderung mengidentifikasi kesalahan dan ketidakkonsistenan daripada auditor non-spesialis.

2.5. Hasil Penelitian Terdahulu

Berikut merupakan beberapa penelitian yang dilakukan oleh peneliti sebelumnya yang menggunakan variabel independen dan dependen yang sama dengan penelitian ini. Peneliti terdahulu Kurniasih dan Rohman (2014) dengan subjek perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2008-2012 dan total sampel sebanyak 230 dalam waktu lima tahun. Hasil penelitian yang menunjukkan masa perikatan berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

Penelitian terdahulu selanjutnya oleh Ishak, dkk (2015) dengan subjek perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2012-2014 dengan total sampel sebanyak 445 dalam waktu lima tahun. Hasil penelitian ini menunjukkan rotasi audit berpengaruh negatif terhadap kualitas audit, sedangkan *workload* dan spesialisasi berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Adapun penelitian yang dilakukan oleh Panjaitan dan Chariri (2014) dengan subjek perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2010-2012. Total sampel sebanyak 193 dalam waktu tiga tahun. Hasil dari penelitian ini menunjukkan masa perikatan berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Sedangkan, spesialisasi auditor berpengaruh terhadap positif kualitas audit dan ukuran KAP tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

Lalu, penelitian terdahulu yang dilakukan Pramaswardana dan Astika (2017) dengan subjek perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2013-

2015 dan total sampel sebanyak 201 dalam waktu tiga tahun. Hasil dari penelitian ini adalah audit *tenure* berpengaruh negatif, *audit fee* berpengaruh positif, sedangkan umur publikasi, rotasi audit, dan spesialisasi auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Kemudian, penelitian terdahulu selanjutnya oleh Buchori dan Budiantoro (2019) yang menggunakan subjek perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2011-2015 dengan total sampel 200 dalam waktu lima tahun. Hasil dari penelitian ini menunjukkan audit *tenure* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit, sedangkan spesialisasi auditor dan ukuran perusahaan klien berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Selanjutnya, penelitian terdahulu oleh Norvilia *et al.*, (2019) menggunakan subjek seluruh perusahaan yang terdaftar di BEI tahun 2015-2017 dengan total sampel sebanyak 294 selama tiga tahun. Hasil penelitian *fee audit*, *audit tenure*, dan reputasi KAP tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelum-sebelumnya adalah rumus atau cara pengukuran tiap variabel yang digunakan berbeda dan sampel yang digunakan pada penelitian ini jarang digunakan pada penelitian sebelumnya yang banyak menggunakan sampel perusahaan manufaktur, dengan begitu penelitian ini memiliki ciri khas tersendiri dari penelitian lainnya.

Tabel 2.1.

Hasil Penelitian Terdahulu

No.	Nama Peneliti	Variabel Penelitian	Subjek Penelitian	Hasil Penelitian
1	Panjaitan dan Chariri (2014)	X1 = <i>Tenure</i> X2 = Ukuran KAP X3 = Spesialisasi Auditor Y = Kualitas Audit	Perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2010-2012.	Variabel <i>tenure</i> berpengaruh negatif (-) terhadap kualitas audit. Variabel ukuran KAP tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Variabel spesialisasi auditor berpengaruh positif (+) terhadap kualitas audit.
2	Kurniasih dan Rohman (2014)	X1 = Fee Audit X2 = Audit <i>Tenure</i> X3 = Rotasi Audit Y = Kualitas Audit	Perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2008-2012.	Variabel fee audit dan rotasi audit berpengaruh positif (+) terhadap kualitas audit. Variabel Audit <i>Tenure</i> berpengaruh negatif (-) terhadap kualitas audit.
3	Ishak, dkk (2015)	X1 = Rotasi Audit X2 = <i>Workload</i> X3 = Spesialisasi	Perusahaan manufaktur yang	Variabel rotasi audit berpengaruh negatif

		Y = Kualitas Audit	terdaftar di BEI tahun 2012-2014.	(-) terhadap kualitas audit. Variabel <i>workload</i> dan spesialisasi berpengaruh positif (+) terhadap kualitas audit.
4	Pramaswardana dan Astika (2017)	X1 = Audit <i>Tenure</i> X2 = <i>Audit Fee</i> X3 = Rotasi Auditor X4 = Spesialisasi Auditor X5 = Umur Publikasi Y = Kualitas Audit	Perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2013 - 2015	Variabel rotasi, spesialisasi, dan umur publikasi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Variabel audit <i>tenure</i> berpengaruh negatif terhadap kualitas audit dan <i>audit fee</i> berpengaruh positif terhadap kualitas audit.
5	Buchori dan Budiantoro (2019)	X1 = Ukuran Perusahaan Klien X2 = Audit <i>Tenure</i> X3 = Spesialisasi Auditor Y = Kualitas Audit	Perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2011-2015.	Variabel ukuran perusahaan klien dan spesialisasi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

