

BAB II

LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1 Teori keagenan

Menurut Jensen dan Meckling (1976), hubungan keagenan adalah suatu perjanjian antara satu atau lebih pemegang saham (*principal*) yang melibatkan manajemen sebagai pengelola keuangan perusahaan (*agent*) untuk melakukan pelayanan dengan mendelegasikan wewenang pengambilan keputusan kepada para *agent*. Para *agent* akan dikontrak dalam melakukan tugas tertentu dan mendapatkan tanggungjawab untuk tugas-tugas yang diberikan oleh *principal*. Dalam hubungan keagenan, timbul suatu konflik kepentingan pribadi atau konflik agensi antara para pemegang saham dengan manajer yang disebabkan oleh asimetri informasi dan adanya perbedaan kepentingan antara manajemen (*agent*) dan pemegang saham (*principal*). Hal ini menyebabkan perlunya suatu pihak yang independen sehingga dapat mengurangi konflik antara kedua pihak tersebut, seperti auditor eksternal dan komite audit.

Auditor eksternal mempunyai tugas untuk melakukan evaluasi dan memberikan penilaian tentang tingkat kewajaran laporan keuangan yang dihasilkan oleh manajemen berdasarkan standar-standar yang berlaku. Selain itu, auditor eksternal berguna untuk menilai kualitas informasi yang dimuat dalam laporan keuangan. Dalam rangka menjalankan tugas dan fungsi yang

baik, maka auditor eksternal harus menghasilkan opini audit yang berkualitas sehingga berguna bagi dunia bisnis dan masyarakat luas. Kualitas audit dari auditor eksternal dapat dilihat apabila mempunyai salah satu elemen penting dalam kendali mutu audit yaitu objektivitas dan independensi. Dalam penelitian ini, auditor eksternal yang diwakilkan dengan afiliasi KAP, dan *audit tenure*.

Suatu perusahaan membutuhkan komite audit yang berkompeten sehingga dapat menjalankan fungsi dan tugasnya secara optimal dan tujuan perusahaan dapat tercapai. Komite audit memegang peranan yang sangat penting dalam sistem perusahaan yang berguna untuk meningkatkan kualitas pengawasan internal perusahaan dan membantu auditor untuk menjaga independensinya dari manajemen. Menurut Marsha dan Ghazali (2017), perusahaan dengan jumlah komite audit yang lebih banyak mengindikasikan bahwa dapat menghasilkan laporan keuangan yang lebih berkualitas, hal ini terjadi karena jumlah komite audit yang lebih banyak akan memberikan pengawasan yang semakin optimal, sehingga dapat meminimalkan adanya risiko *fraud* maupun *error* yang dilakukan oleh manajemen. Jika perusahaan menghasilkan informasi laporan keuangan yang memiliki kualitas yang baik maka hasil audit yang dilakukan auditor eksternal juga akan baik. Dalam penelitian ini, komite audit diwakilkan dengan jumlah komite audit.

2.2 Afiliasi KAP

Menurut Defi (2018) afiliasi adalah salah satu cara yang digunakan untuk mengembangkan suatu bisnis dengan memanfaatkan sosialisasi terarah oleh individu, organisasi atau badan usaha sehingga kedua belah pihak akan mendapatkan keuntungan sesuai kesepakatan bersama. KAP adalah suatu badan usaha yang memperoleh izin usaha dari Menteri sebagai wadah untuk Akuntan Publik dalam memberikan jasanya sesuai yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan (Defi, 2018). Bidang jasa yang diberikan oleh akuntan publik, yaitu :

1. Jasa atestasi yang meliputi jasa audit umum atas laporan keuangan, jasa pemeriksaan atas laporan keuangan prospektif, jasa reviu atas laporan keuangan, jasa pemeriksaan atas pelaporan informasi keuangan proforma, dan jasa atestasi lainnya yang terdapat dalam SPAP.
2. Jasa non-atestasi yang meliputi jasa-jasa yang diberikan baik dalam bidang keuangan, manajemen, akuntansi, kompilasi, perpajakan, dan konsultasi.

Menurut Myers *et al.*, (2003), dalam Andra (2012) afiliasi KAP merupakan ukuran yang digunakan untuk menentukan besar atau kecilnya suatu Kantor Akuntan Publik (KAP). KAP dapat dikatakan besar jika KAP tersebut berafiliasi dengan *big four*, mempunyai cabang, mempunyai tenaga profesional di atas 25 orang, serta kliennya adalah perusahaan-perusahaan besar. Sedangkan KAP dikatakan kecil jika tidak

berafiliasi dengan *big four*, tidak mempunyai kantor cabang, jumlah tenaga profesionalnya kurang dari 25 orang, serta kliennya perusahaan kecil.

Investor cenderung menggunakan data akuntansi yang dihasilkan oleh auditor yang bereputasi (Prartitorini dan Januarti, 2007). Berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008 pasal 16, KAP dibagi atas dua bentuk, yaitu :

1. **Perseorangan** : Kantor Akuntan Publik (KAP) berbentuk badan usaha perseorangan yang hanya dapat didirikan dan dioperasikan oleh seorang akuntan publik sebagai pemimpin.
2. **Persekutuan** : Kantor Akuntan Publik (KAP) yang berbentuk badan usaha persekutuan, baik persekutuan perdata maupun persekutuan firma, hanya dapat dibentuk oleh paling sedikit dua (2) orang akuntan publik yang masing-masing sekutu merupakan rekan dan salah seorang sekutu bertindak sebagai pemimpin rekan.

KAP terbagi dalam dua (2) kategori, yaitu KAP yang melakukan afiliasi dengan *big four* dan KAP yang tidak berafiliasi dengan *big four*. Terdapat beberapa KAP di Indonesia yang berafiliasi dengan *big four*, yaitu:

1. KAP Purwantoro, Suherman, Surja – *affiliate of Ernst and Young (EY)*.
2. KAP Osman Bing Satrio – *affiliate of Deloitte*.
3. KAP Sidharta dan Widjaja – *affiliate of KPMG*.
4. KAP Haryanto Sahari, Tanudiredja, Wibisana, dan Rekan –

affiliate of PWC.

Menurut Firt dan Liau (1998) dalam Prasetia dan Rozali (2016), KAP *big four* cenderung memberikan kualitas audit yang baik, sehingga terdapat empat (4) kelebihan skala auditor, yaitu :

1. Memiliki klien dengan jumlah yang besar dan beragam.
2. Memiliki berbagai layanan jasa yang ditawarkan.
3. Memiliki banyak jumlah staf audit di dalam suatu KAP.
4. Memiliki luas cakupan geografis, termasuk adanya afiliasi internasional.

Berdasarkan definisi diatas, dapat disimpulkan bahwa KAP yang besar memiliki klien yang lebih besar, sehingga dapat memiliki kemampuan dan pengalaman yang lebih baik dalam melakukan audit.

2.3 Audit Tenure

Menurut Hartadi (2012), *audit tenure* adalah lamanya waktu auditor melakukan pekerjaan audit terhadap suatu perusahaan secara berturut-turut. *Audit tenure* yang tinggi akan meningkatkan pengetahuan dan keahlian auditor dalam industri klien yang diaudit karena memperoleh informasi yang lebih baik tentang kualitas pekerjaan dan proses bisnis dari klien audit. Menurut (Hamid, 2013), apabila *audit tenure* singkat maka ketika auditor mendapatkan klien baru, mereka akan membutuhkan waktu yang lebih banyak agar lebih paham dengan klien dan lingkungan bisnisnya. Selain itu, *audit tenure* yang singkat mengakibatkan informasi yang diperoleh dalam

bentuk data dan bukti-bukti menjadi akan terbatas sehingga apabila terdapat data yang salah atau sengaja dihilangkan oleh manajer akan sulit untuk ditemukan.

Berdasarkan definisi diatas, dapat disimpulkan bahwa *audit tenure* adalah lamanya seorang auditor dari KAP yang sama memiliki hubungan perikatan dengan kliennya dalam menggunakan jasa audit.

2.4 Jumlah Komite Audit

Menurut Arens (2020), komite audit adalah anggota dewan direksi pada perusahaan yang dipilih dan mempunyai tanggung jawab untuk membantu para auditor agar dapat mempertahankan independensi auditor dari pihak manajemen. Menurut Peraturan Otoritas Jasa Keuangan (OJK) nomor 55/POJK.04/2015 mengenai Pedoman dan Pembentukan Pelaksanaan Kerja Komite Audit terdapat beberapa persyaratan yang telah diatur dan berkaitan dengan syarat menjadi anggota komite audit, antara lain:

- a. Berintegritas tinggi, berkompeten, berpengetahuan luas, dan berpengalaman sesuai dengan bidangnya, serta mampu berkomunikasi dengan baik.
- b. Memiliki pengetahuan yang memadai tentang laporan keuangan, lingkup bisnis perusahaan, proses audit, manajemen risiko, dan peraturan perundang-undangan dalam pasar modal.

- c. Mematuhi kode etik komite audit yang telah ditetapkan.
- d. Memiliki kesediaan untuk mengembangkan dan meningkatkan kompetensi diri melalui berbagai bentuk pendidikan dan juga pelatihan.
- e. Terdiri dari minimal 1 (satu) anggota yang memiliki latar belakang keahlian maupun pendidikan di bidang akuntansi dan keuangan.
- f. Tidak pernah bekerja pada kantor konsultan hukum, kantor akuntan publik, dan kantor jasa penilai publik pada emiten yang bersangkutan dengan kurun waktu 6 (enam) bulan terakhir.
- g. Selain komisaris independen, tidak ada individu yang berwenang dan bertanggung jawab dalam merencanakan, mengendalikan, memimpin, atau mengawasi kegiatan emiten selama kurun waktu 6 (enam) bulan terakhir.
- h. Tidak memiliki saham pada emiten yang bersangkutan.
- i. Jika memiliki saham melalui suatu peristiwa atau tindakan hukum, pihak lain harus mengambil alih kepemilikan saham tersebut dalam kurun waktu maksimal 6 (enam) bulan setelah akuisisi tersebut.
- j. Tidak memiliki hubungan afiliasi dengan anggota komisaris, direksi, atau pemegang saham utama.
- k. Tidak memiliki hubungan bisnis yang berkaitan dengan usaha emiten.

Selain itu, berdasarkan Peraturan Otoritas Jasa Keuangan (OJK) nomor 55/POJK.04/2015 tentang Pembentukan dan Pedoman Pelaksanaan Kerja Komite Audit mengatur bahwa komite audit harus dibentuk atau memiliki minimal 3 (tiga) orang anggota yang merupakan komisaris

independen dan pihak eksternal emiten. Dalam peraturan tersebut, juga dijelaskan terkait tugas dan wewenang komite audit. Adapun yang menjadi tugas dan tanggung jawab dalam melaksanakan fungsinya yaitu:

- a. Mengkaji ulang informasi keuangan yang akan dibuat oleh perusahaan publik seperti proyeksi, laporan keuangan, dan laporan lainnya.
- b. Mematuhi aturan undang-undangan yang mengatur kegiatan perusahaan publik.
- c. Memberikan opini yang independen jika terjadi perbedaan pendapat antara akuntan dan manajemen.
- d. Memberikan rekomendasi atau pertimbangan kepada dewan komisaris yang berkaitan dengan penunjukan akuntan dan mengacu pada ruang lingkup, independensi, dan imbalan jasa.
- e. Mengkaji ulang dan memeriksa auditor internal perusahaan publik serta mengawasi tindak lanjut yang dilakukan direksi sesuai temuan auditor internal.
- f. Menelaah kegiatan manajemen risiko yang dilakukan oleh direksi, jika emiten tidak mempunyai fungsi pemantauan risiko di bawah dewan komisaris.
- g. Mengulas pengaduan yang berkaitan dengan proses akuntansi dan pelaporan keuangan perusahaan publik.
- h. Melakukan pemeriksaan dan memberikan saran terkait dengan potensi atau kemungkinan adanya benturan kepentingan kepada dewan komisaris.

- i. Menjaga dan memastikan kerahasiaan data, dokumen, dan informasi dari perusahaan publik.

Komite audit memiliki wewenang dalam melaksanakan tugas dan tanggungjawabnya, yaitu :

- a. Berhak mengakses data, dokumen, dan informasi terkait karyawan, aset, dana dan sumber daya yang dimiliki perusahaan publik.
- b. Berkomunikasi langsung dengan karyawan, direksi, pihak-pihak yang terlibat dalam audit internal, manajemen risiko, dan akuntan, berkaitan dengan tugas dan tanggung jawab komite audit.
- c. Jika diperlukan maka dapat melibatkan pihak independen lain untuk membantu melaksanakan tugasnya.
- d. Melaksanakan kewenangan lain sesuai instruksi dewan komisaris.

2.5 Kualitas Audit

Menurut *Government Accountability Office* dalam (Suciana dan Setiawan, 2018) kualitas audit merupakan suatu kondisi yang terjadi ketika audit yang dilakukan oleh seorang auditor sesuai dengan standar audit sehingga memberikan keyakinan yang memadai pada laporan keuangan yang telah diaudit serta pengungkapan yang terkait dengan (1) laporan keuangan yang disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku secara umum dan (2) tidak mengandung salah saji material karena kesalahan, *fraud* dan penyelewengan dalam laporan keuangan. Secara teoritis kualitas audit yang

tinggi harus mampu mengendalikan adanya kemungkinan munculnya *fraud* dan begitupun sebaliknya pengendalian yang baik terhadap *fraud* dapat membantu untuk meningkatkan kualitas audit.

Kualitas audit yang tinggi dapat menunjukkan laporan keuangan terbebas dari salah saji material dan praktik-praktik kecurangan, serta mampu mengurangi faktor ketidakpastian yang berkaitan dengan laporan keuangan yang disajikan oleh pihak manajemen. Menurut Priantara (2013), jika auditor dapat menghentikan dan meminimalkan terjadinya praktik manajemen laba dalam laporan keuangan maka pengguna laporan keuangan dan pemegang saham akan lebih percaya dan kredibilitasnya akan meningkat pada laporan keuangan yang dihasilkan. Apabila auditor menemukannya dan berani untuk mengungkapkan praktik manajemen laba, maka auditor tersebut akan dianggap sebagai auditor yang berkualitas sehingga kualitas auditnya akan meningkat.

Audit mengacu pada standar yang memiliki kriteria mutu pelaksanaan dan dikaitkan dengan tujuan yang ingin dicapai menggunakan prosedur yang relevan. Acuan yang ditetapkan sebagai mutu yang wajib dipatuhi oleh akuntan publik dalam pemberian jasa diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 186/PMK.01/2021 pasal 1 ayat 10 yaitu Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Perencanaan awal, pengawasan audit, pemahaman atas sistem pengendalian internal *auditee* dan mendapatkan bukti-bukti yang kompeten dari auditor sektor swasta yaitu auditor internal perusahaan dan auditor KAP adalah bagian dari komponen

SPAP. Standar pelaporan yang ada dalam SPAP meliputi pengungkapan prinsip-prinsip akuntansi yang digunakan, pengungkapan atas penerapan prinsip akuntansi yang digunakan, pengungkapan informatif atas laporan yang diperiksa dan harus memadai, serta pernyataan pemeriksa terhadap keseluruhan hasil pemeriksaan.

Berdasarkan SA 200 (A16), auditor harus dapat memenuhi ketentuan etika yang relevan, seperti ketentuan independensi yang berkaitan dengan perikatan audit untuk laporan keuangan. Ketentuan etika menetapkan beberapa prinsip dasar etika profesi yang relevan untuk auditor, yaitu integritas, objektivitas, kerahasiaan, perilaku profesional, dan kompetensi serta kehati-hatian (SA 200, A17). Berdasarkan kode etik tersebut maka independensi auditor harus mengamankan kemampuan auditor agar dapat merumuskan suatu opini audit tanpa dipengaruhi. Independensi dapat meningkatkan kemampuan auditor dalam menjaga integritasnya, dapat objektif dalam bertindak serta dapat mempertahankan sikap profesionalnya.

Menurut Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP, 2015) audit yang dilakukan oleh auditor dapat dikatakan memiliki kualitas yang baik apabila memenuhi standar audit atau persyaratan yang berlaku. Seorang auditor dituntut untuk menghasilkan kualitas kerja yang baik karena mempunyai tanggung jawab yang besar kepada pihak-pihak yang berkepentingan dengan laporan keuangan sebuah perusahaan termasuk masyarakat (Suwarno *et al.*, 2018).

Menurut Deis dan Giroux (1992) dalam (Nadia, 2015), terdapat empat (4) hal yang dianggap mempunyai hubungan dengan kualitas audit, yaitu :

1. Banyaknya jumlah klien, jumlah klien yang banyak membuat kualitas audit yang akan dihasilkan semakin baik, hal ini terjadi karena auditor yang memiliki jumlah klien yang banyak akan berusaha menjaga reputasi yang dimilikinya.
2. Kesehatan keuangan dari klien, kondisi keuangan klien yang sehat cenderung membuat klien menekan auditor agar tidak mengikuti standar yang berlaku.
3. Lamanya waktu auditor melakukan *tenure*, semakin lama waktu seorang auditor melakukan audit dengan klien yang sama maka membuat kualitas audit yang akan dihasilkan akan semakin rendah.
4. Adanya *review* dari pihak ketiga, kualitas audit akan meningkat apabila auditor tersebut mengetahui hasil pekerjaannya akan *direview* oleh pihak ketiga.

2.5.1 Akrual diskresioner

Pada penelitian ini, peneliti menggunakan akrual diskresioner untuk mengukur kualitas audit, karena akrual diskresioner lebih kuat dalam mendeteksi adanya manajemen laba. Hal ini terjadi karena dalam pembuatan laporan keuangannya disusun berdasarkan sistem akuntansi akrual ((Sulistyanto (2008) dalam Anugraheni Diah (2014)). Menurut Sulistyanto (2008) dalam Anugraheni Diah (2014), sistem akuntansi akrual adalah suatu sistem pencatatan yang melakukan pencatatan atas transaksi saat terjadinya

tanpa memperhatikan perusahaan telah menerima atau mengeluarkan kas, sehingga menghasilkan komponen akrual yang besarnya dapat dibuat lebih besar, maupun lebih kecil. Menurut Junius dan Fitriany (2012) dalam Anugraheni Diah (2014), akrual adalah selisih antara laba yang terdapat dalam laporan laba rugi sebelum pos luar biasa dengan arus kas operasional perusahaan. Menurut Scott (2009) dalam Anugraheni Diah (2014), akrual terdiri dari *discretionary accrual* dan *nondiscretionary accrual*. Pada penelitian ini peneliti menggunakan *discretionary accrual* untuk mengukur kualitas audit.

Menurut Perdana (2018) akrual diskresioner adalah kebijakan akuntansi yang memberi kebebasan manajemen dalam memutuskan jumlah transaksi akrual secara fleksibel. Akrual diskresioner atau *discretionary accruals* adalah komponen akrual yang dapat direkayasa dan dikelola sesuai dengan kebijakan manajerial, sedangkan *non discretionary accruals* adalah komponen akrual yang tidak direkayasa dan tidak dapat diatur sesuai dengan kebijakan dari manajer perusahaan. Akrual diskresioner yang dilakukan oleh manajemen dapat bertujuan *good side earnings management* dan *bad side earnings management*. Menurut Handajani et al., (2009) apabila manajer menggunakan *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) dalam melakukan manajemen laba yang terlalu jauh dengan bertindak oportunistik pada kontrak yang ada dan dapat merugikan perusahaan maka termasuk dalam *bad side earnings management*.

Dahlan (2009) dalam Wiryadi dan Sebrina (2013) membuktikan adanya kaitan antara akrual diskresioner dengan kualitas audit. Kualitas audit yang tinggi harus mampu membatasi peluang manajemen perusahaan dalam menyampaikan informasi dalam laporan keuangan yang berlebihan sehingga akrual diskresioner digunakan untuk menjadi ukuran dari kualitas audit.

Kualitas audit dijadikan dasar atau patokan baik buruknya sebuah laporan keuangan yang sudah diaudit, sehingga kualitas audit dalam penelitian ini akan diproksikan menggunakan pendekatan kualitas laba yaitu akrual diskresioner mengikuti penelitian Kim *et al.* (2002) dalam Siregar *et al.*, (2011). Menurut Jonhson *et al.*, dalam (Putri dan Cahyonowati, 2014) alasan penggunaan akrual diskresioner sebagai ukuran kualitas audit adalah karena akrual diskresioner memberikan indikasi adanya intervensi aktif dari manajemen dalam melaporkan laba, dan mengatur laba dalam dua arah (menaikkan dan menurunkan). Selain itu, akrual diskresioner dapat mendeteksi kemungkinan terjadinya manajemen laba dalam suatu perusahaan karena nilai akrual muncul dari adanya kebijakan dari para manajemen.

Sebelum melakukan manajemen laba, para manajer melakukan ramalan manajemen tentang laba masa depan dan insentif akan ada apabila capaian aktual dikalkulasikan. Ketika manajer melakukan kalkulasi capaian aktual maka manajemen akan mempunyai insentif dalam meminimalkan perbedaan antara laba ramalan dengan laba yang dilaporkan. Manajer akan memakai akrual dan praktik akuntansi lainnya dalam melakukan manipulasi

laba yang dilaporkan sehingga meminimalisir perbedaan antara laba ramalan dan laba yang dilaporkan. Menurut Davidson dan Neu (1993), ramalan laba yang dirancang para manajemen akan menjadi referensi untuk menguji kualitas audit. Kemampuan para manajemen dalam melakukan manipulasi laba aktual agar mendekati laba ramalan akan menurun apabila klien diaudit oleh auditor yang memiliki kualitas yang tinggi karena kesalahan ramalan manajemen akan lebih besar.

Tingginya kualitas laba perusahaan dapat membuat kualitas audit juga menjadi semakin tinggi (Nadia, 2015). Menggunakan akrual diskresioner yang tinggi memiliki kecenderungan adanya manajemen laba atau kecurangan akuntansi. Tingkat akrual yang tinggi berhubungan positif pada kegagalan audit, litigasi audit, dan rotasi audit, sedangkan tingkat akrual yang rendah memiliki hubungan konservatis auditor yang tinggi sehingga menimbulkan tingginya kualitas audit. Maka dapat disimpulkan bahwa tingkat akrual yang rendah atau negatif menandakan kualitas audit yang baik, sedangkan tingkat akrual yang tinggi menandakan kualitas audit yang buruk. Akrual diskresioner memiliki dua elemen, yang pertama adalah komponen informasi yang membuat manajer mengkomunikasikan informasi privatnya. Elemen yang kedua adalah permasalahan yang disebabkan oleh adanya pelaporan dari seorang manajer yang oportunistik dan agresif (Nadia, 2015).

Auditor yang memiliki kualitas yang tinggi dapat menemukan dan menghalangi praktek akuntansi yang diragukan, dapat melakukan kesalahan

material serta tidak memenuhi aturan dibandingkan dengan auditor yang memiliki kualitas yang rendah. Hal ini terjadi karena auditor yang berkualitas tinggi memiliki pengalaman, memiliki sumberdaya serta insentif untuk memisahkan komponen informasi dari kesalahan. Selain itu, auditor yang berkualitas tinggi akan mempertinggi informasi mengenai akrual diskresioner dengan mengurangi pelaporan akrual yang oportunis dan agresif oleh manajemen.

Pada penelitian ini, peneliti menggunakan nilai absolut dari akrual diskresioner dari posisi angka nol tanpa mempedulikan tanda negatif dan tanda positif untuk memproksikan kualitas audit. Menurut Perdana (2018), *discretionary accruals* yang negatif dan positif diartikan mempunyai besaran (*magnitude*) yang sama jika diukur jaraknya dari angka nol. Secara matematis, angka absolut adalah besaran (*magnitude*) aktual dari suatu nilai atau ukuran dengan tidak mempedulikan tanda (negatif dan positif) yang dimiliki oleh angka tersebut karena nilai absolut digunakan untuk mengukur jarak suatu angka dari posisi angka nol. Perusahaan dengan pendapatan rendah memiliki kecenderungan untuk menunjukkan nilai *discretionary accruals* yang negatif, sedangkan perusahaan dengan pendapatan tinggi cenderung menunjukkan nilai *discretionary accruals* yang positif. Hal ini terjadi karena perusahaan yang mempunyai pendapatan yang tinggi maupun rendah bersifat abnormal memiliki efek positif atau negatif terhadap kualitas audit yang mencakup komponen akrual.

2.6 Hasil Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Nurintiati dan Purwanto (2017) menggunakan variabel independen yaitu *audit tenure*, ukuran KAP, spesialisasi auditor, dan *audit fee*. Variabel dependen dalam penelitian ini yaitu kualitas audit, dan variabel moderasi yaitu komite audit. Penelitian yang dilakukan menggunakan populasi perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2013-2015 dan menggunakan analisis linier dan *Moderated Regression Analysis (MRA)*. Hasil dari penelitian ini menyatakan bahwa *audit tenure* dan *audit fee* berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit yang diproksikan dengan *discretionary accrual*. Sedangkan ukuran KAP dan spesialisasi auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Selain itu, komite audit mampu berperan untuk memoderasi *audit tenure* dan kualitas audit.

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh (Hadi dan Handojo, 2018) menggunakan variabel independen yaitu ukuran KAP, *leverage*, pertumbuhan perusahaan, ukuran perusahaan, kepemilikan institusional, kepemilikan manajerial, dan umur perusahaan. Variabel dependen yang digunakan adalah kualitas audit. Penelitian yang dilakukan menggunakan populasi perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2012-2014 dan menggunakan analisis regresi berganda dan uji hipotesis. Hasil dari penelitian ini menyatakan bahwa *leverage* memiliki pengaruh terhadap kualitas audit sedangkan ukuran KAP, ukuran perusahaan, pertumbuhan perusahaan,

kepemilikan institusional, kepemilikan manajerial, dan umur perusahaan tidak memiliki pengaruh terhadap kualitas audit.

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh (Prasetia dan Rozali, 2016) menggunakan variabel independen yaitu *audit tenure*, rotasi audit, dan reputasi KAP, serta variabel dependen yaitu kualitas audit. Penelitian yang dilakukan menggunakan populasi perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2011-2014 dan menggunakan pengujian statistik regresi data panel dengan model *common effect model* dan dengan bantuan *software Eviews 9*. Hasil dari penelitian ini menyatakan bahwa reputasi KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit, sedangkan *audit tenure* dan rotasi audit berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh (Nadia, 2015) menggunakan variabel independen yaitu *audit tenure*, reputasi KAP, dan rotasi KAP. Variabel dependen yang digunakan adalah kualitas audit. Penelitian yang dilakukan menggunakan populasi perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada periode tahun 2018-2012 dan menggunakan analisis regresi linear berganda. Hasil dari penelitian ini menyatakan bahwa semakin lama *audit tenure* maka akrual diskresioner semakin tinggi, perusahaan yang diaudit oleh KAP *big four* memiliki akrual diskresioner yang lebih tinggi, dan perusahaan yang mengalami rotasi memiliki akrual diskresioner yang lebih tinggi.

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh (Wahono dan Setdyadi, 2014) menggunakan variabel independen yaitu *audit tenure*, reputasi KAP, dan ukuran perusahaan. Variabel dependen yang digunakan dalam penelitian ini yaitu kualitas audit. Penelitian yang dilakukan menggunakan populasi perusahaan manufaktur sektor industri barang konsumsi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2011-2013 dan menggunakan analisis linier berganda. Hasil dari penelitian ini menyatakan bahwa *audit tenure* dan ukuran perusahaan tidak berpengaruh positif terhadap kualitas audit, sedangkan reputasi KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Muliawan (2017) menggunakan variabel independen yaitu ukuran KAP, *audit switching*, *audit tenure*. Variabel dependen yang digunakan adalah kualitas audit. Penelitian yang dilakukan menggunakan populasi perusahaan perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada periode tahun 2011 hingga 2015 dan menggunakan analisis regresi logistik. Hasil dari penelitian ini menyatakan bahwa ukuran KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit, sedangkan *auditor switching* dan *audit tenure* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Erwanti dan Haryanto (2017) menggunakan variabel independen yaitu ukuran perusahaan, profitabilitas, dewan komisaris, jumlah komite audit, dan kualitas audit serta variabel dependen yang digunakan adalah pengungkapan informasi pertanggungjawaban sosial (CSR). Penelitian yang dilakukan menggunakan populasi perusahaan manufaktur yang *listing* dan terdaftar di Bursa Efek

Indonesia pada periode tahun 2013 - 2015 dan menggunakan analisis regresi linear berganda. Hasil dari penelitian ini menyatakan bahwa ukuran perusahaan, dan ukuran dewan komisaris berpengaruh signifikan terhadap CSR, sedangkan profitabilitas, ukuran komite audit, dan kualitas audit tidak berpengaruh signifikan terhadap CSR.

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Sulthon dan Cahyonowati (2015) menggunakan variabel independen yaitu *audit tenure*, rotasi KAP, ukuran KAP, dan komite audit serta variabel dependen yang digunakan adalah kualitas audit. Penelitian yang dilakukan menggunakan populasi perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada periode tahun 2008 - 2013 dan menggunakan analisis regresi linear berganda. Hasil dari penelitian ini menyatakan bahwa *audit tenure*, rotasi KAP, ukuran KAP, dan komite audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Marsha dan Ghozali (2017) menggunakan variabel independen yaitu ukuran komite audit, audit eksternal, jumlah rapat komite audit, jumlah rapat dewan komisaris, dan kepemilikan institusional serta variabel dependen yang digunakan adalah manajemen laba. Penelitian yang dilakukan menggunakan populasi perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada periode tahun 2012 - 2014 dan menggunakan analisis regresi linear berganda. Hasil dari penelitian ini menyatakan bahwa ukuran komite audit, dan jumlah rapat komite audit berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba, sedangkan audit eksternal,

jumlah rapat dewan komisaris, dan kepemilikan institusional tidak berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba.



Tabel 2. 1 Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Variabel	Objek	Alat Uji	Hasil Penelitian
1	(Nurintiati dan Purwanto, 2017)	X1 = <i>Audit Tenure</i> X2 = Ukuran Kantor Akuntan Publik X3= Spesialisasi Auditor X4 = <i>Audit Fee</i> Y = Kualitas Audit Z = Komite Audit	Perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2013-2015.	Analisis linier dan Moderated Regression Analysis (MRA).	<i>Audit tenure</i> dan <i>audit fee</i> berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit yang diprosikan dengan <i>discretionary accrual</i> . Sedangkan ukuran KAP dan spesialisasi auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Selain itu, komite audit mampu berperan dalam memoderasi antara <i>audit tenure</i> dan kualitas audit.
2	(Hadi dan Handojo, 2018)	X1 = Ukuran Kantor Akuntan Publik X2 = <i>Leverage</i>	Perusahaan manufaktur yang terdaftar	Analisis regresi berganda dan uji hipotesis.	<i>Leverage</i> memiliki pengaruh terhadap kualitas audit.

		<p>X3 = Pertumbuhan Perusahaan</p> <p>X4 = Ukuran Perusahaan</p> <p>X5 = Kepemilikan Institusional</p> <p>X6 = Kepemilikan Manajerial</p> <p>X7 = Umur Perusahaan</p> <p>Y = Kualitas Audit</p>	<p>di Bursa Efek Indonesia pada periode 2012-2014.</p>		<p>Sedangkan ukuran KAP, ukuran perusahaan, pertumbuhan perusahaan, kepemilikan institusional, kepemilikan manajerial dan umur perusahaan tidak memiliki pengaruh terhadap kualitas audit.</p>
3	(Prasetia dan Rozali, 2016)	<p>X1 = <i>Audit Tenure</i></p> <p>X2 = Rotasi Audit</p> <p>X3 = Reputasi KAP</p> <p>Y = Kualitas Audit</p>	<p>Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2011-2014.</p>	<p>Menggunakan pengujian statistik regresi data panel dengan model <i>common effect model</i> dan dengan bantuan <i>software Eviews 9</i>.</p>	<p>Reputasi KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit, sedangkan <i>audit tenure</i> dan <i>rotasi audit</i> berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.</p>

4	(Nadia, 2015)	$X1 = \textit{Audit Tenure}$ $X2 = \textit{Reputasi KAP}$ $X3 = \textit{Rotasi KAP}$ $Y = \textit{Kualitas Audit}$	Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2008- 2012.	Analisis regresi linear berganda.	Semakin lama <i>audit tenure</i> maka akrual diskresioner semakin tinggi, perusahaan yang diaudit oleh KAP <i>big four</i> memiliki akrual diskresioner yang lebih tinggi, dan perusahaan yang mengalami rotasi memiliki akrual diskresioner yang lebih tinggi.
5	(Wahono dan Setdyadi, 2014)	$X1 = \textit{Audit Tenure}$ $X2 = \textit{Reputasi KAP}$ $X3 = \textit{Ukuran Perusahaan}$ $Y = \textit{Kualitas Audit}$	Perusahaan Manufaktur Sektor Industri Barang Konsumsi Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia	Analisis regresi linier berganda.	<i>Audit tenure</i> dan ukuran perusahaan tidak berpengaruh positif terhadap kualitas audit, reputasi KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

			Tahun 2011-2013.		
6	(Muliawan, 2017)	X1 = Ukuran Kantor Akuntan Publik X2 = <i>Audit Switching</i> X3 = <i>Audit Tenure</i> Y = Kualitas Audit	Perusahaan perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2011 - 2015.	Analisis regresi logistik.	Ukuran KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit, sedangkan <i>auditor switching</i> dan <i>audit tenure</i> tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.
7	(Erwanti dan Haryanto, 2017)	X1 = Ukuran perusahaan X2 = Profitabilitas X3 = Dewan komisaris X4 = Jumlah komite audit X5 = Kualitas audit Y = Pengungkapan informasi pertanggungjawaban	Perusahaan manufaktur yang <i>listing</i> dan terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada periode tahun 2013 - 2015	Analisis regresi linear berganda.	Ukuran perusahaan, dan ukuran dewan komisaris berpengaruh signifikan terhadap CSR, sedangkan profitabilitas, jumlah komite audit, dan kualitas audit tidak berpengaruh signifikan terhadap CSR.

		sosial (CSR).			
8	(Sulthon, 2015)	X1 = <i>Audit tenure</i> X2 = Rotasi KAP X3 = Ukuran KAP X4 = Komite audit Y = Kualitas audit	Perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada periode tahun 2008 - 2013	Analisis regresi linear berganda.	Hasil dari penelitian ini menyatakan bahwa <i>audit tenure</i> , rotasi KAP, ukuran KAP, dan komite audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.
9	(Marsha dan Ghozali, 2017)	X1 = Ukuran komite audit X2 = Audit eksternal X3 = Jumlah rapat komite audit X4 = jumlah rapat dewan komisaris X5 = Kepemilikan institusional Y = Manajemen laba	Perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada periode tahun 2012 - 2014	Analisis regresi linear berganda.	Ukuran komite audit, dan jumlah rapat komite audit berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba, sedangkan audit eksternal, jumlah rapat dewan komisaris, dan kepemilikan institusional tidak berpengaruh

					signifikan terhadap manajemen laba.
--	--	--	--	--	-------------------------------------

Sumber : Penelitian terdahulu

2.7 Pengembangan Hipotesis

2.7.1 Pengaruh afiliasi KAP terhadap kualitas audit

Menurut Myers et al., (2003) dalam Andra (2012), afiliasi KAP adalah ukuran yang digunakan untuk menentukan besar kecilnya suatu Kantor Akuntan Publik (KAP). Auditor eksternal dalam sebuah KAP harus bisa memberikan opini secara objektif terkait laporan keuangan, serta memastikan laporan keuangan dari perusahaan bersih dari aktivitas-aktivitas kriminal seperti manipulasi. Selain itu, auditor eksternal harus independen dan tidak memihak manajemen sehingga laporan keuangan bebas dari adanya rekayasa sesuai dengan kebijakan manajerial (adanya akrual diskresioner). Menurut Habib (2013) dalam Nurintiati dan Purwanto (2017), auditor di KAP harus mempunyai tendensi untuk melaporkan salah saji yang ditemukan, serta melaporkan penyimpangan akuntansi dan malpraktek yang terdapat dalam laporan keuangan klien. Semakin independen seorang auditor maka kualitas audit pada laporan keuangan akan semakin baik.

Adanya afiliasi KAP dengan KAP *big four* membuat suatu KAP memiliki reputasi tinggi dan cenderung memberikan kualitas audit yang tinggi dengan opini dan pendapat yang sesuai dengan laporan keuangan

sehingga bersifat *reliable* (Krishnamurthy (2013) dalam Nurintiati dan Purwanto, 2017). Selain itu, afiliasi KAP menimbulkan keseragaman kualitas pada hasil audit laporan keuangan karena para auditor di KAP *big four* akan menyamakan kualitas jasanya dengan kantor afiliasi yang ukurannya berbeda-beda dan lokasi yang berbeda. Afiliasi KAP juga membuat suatu KAP menjaga standar pengungkapan yang lebih ketat dan ekstensif untuk menghindari adanya kesalahan seperti akrual diskresioner yang berpihak kepada manajemen dan dapat merusak reputasi perusahaan.

Hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini berdasarkan teori yang sudah dikemukakan adalah :

H_{A1} : Afiliasi KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit

2.7.2 Pengaruh *audit tenure* terhadap kualitas audit

Audit tenure adalah lamanya waktu auditor melakukan pekerjaan audit terhadap suatu perusahaan secara berturut-turut. Kualitas audit laporan keuangan yang dikeluarkan oleh perusahaan akan meningkat atau menurun sesuai dengan lamanya *audit tenure* baik dalam jangka pendek maupun jangka panjang. Auditor sebagai pihak independen mempunyai tugas untuk melakukan audit secara objektif dan tidak berpihak pada manajemen. Menurut Pertiwi *et al.*, (2016), *audit tenure* akan memberi dampak pada kinerja dari seorang auditor pada perusahaan klien, salah satunya adalah independensi. *Audit tenure* yang tinggi dapat meningkatkan pengetahuan dan keahlian auditor dalam kaitannya dengan industri klien audit yang relevan. Namun, hubungan jangka panjang antara auditor dan klien audit

dapat menimbulkan hubungan kedekatan yang berlebihan, sehingga menyebabkan menurunnya independensi dari auditor eksternal dan menurunkan objektivitas audit. Independensi auditor yang menurun dalam mengaudit laporan keuangan perusahaan dapat membuat turunnya kepercayaan publik kepada para audit sehingga berpengaruh pada kualitas audit yang dihasilkan.

Menurut Kurniawansyah (2016), seorang auditor dapat menyetujui tindakan rekayasa klien dalam laporan keuangan apabila auditor mempunyai keterkaitan ekonomi dengan klien dalam *audit tenure* yang panjang. Rekayasa yang dilakukan menggunakan teknik-teknik akuntansi sehingga menurunkan kualitas laba dalam laporan keuangan. Selain itu, *audit tenure* yang lama memberikan risiko objektivitas ketika melakukan audit, sehingga auditor tidak mempunyai keberanian untuk mengungkapkan keadaan yang sebenarnya terjadi pada perusahaan tersebut. Semakin lama *audit tenure* maka akrual diskresioner akan semakin tinggi. Hal ini menyebabkan kualitas audit dari laporan keuangan yang dihasilkan menurun karena adanya bias.

Penelitian terdahulu yang menggunakan variabel *audit tenure* sebagai variabel independen serta kualitas audit sebagai variabel dependen pernah dilakukan oleh beberapa peneliti. Penelitian terdahulu oleh Muliawan (2017) yang menunjukkan bahwa *audit tenure* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit pada populasi perusahaan perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2011 -2015. Hasil penelitian

tersebut selaras dengan penelitian terdahulu oleh Prasetia dan Rozali (2016); dan Wahono dan Setdyadi (2014) yang menunjukkan bahwa *audit tenure* memiliki pengaruh negatif terhadap kualitas audit.

Hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini berdasarkan teori yang sudah dikemukakan adalah :

H_{A2} : *Audit tenure* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit

2.7.3 Pengaruh jumlah komite audit terhadap kualitas audit

Menurut Arens (2020), komite audit adalah anggota dewan direksi pada perusahaan yang dipilih dan mempunyai tanggung jawab untuk membantu para auditor agar dapat mempertahankan independensi auditor dari pihak manajemen. Menurut Baridwan (2011) dalam (Nurintiati dan Purwanto, 2017) salah satu langkah yang tepat untuk meningkatkan kualitas audit adalah dengan membentuk komite audit. Tujuan dibentuknya komite audit adalah mengawasi jalannya proses audit eksternal dan menjaga hubungan antara auditor eksternal dengan manajemen perusahaan. Selain itu, komite audit juga berfungsi untuk memberikan opini dan saran mengenai permasalahan operasional dan kebijakan perusahaan, serta melakukan pengendalian internal.

Semakin banyak jumlah dari komite audit mengindikasikan laporan keuangan yang dihasilkan komite audit semakin berkualitas. Hal ini terjadi karena semakin banyak jumlah anggota komite audit maka akan semakin optimal pengawasan yang dilakukan oleh para komite audit, sehingga dapat

meminimalisir risiko *error* maupun *fraud* yang dilakukan oleh manajemen. Ketika sebuah perusahaan menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas tinggi maka dalam proses audit yang dilakukan oleh para auditor independen yang berasal dari eksternal juga akan menghasilkan kualitas audit yang baik.

Hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini berdasarkan teori yang sudah dikemukakan adalah :

H_{A3} : Jumlah komite audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