				Variabel <i>audit tenure</i> berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.
6	Novrilia <i>et al.</i> , (2019)	X1 = <i>Fee Audit</i> X2 = <i>Audit Tenure</i> X3 = Reputasi KAP Y = Kualitas Audit	Perusahaan pertambangan yang terdaftar di BEI tahun 2015-2018.	Variabel <i>fee audit</i> , <i>audit tenure</i> , dan reputasi KAP berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

2.6. Pengembangan Hipotesis

2.6.1. Pengaruh *Audit Tenure* terhadap Kualitas Audit

Masa perikatan audit menjadi hal yang harus diperhatikan oleh perusahaan karena peraturan yang dikeluarkan oleh Otoritas Jasa Keuangan Nomor 13/POJK.03/2017 yang saat ini sudah membatasi lamanya waktu Akuntan Publik melakukan audit *service* untuk klien yang sama paling lama 3 tahun periode buku dan harus melewati masa *cooling-off* selama 2 tahun. Pada penelitian ini *audit tenure* diprosikan dengan menggunakan perhitungan tahun KAP yang melakukan kerja sama dengan perusahaan terkait dengan memperhatikan batas waktu yang telah ditetapkan oleh pemerintah dalam PP Nomor 20 Tahun 2015.

Jangka waktu yang lama dalam *tenure* audit dapat menimbulkan rasa “kekeluargaan” yang berlebihan. Hal ini tentu tidak boleh terjadi dalam pelaksanaan audit, karena dapat menyebabkan penurunan kinerja auditor dan sikap independensi yang menyebabkan hasil kualitas audit rendah.

Penelitian yang dilakukan oleh Kurniasih dan Rohman (2014) menunjukkan hasil bahwa *audit tenure* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Adapun penelitian yang dilakukan oleh Pramaswardana dan Astika (2017) menunjukkan bahwa masa perikatan atau *audit tenure* berpengaruh negatif

terhadap kualitas audit dan didukung dengan penelitian yang dilakukan oleh Novrilia *et al.*, (2019) yang juga menyatakan bahwa *audit tenure* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Maka, pengembangan hipotesis yang digunakan dalam penelitian ini adalah:

Ha₁ = Audit Tenure berpengaruh negatif terhadap kualitas audit

2.6.2. Pengaruh Spesialisasi Auditor terhadap Kualitas Audit

Pengetahuan dan pemahaman auditor tentang pengendalian internal perusahaan, risiko bisnis, dan bahaya audit dalam industri tersebut meningkat ketika auditor memiliki beberapa klien dalam industri yang sama. Karena keahlian mereka dalam bidang tertentu, auditor dapat memiliki berbagai kemampuan dan pengetahuan yang lebih luas daripada auditor non-spesialis.

Krishnan (2003) juga menyatakan bahwa perusahaan yang dinilai oleh akuntan yang kompeten akan menghasilkan kualitas audit yang tinggi. Lebih lanjut, Balsam *et al.* (2003) menyatakan bahwa spesialis dikaitkan dengan nilai absolut akrual diskrisioner yang lebih kecil dan *earnings response coefficients* yang lebih besar pada saat pengumuman laba. Dunn dan Mayhew (2004) menyatakan bahwa auditor yang memiliki spesialisasi di suatu industri bertujuan untuk mencapai diferensiasi produk dan memberikan kualitas audit yang lebih tinggi. Kemampuan mereka untuk memberikan kualitas audit yang lebih tinggi berasal dari pengalaman mereka dalam melayani banyak klien dalam industri yang sama dan mempelajari praktik-praktik terbaik di suatu industri.

Kesimpulan dari penelitian di atas menyatakan bahwa auditor yang memiliki spesialisasi tertentu lebih memiliki kemampuan dan pemahaman mengenai risiko bisnis klien dibandingkan dengan auditor yang *non* spesialisasi. Berdasarkan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Panjaitan dan Chariri (2014), Ishak, dkk (2015), dan Buchori dan Budiantoro (2019) menyatakan bahwa spesialisasi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit, maka pengembangan hipotesis yang digunakan dalam penelitian ini adalah:

Ha₂ = Spesialisasi Auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit