

**PENGARUH *AUDIT TENURE* DAN *FEE AUDIT* TERHADAP KUALITAS AUDIT  
DENGAN UKURAN KAP SEBAGAI VARIABEL *MODERATING*  
(Studi pada Perusahaan Perbankan yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia  
Tahun 2016-2019)**

Nadia Indriani  
Dr. Bambang Hariadi, M.Ec., CA., Ak.

Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Brawijaya  
Jalan MT. Haryono 165, Malang 65145, Indonesia  
Email : [indrnnadia@gmail.com](mailto:indrnnadia@gmail.com)

**ABSTRAK**

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui dan memberikan bukti empiris mengenai pengaruh *audit tenure* dan *fee* audit terhadap kualitas audit dengan ukuran KAP sebagai variabel moderasi. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) selama tahun 2016-2019. Metode penentuan sampel dalam penelitian ini menggunakan teknik *purposive sampling* dengan total sampel penelitian sebanyak 136 sampel. Kualitas audit diproksikan dengan *Earnings Surprise Benchmark*. Teknik analisis data yang digunakan adalah regresi logistik dengan *Moderated Regression Analysis (MRA)*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *audit tenure* dan *fee* audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit, sedangkan ukuran KAP tidak berpengaruh dalam memoderasi pengaruh *audit tenure* dan *fee* audit terhadap kualitas audit.

**Kata Kunci :** Kualitas Audit, *Audit Tenure*, *Fee* Audit, dan Ukuran KAP

**PENDAHULUAN**

Dalam ketatnya persaingan yang terjadi antara berbagai Kantor Akuntan Publik (KAP) dalam mendapatkan klien, kualitas audit menjadi salah satu pilar utama yang harus dipertahankan oleh auditor dalam melaksanakan jasa audit. Kualitas audit menentukan seberapa besar akurasi yang dimiliki laporan keuangan dalam menyajikan informasi bagi pihak eksternal perusahaan sebagai dasar pengambilan keputusan. Kualitas audit merupakan suatu probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan jika terjadi suatu pelanggaran dalam laporan keuangan klien (De Angelo, 1981:116). Audit yang berkualitas tinggi akan menghasilkan laporan keuangan yang dapat memberikan

keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*) sehingga dapat digunakan untuk membuat keputusan investasi yang lebih baik (Pertiwi dan Hardi, 2016:148).

Dalam teori agensi, terdapat pemisahan kontrol dan kekuasaan antara manajemen (agen) dan pemilik perusahaan (*principal*) yang menimbulkan adanya keinginan untuk memaksimalkan kepentingan dari masing-masing pihak. Akibatnya muncul konflik kepentingan yang menimbulkan terjadinya ketidakseimbangan informasi yang diperoleh *principal* yaitu asimetri informasi. Maka dari itu, auditor berperan sebagai pihak netral yang berusaha meminimalisir benturan kepentingan dengan melakukan audit atas laporan keuangan (Jensen dan Meckling, 1976).

Menurut Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang tertuang dalam Standar Audit (SA) 200, auditor harus menjunjung tinggi etika profesi seperti independensi, objektivitas, dan profesionalitas yang menandakan bahwa auditor berkewajiban untuk mengedepankan kepentingan publik dalam menjalankan tugasnya.

Fenomena-fenomena yang mengaitkan auditor dalam skandal akuntansi menimbulkan penurunan kepercayaan masyarakat terhadap kualitas yang dimiliki auditor. Pada tahun 2018, Bank Bukopin ditemukan melakukan rekayasa data terhadap lebih dari 100.000 kartu kredit selama lebih dari 5 tahun. Modifikasi yang dilakukan manajemen ini membuat pendapatan dari sisi komisi dan sisi kredit bukopin bertambah dengan tidak semestinya (Donald, 2018). Pada kasus ini, *Ernst & Young* tidak berhasil mendeteksi manipulasi data yang terdapat pada laporan keuangan Bank Bukopin ketika melakukan prosedur audit (Danang, 2018). Hal ini membuat informasi yang telah digunakan oleh investor untuk mengambil keputusan, maupun bagi pihak terkait lainnya menjadi tidak kredibel.

Berdasarkan fenomena yang terjadi, membuktikan bahwa kualitas audit di Indonesia perlu ditingkatkan terutama pada perusahaan perbankan yang berperan besar dalam menjaga stabilitas perekonomian negara. Bank sebagai lembaga *intermediary* merupakan pihak yang berperan aktif dalam memberikan pembiayaan bagi masyarakat guna mendorong aktivitas perekonomian. Ketika timbul kepercayaan masyarakat terhadap perusahaan, maka hal ini menjadi salah satu kunci stabilitas industri perbankan dimana masyarakat akan terus menggunakan produk atau jasa yang ditawarkan sehingga

akan meningkatkan pendapatan yang diterima sekaligus menunjang perekonomian nasional.

*Audit tenure* merupakan jangka waktu terjadinya perikatan antara auditor dan klien. Perdebatan mengenai *tenure* ini terjadi saat dilakukan terlalu singkat dan *tenure* audit yang dilakukan dalam jangka waktu lama (Pertiwi dan Hardi, 2016:150). Nasser et al. (2006) dalam Panjaitan dan Chariri (2014:2) menyatakan bahwa akan terjadi ancaman terhadap independensi auditor ketika memiliki hubungan kedekatan dengan klien, sehingga akan memengaruhi mental dan opini auditor dalam membuat keputusan audit.

Dalam mencegah terjadinya penyimpangan dan menjaga sikap independensi auditor, Pemerintah Indonesia mengeluarkan beberapa peraturan yaitu melalui Peraturan Pemerintah (PP) No. 20 Tahun 2015. Dalam pasal 11 Ayat (1), dijelaskan bahwa Akuntan Publik (AP) mempunyai batasan dalam mengaudit laporan keuangan historis yaitu paling lama 5 tahun berturut-turut. Selain itu Otoritas Jasa Keuangan (OJK) mengeluarkan POJK No. 13 tahun 2017 yang diperuntukkan bagi sektor keuangan, mengatur bahwa pembatasan penggunaan jasa audit dilakukan terhadap AP yaitu paling lama selama 3 tahun berturut-turut. Dengan diberlakukannya pembatasan tersebut, diharapkan agar tidak terjadi eskalasi komitmen auditor terhadap penyimpangan yang dilakukan oleh klien.

Penelitian mengenai masa perikatan dan pengaruhnya terhadap kualitas audit dilakukan oleh Al-Thuneibat *et al.* (2011:330) terhadap perusahaan publik di Yordania. Penelitian tersebut memprediksikan bahwa adanya hubungan kuadratik antara *tenure* dengan kualitas audit. Hasilnya membuktikan bahwa *tenure*

berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Temuan ini selaras dengan penelitian yang dilakukan oleh Kurniasih dan Rohman (2014:7) dimana *tenure* audit berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Hasil yang berbeda ditunjukkan oleh Aqmarina dan Yendrawati (2019:28) serta Sari *et al.* (2019:193) dimana *audit tenure* berpengaruh secara positif terhadap kualitas audit. Temuan ini berbeda dengan penelitian Gultom dan Fitriany (2013), Permana dan Pamudji (2012), serta Hamid (2013) dimana *tenure* audit tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit.

Faktor eksternal lain yang mempengaruhi kualitas audit adalah *fee* audit. Menurut Mulyadi (2009:63), *fee* audit adalah *fee* yang diterima akuntan publik setelah melaksanakan jasa audit. *Audit fee* ditentukan berdasarkan biaya kesepakatan antara auditor dengan klien. Penentuan *fee* audit sangatlah rentan dalam menghasilkan kualitas audit karena dapat mempengaruhi sikap independensi yang dimiliki seorang auditor. Hoitash *et al.* (2007) dalam Hartadi (2012:85) mengemukakan kemungkinan terjadinya konsesi resiprokal yang dapat mengurangi kualitas laporan audit saat auditor melakukan negoisasi dengan manajemen mengenai besaran tarif *fee* yang akan dikenakan terhadap pemberian jasa.

Beberapa penelitian terdahulu mengenai *fee* audit memiliki hasil yang berbeda-beda. Hartadi (2012) memperoleh bukti bahwa *fee* audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Penelitian yang dilakukan oleh Kurniasih dan Rohman (2014:7) serta Pramaswaradana dan Astika (2017:190) mendapatkan hasil bahwa imbalan jasa audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Namun Pham *et al.* (2017) yang melakukan penelitian terhadap perusahaan

publik dalam *Hanoi dan Ho Chi Minh Stock Exchange* di Vietnam, menemukan bukti bahwa *fee* audit berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Sedangkan Sari *et al.* (2019:193) membuktikan bahwa *fee* audit tidak berpengaruh terhadap kualitas audit dimana *fee* audit tidak bisa memprediksi kualitas audit yang dihasilkan.

Berdasarkan inkonsistensi hasil yang ditunjukkan oleh penelitian terdahulu, maka penelitian mengenai kualitas audit penting untuk diteliti kembali. Ukuran KAP akan ditambahkan dalam penelitian ini sebagai variabel moderasi terhadap hubungan *audit tenure* terhadap kualitas audit. Hal ini didasarkan oleh penelitian yang dilakukan oleh Hamid (2013) serta Fitriany dan Gultom (2013) yang menemukan bahwa terdapat pengaruh yang signifikan antara ukuran KAP terhadap kualitas audit. Ukuran KAP akan menyebabkan perbedaan dalam seberapa cepat auditor mampu menguasai pemahaman bisnis klien yang mendalam (Chi dan Huang, 2005). Maka dari itu, ukuran KAP akan memberikan perbedaan terhadap kualitas audit yang dihasilkan. Gultom dan Fitriany (2013) menemukan bahwa ukuran KAP memiliki pengaruh memoderasi antara *tenure* KAP dan kualitas audit. Hasil yang berbeda ditunjukkan oleh Al-Thuneibat *et al.* (2011:331) dimana ukuran KAP tidak mampu mempengaruhi hubungan *audit tenure* dengan kualitas audit. Selain itu, penelitian ini juga bertujuan untuk melihat apakah hubungan *fee* audit dengan kualitas audit dapat dipengaruhi oleh efek moderasi dengan ukuran KAP.

Penelitian ini akan menggunakan proksi *earnings surprise benchmark* model Carey dan Simnett (2006) yang mengacu pada penelitian Rossieta dan Wibowo (2009).

Alasan dipilihnya perusahaan perbankan karena merupakan salah satu penopang pertumbuhan ekonomi negara yang mempunyai potensi besar untuk dimaksimalkan. Menurut UU No. 7 Tahun 1992 sebagaimana telah diubah dengan UU No. 10 Tahun 1998, perbankan bertujuan sebagai penunjang pelaksanaan pembangunan nasional dengan meningkatkan pertumbuhan ekonomi negara.

Penelitian ini diharapkan dapat berkontribusi secara teoritis sebagai referensi penelitian dalam rangka meningkatkan kualitas audit, terutama pada perusahaan perbankan di Indonesia. Berdasarkan hal tersebut, maka peneliti termotivasi untuk mengadakan penelitian berjudul “**Pengaruh Audit Tenure dan Fee Audit Terhadap Kualitas Audit dengan Ukuran KAP sebagai Variabel Moderating**”

#### **RUMUSAN MASALAH**

Berdasarkan latar belakang penelitian diatas, maka rumusan masalah pada penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Apakah *audit tenure* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit?
2. Apakah *fee* audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit?
3. Apakah ukuran KAP memperlemah pengaruh negatif *audit tenure* terhadap kualitas audit?
4. Apakah ukuran KAP memperkuat pengaruh positif *fee* audit terhadap kualitas audit?

#### **TUJUAN PENELITIAN**

Berdasarkan rumusan masalah yang telah disebutkan, maka penelitian ini memiliki tujuan diantaranya sebagai berikut:

1. Untuk memberi bukti empiris *audit tenure* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.
2. Untuk memberi bukti empiris *fee* audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit.
3. Untuk memberi bukti empiris ukuran KAP memperlemah pengaruh negatif *audit tenure* terhadap kualitas audit.
4. Untuk memberi bukti empiris ukuran KAP memperkuat pengaruh positif *fee* audit terhadap kualitas audit.

### **TINJAUAN PUSTAKA**

#### **Teori Agensi**

Teori agensi mendefinisikan hubungan kontrak antara prinsipal (pemilik perusahaan) dan agen (manajemen) dalam menjalankan aktivitas perusahaan (Jensen and Meckling, 1976). Dalam teori ini, prinsipal menyewa kemampuan yang dimiliki oleh agen serta melimpahkan kewenangannya yang digunakan untuk mengelola semua aspek yang berkaitan dengan keberlangsungan perusahaan. Peran dari manajemen yaitu sebagai pemaksimal peluang dari kesempatan dan kewenangan yang telah diberikan oleh pemilik perusahaan dengan membuat keputusan yang bertujuan mengoptimalkan laba yang diperoleh perusahaan.

Teori agensi memberikan asumsi bahwa pemilik perusahaan mempunyai berbagai batasan dalam mengawasi manajemen ketika menjalankan aktivitasnya. Prinsipal tidak dapat mengontrol secara rutin performa yang diberikan oleh agen, sehingga prinsipal tidak dapat mengetahui apakah keputusan yang diambil manajemen tersebut sudah dilandasi oleh kepentingan perusahaan atau kepentingan agen tersebut. Selain itu, agen memiliki akses yang lebih besar terhadap informasi dan isu-isu yang

terjadi dalam perusahaan daripada prinsipal. Hal ini menimbulkan peluang terjadinya ketidaksesuaian informasi atau *assymetric information*. Menurut Scott (2000:8), terdapat dua jenis asimetri informasi yaitu *Moral Hazard* dan *Adverse Selection*.

Dalam mencegah asimetri informasi, auditor hadir sebagai pihak penengah yang independen diantara agen dan prinsipal. Auditor berfungsi untuk menjaga keandalan dan kredibilitas laporan keuangan. Selain itu, auditor mempunyai tanggung jawab untuk memperingatkan pengguna laporan keuangan ketika kondisi perusahaan dirasa tidak baik dan adanya indikasi kebangkrutan di masa yang akan datang. Auditor independen digunakan sesuai mekanisme yang didorong oleh pasar yang bertujuan untuk meminimalisir *agency cost* dengan mengurangi perilaku *moral hazard* yang dilakukan manajemen. (Jensen dan Meckling, 1976:323).

### **Kualitas Audit**

Kualitas audit merupakan aspek dasar dalam meningkatkan kredibilitas laporan keuangan kepada pengguna informasi akuntansi (Mgbame *et al.*, 2012:154). Menurut De Angelo (1981:116), kualitas audit adalah kemungkinan suatu auditor dalam mendeteksi adanya tindakan menyimpang atau kecurangan dalam laporan keuangan kliennya dan memiliki kesadaran untuk melaporkan penyimpangan yang berupa kelalaian, kesalahan material, dan ketidaksesuaian.

Tujuan dari kualitas audit adalah untuk mengoptimalkan *output* manajemen melalui laporan keuangan dengan keindependenan auditor dalam memeriksa kebenaran komponen yang terdapat dalam laporan keuangan serta mentransparansikan bukti yang didapat (Kurniasih, 2014:18).

Kualitas audit yang baik dihasilkan oleh auditor yang memegang teguh independensi dan memiliki kompetensi. Hal ini sesuai dengan pernyataan AAA *Financial Accounting Standard Committee* (2000) yang menyatakan bahwa kualitas audit ditentukan pada dua hal, yaitu kompetensi dan independensi. Penerapan kedua aspek ini sangat memengaruhi kualitas audit karena berkaitan dengan sikap auditor yang diambil ketika membuat suatu keputusan mengenai audit.

Harapan akan terciptanya laporan keuangan yang reliabel dan kredibel tergantung pada bagaimana auditor melaksanakan audit. Wajib bagi auditor untuk memeriksa kesesuaian laporan keuangan dengan standar akuntansi yang berlaku dengan berpedoman pada standar auditing yang berlaku. Standar audit adalah pedoman auditor untuk melaksanakan audit laporan keuangan historis (Arens *et al.*, 2009:32). Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) merupakan standar auditing berkenaan dengan kriteria atau ukuran mutu pelaksanaan serta dikaitkan dengan tujuan yang hendak dicapai dengan menggunakan prosedur yang bersangkutan.

### ***Audit Tenure***

*Tenure* merupakan lamanya hubungan perikatan yang terjalin oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) dengan manajemen perusahaan terkait jasa audit yang diberikan.

*Tenure* berkaitan erat dengan tindakan *low-balling* yang rentan dilakukan oleh auditor pada tahun pertamanya memberikan jasa audit (Efraim, 2010:7). *Low-balling* merupakan suatu pengorbanan auditor dalam melakukan penugasan jasa audit dengan menurunkan penawaran *fee* audit pada tahun pertama masa perikatan demi mendapatkan *fee* tambahan di tahun

yang akan datang. Efraim, 2010:7). *Lowballing* meningkatkan kemungkinan bahwa auditor lebih cenderung untuk menghasilkan laporan keuangan yang menguntungkan bagi manajemen pada awal periode agar menguatkan persepsi investor terhadap kredibilitas laporan keuangan yang disajikan (Dye, 1991:363).

### **Fee Audit**

*Fee* audit adalah biaya yang dikeluarkan manajemen dalam rangka mempertahankan kualitas laporan keuangan melalui proses audit yang dipengaruhi oleh kompleksitas perusahaan *auditee* dan risiko hukum yang mungkin dihadapi. Menurut Mulyadi (2002:63), pengenaan *fee* audit dipengaruhi oleh beberapa faktor seperti kompleksitas jasa yang diberikan, risiko penugasan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk memberikan jasa tersebut, struktur biaya KAP, dan pertimbangan profesional lainnya.

Pemerintah mengatur pertimbangan upah yang dikenakan melalui Peraturan Pengurus (PP) IAPI No. 2 Tahun 2016 tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan. Pada tahun pertama masa perikatan dimulai, auditor tidak boleh mengurangi nilai *fee* yang ditetapkan sebagai *fee* perkenalan (PP IAPI No. 2 Tahun 2016).

### **Ukuran KAP**

Ukuran KAP merepresentasikan seberapa besarnya KAP yang melakukan audit pada suatu perusahaan. Ukuran KAP menjelaskan kompetensi yang dimiliki auditor untuk melaksanakan audit dengan independensi dan rasa profesionalitas yang tinggi.

Firth dan Liao Tan (1998) dalam Rossieta dan Wibowo (2009:11) berpendapat bahwa ada beberapa kelebihan

yang dimiliki skala auditor untuk menggolongkan besarnya suatu KAP yaitu:

1. Besarnya jumlah dan ragam klien yang ditangani KAP
2. Banyaknya ragam jasa yang ditawarkan
3. Luasnya cakupan geografis, termasuk adanya afiliasi *international*
4. Banyaknya jumlah staf audit dalam suatu KAP

Perusahaan ternama mempunyai kemungkinan lebih besar untuk menunjuk KAP *Bigfour* sebagai auditor laporan keuangan tahunan perusahaannya (Aldona dan Trisnawati, 2018:5). Berikut ini KAP yang termasuk dalam kelompok KAP *Bigfour* yaitu:

1. KAP Imelda dan Rekan yang berafiliasi dengan KAP Deloitte Touche Tohmatsu (Deloitte)
2. KAP Tanudiredja, Wibisana, Rintis dan Rekan yang berafiliasi dengan KAP Pricewaterhouse Coopers (PwC)
3. KAP Purwantono, Sungkoro, dan Surja yang berafiliasi dengan KAP Ernst & Young (EY)
4. KAP Sidharta Widjaja dan Rekan yang berafiliasi dengan Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG).

## **PENGEMBANGAN HIPOTESIS**

### **Pengaruh Fee Audit terhadap Kualitas Audit**

*Audit tenure* merupakan salah satu faktor yang dapat mempengaruhi pendeteksian salah saji material dalam laporan keuangan klien. Hubungan perikatan yang terjalin diantara auditor dan klien seharusnya mampu meningkatkan kualitas audit menjadi lebih optimal (Kurniasih dan Rohman, 2014:2). Namun ketika masa perikatan yang terjadi lama,

maka hal ini berpeluang menurunkan tingkat independensi dan obyektivitas yang dimiliki auditor (Permana dan Pamudji, 2012:29).

*Tenure* yang panjang juga membuat prosedur audit menjadi rutin dan tidak mengalami perubahan karena auditor sudah memahami kondisi ekonomi, sistem, dan prosedur pengendalian klien (Hoyle, 1978 dalam Carey and Simnett, 2006:657). Hal ini akan meningkatkan peluang tidak terdeteksinya salah saji yang material dan kecurangan yang terjadi dalam laporan keuangan.

H1: *Audit tenure* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit

### **Pengaruh *Fee* Audit terhadap Kualitas Audit**

*Fee* audit merupakan besaran biaya yang dikenakan auditor terhadap kliennya untuk melaksanakan tugasnya (Halim, 2015:38). Semakin tinggi bayaran audit yang dibayarkan oleh klien akan meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan auditor. Dengan *fee* audit yang tinggi, maka auditor semakin mendapatkan motivasi untuk meningkatkan kinerja dan kompetensinya sehingga dapat diperoleh kualitas yang baik (Pramaswaradana dan Astika, 2017:179).

Prosedur audit yang lebih luas dapat dilakukan sehingga hal ini dapat meningkatkan kualitas audit (Chrisdinawidanty et al., 2016:3468). Andriani dan Nursiam (2017:31) menyatakan bahwa pengenaan biaya yang lebih besar akan meningkatkan kualitas audit karena adanya dasar dari biaya audit yang dikenakan selama satu tahun dan estimasi biaya operasional yang dibutuhkan untuk melaksanakan proses audit.

H2: *Fee* audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit

### **Pengaruh Moderasi Ukuran KAP terhadap Pengaruh Audit *Tenure* pada Kualitas Audit**

Ukuran KAP merepresentasikan kapabilitas dari auditor dalam melaksanakan audit secara profesional dan bersikap independen. Gultom dan Fitriany (2013:5461) menemukan bahwa ukuran KAP mampu memoderasi pengaruh hubungan antara *tenure* KAP dan kualitas audit. Teoh dan Wong (1993) dalam Al Thuneibat (2011:320) mengatakan bahwa firma audit besar mempunyai kualitas pelaporan keuangan yang superior.

KAP *Bigfour* sering dikaitkan dengan kemampuan untuk membatasi terjadinya manajemen laba dalam perusahaan (rusmin dan evans, 2017:7). Zhou dan Elder (2003) serta Chen et al. (2005) menemukan bahwa auditor *Bigfour* dikaitkan dengan terjadinya manajemen laba yang rendah dalam perusahaan dimana akan terjadi peningkatan kualitas audit (Gerayli et al., 2011).

Pada penelitian ini, Ukuran KAP akan digolongkan menjadi KAP *Bigfour* dan KAP *Non-Bigfour*. KAP *Bigfour* mampu meningkatkan kredibilitas dari laporan keuangan melalui audit yang dilakukannya. *Tenure* yang lama dari KAP akan mengancam integritas dan independensi yang dimiliki oleh auditor karena adanya kedekatan yang muncul antara auditor dengan klien (Panjaitan dan Chariri, 2014:11). Namun ketika perusahaan menjalin perikatan dengan KAP *Bigfour*, kemungkinan ancaman kedekatan yang familiaritas seiring dengan bertambahnya masa perikatan mampu untuk dimimalisir dan tentunya akan meningkatkan kualitas audit.

H3: Ukuran KAP memperlemah pengaruh negatif *tenure* audit terhadap kualitas audit

## **Pengaruh Moderasi Ukuran KAP terhadap Pengaruh Fee Audit pada Kualitas Audit**

Kualitas audit akan meningkat ketika pihak manajemen mampu membayarkan *fee* audit yang tinggi. *Fee* audit ini berpengaruh besar terhadap kualitas yang dihasilkan auditor dimana semakin tinggi *fee* audit yang dikeluarkan, maka akan memperluas prosedur audit yang dilakukan (Darmaningtyas, 2018:20). Dengan semakin besarnya *fee* yang dibayarkan, auditor dapat mendeteksi kejanggalaan-kejanggalaan yang terjadi pada laporan keuangan berupa kecurangan atau salah saji (Pratistha dan Widhiyani, 2014:426). KAP *Bigfour* cenderung dapat memaksimalkan biaya audit untuk menghasilkan audit yang berkualitas karena menerapkan standar pekerjaan lapangan.

KAP *Bigfour* mempunyai beberapa keunggulan yaitu mempunyai sumber daya yang lebih besar serta mempunyai pengalaman yang bervariasi dalam menangani klien sehingga penggunaan sumber daya auditnya lebih efisien. Selain itu jika klien yang ditangani termasuk perusahaan besar, maka biaya *overhead* terkait audit yang dialokasikan lebih rendah (Choi et al., 2010:9). KAP *Bigfour* yang bereputasi tinggi dapat memaksimalkan *fee* audit yang telah dibayarkan oleh manajemen terhadap auditor sehingga kualitas audit yang dihasilkan pun tinggi (Salsabila, 2018:63).

H4: Ukuran KAP memperkuat pengaruh positif *fee* audit terhadap kualitas audit

### **METODE PENELITIAN**

Jenis penelitian ini digolongkan sebagai *explanatory research* dengan metode kuantitatif. Penelitian ini menggunakan data sekunder yang berasal dari laporan keuangan yang telah diaudit dan

dipublikasikan pada BEI pada tahun 2016-2019 yang diperoleh melalui akses dari *Indonesian Stock Exchange* ([www.idx.co.id](http://www.idx.co.id)) dan *website* masing-masing perusahaan terkait. Teknik yang digunakan untuk menghimpun informasi dalam proses penelitian yaitu teknik dokumentasi dan studi kepustakaan.

Populasi yang menjadi objek dalam penelitian ini adalah perusahaan perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada periode 2016-2019. Penentuan sampel dilakukan berdasarkan metode *purposive sampling*. Kriteria penentuan sampel adalah sebagai berikut:

1. Perusahaan perbankan yang berturut-turut terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) selama tahun 2016 – 2019.
2. Perusahaan perbankan yang mempublikasikan laporan keuangan yang telah diaudit dalam Bursa Efek Indonesia (BEI) dan *website* perusahaan selama tahun 2016 - 2019.
3. Perusahaan perbankan yang mencantumkan akun *professional fees* dalam laporan keuangan selama tahun 2016-2019.

Variabel dependen yang akan diteliti dalam penelitian ini adalah kualitas audit. Penelitian ini mengacu pada penelitian Rossietta dan Wibowo (2009) yang menggunakan proksi *earnings surprise benchmark model Carey and Simnett (2006)*. *Earnings surprise benchmark* merupakan ukuran kualitas audit yang menitikberatkan pada kualitas laba yang dapat mewakili kualitas laba yang dilaporkan oleh manajemen dan keandalan laporan keuangan yang telah diaudit oleh auditor. Tujuan dari penggunaan proksi ini yaitu terkait dengan tingkat manajemen



laba yang dilakukan oleh manajemen. Manajemen dapat melakukan kegiatan oportunistik melalui manajemen laba untuk memaksimalkan keuntungan pribadinya dan hal ini berkaitan dengan apakah auditor dapat mengungkapkan dan melaporkan terjadinya manajemen laba tersebut atau tidak dalam penyusunan laporan keuangan. Laba yang berkualitas diasumsikan memiliki variabilitas yang rendah dan bersifat persisten (Vina dan Aqmarina, 2019).

Rumus yang digunakan untuk menghindari pelaporan kerugian yaitu  $earnings/total\ assets$  atau lebih sering dikenal dengan ROA (*Return of Assets*). *Earnings surprise benchmark* yang digunakan dalam penelitian adalah antara  $\mu-\sigma$  dan  $\mu+\sigma$ , dimana  $\mu$  adalah rerata  $earnings/total\ assets$  dan  $\sigma$  adalah deviasinya. Dalam penelitian ini, penghitungan  $\mu$  dan  $\sigma$  berasal dari sampel perusahaan perbankan yang terdaftar di BEI selama tahun 2016-2019. Setelah dilakukan perhitungan maka kualitas audit akan diukur menggunakan variabel *dummy*. Kategori kualitas audit terbagi menjadi 2 klasifikasi yaitu:

- a. Kualitas audit tinggi (MEET\_EB=1)  
Kualitas audit dianggap baik apabila rerata ROA dari sampel termasuk ke dalam kriteria *benchmark* yaitu  $\mu-\sigma \leq ROA \leq \mu+\sigma$ .
- b. Kualitas audit rendah (MEET\_EB=0)  
Kualitas audit diasumsikan rendah atau tidak baik jika nilai labanya berada diluar rentang nilai yang normal atau berada diluar kriteria *benchmark*.

Ketika kualitas audit diasumsikan rendah yaitu ROA berada diluar *benchmark* yang telah ditentukan, maka terjadi indikasi berikut (Permana dan Pamudji, 2012:15) :

- a. Laba melebihi *earnings benchmark*, akan terjadi ketika  $ROA \geq \mu + \sigma$ .

Hal ini dapat diartikan bahwa adanya pemberian kesempatan oleh auditor kepada pihak manajemen untuk menerapkan praktik "*window dressing*". Perbuatan ini dilakukan manajemen untuk meningkatkan performa laporan keuangan dengan meningkatkan laba sehingga manajemen mendapatkan bonus di masa sekarang.

- b. Rugi melebihi *earnings benchmark*, akan terjadi ketika  $ROA \leq \mu - \sigma$ .

Hal ini dapat diartikan bahwa adanya pemberian kesempatan oleh auditor kepada pihak manajemen untuk menerapkan "*taking a bath*". Praktik ini merupakan upaya manajemen dalam melakukan penurunan performa perusahaan melalui laporan keuangan secara sengaja dengan meningkatkan rugi yang dimiliki dengan harapan manajemen akan mendapatkan bonus di masa depan selaras dengan laba yang meningkat.

Variabel Independen dalam penelitian ini adalah *audit tenure* dan *fee audit*. *audit tenure* akan diukur sesuai dengan lamanya perikatan yang dilakukan antara KAP terkait dengan klien Aqmarina dan Yendrawati (2019). Caranya dengan menghitung jumlah *tenure* dimana KAP yang sama melakukan hubungan perikatan audit dengan klien dimana tahun pertama akan dimulai dengan angka 1 (satu) dan tahun-tahun selanjutnya akan ditambah dengan 1 (satu). Sedangkan *fee audit* diukur menggunakan proksi *profesional fees* yang dicantumkan pada laporan keuangan perusahaan. *Fee audit* akan diukur melalui

logaritma natural dari akun *professional fees* yang dibayarkan oleh perusahaan.

Variabel moderasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah ukuran KAP yang merupakan penentu besar atau kecilnya KAP (Muliawan dan Sujana, 20:549). Ukuran KAP diukur menggunakan variabel dummy. Sesuai dengan penelitian Panjaitan dan Chariri (2014:4), Perusahaan yang diaudit oleh KAP yang memiliki afiliasi dengan KAP *Bigfour* akan diberi kode 1 dan perusahaan yang tidak diaudit oleh KAP selain KAP *Bigfour* akan diberi kode 0.

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan analisis regresi logistik dengan *Moderated Regression Analysis (MRA)*. model regresi yang digunakan untuk menguji hipotesis adalah sebagai berikut:

$$Meet\_EB = \alpha + \beta_1 AT + \beta_2 AF + \beta_3 (AT * SK) + \beta_4 (AF * SK) + \varepsilon$$

Keterangan:

*Meet\_EB* = Kualitas Audit, merupakan kemungkinan perusahaan memenuhi earnings benchmark

*AT*= *Audit Tenure*, diukur dengan menghitung jumlah tahun KAP yang sama melakukan audit terhadap suatu perusahaan

*AF*= *Audit Fee*, Logaritma natural dari akun *professional fees*

*SK*= *Size KAP* (Ukuran KAP), diukur dengan variabel *dummy*

*AT \* SK* = Interaksi antara *audit tenure* dengan Ukuran KAP

*AF\*SK* = Interaksi antara *fee audit* dengan Ukuran KAP

$\alpha$  = Konstanta

$\beta$  = Koefisien Regresi

$\varepsilon$  = *Error term*

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Deskripsi Objek Penelitian

Berdasarkan prosedur pemilihan sampel yang telah dilakukan, jumlah laporan keuangan yang memenuhi kriteria sebagai sampel penelitian yaitu berjumlah 136 laporan keuangan yang berasal dari 34 perusahaan perbankan selama berjalannya tahun penelitian. Proses pengambilan sampel dapat dilihat dari tabel 4.1

**Tabel 4.1**

### Prosedur Pemilihan Sampel Berdasarkan Kriteria

No.	Keterangan	Jumlah
1.	Jumlah seluruh perusahaan perbankan yang terdaftar di BEI selama tahun 2016-2019.	41
2.	Perusahaan perbankan yang tidak mempublikasikan laporan keuangan yang telah diaudit dalam <i>website</i> Bursa Efek Indonesia (BEI) dan <i>website</i> perusahaan selama tahun 2016 - 2019.	(0)
3.	Perusahaan perbankan yang tidak mencantumkan akun <i>professional fees</i> dalam laporan keuangan selama tahun 2016-2019.	(7)
4.	Jumlah perusahaan yang dijadikan sampel	34
5.	Tahun	4
6.	Total Sampel	136

Sumber: Data diolah, 2021

### Analisis Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif adalah uji statistik yang dilakukan untuk mendapatkan deskripsi atau gambaran data yang informatif agar memudahkan penggunaannya dalam mengolah data. Analisis statistik deskriptif ini berupa variabel, jumlah data

sampel (N), nilai minimum, nilai maksimum, nilai rata-rata (*mean*), dan standar deviasi dari variabel yang digunakan dalam penelitian (Ghozali, 2018). Berikut merupakan tabel hasil statistik deskriptif

**Tabel 4.2**

**Hasil Uji Statistik Deskriptif**

Variabel	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Kualitas Audit	136	0	1	0.824	0.383
<i>Audit Tenure</i>	136	1	4	1.904	0.995
<i>Audit Fee</i>	136	19.01	29.07	23.474	2.040
Ukuran KAP	136	0	1	0.537	0.500
Valid N ( <i>listwise</i> )	136				

Sumber: Hasil Output SPSS, 2021

### ANALISIS REGRESI LOGISTIK

#### Menguji Kelayakan Model Regresi

Uji Hosmer dan Lemeshow merupakan uji yang dilakukan untuk menilai kelayakan model regresi. Apabila nilai sig. dari Uji *Hosmer and Lemeshow's Goodness of Fit Test*  $\geq 0,05$ , maka hipotesis nol diterima yaitu model mampu memprediksi nilai observasinya. Hasil Uji *Hosmer and Lemeshow Test* dapat dilihat pada Tabel 4.3.

**Tabel 4.3**

**Hosmer and Lemeshow's Test**

Block	Chi-square	Df	Sig
1	12.890	8	0.116
2	4.741	8	0.785

Sumber: Hasil output SPSS, 2021

Berdasarkan pada tabel tersebut, setelah dimasukkan variabel moderasi, maka hasil pengujian *block 2* menyatakan bahwa nilai *chi-square* yang diperoleh adalah sebesar 4,741 dengan nilai signifikansi sebesar  $0,785 > 0,05$ . Berdasarkan hasil yang diperoleh dapat disimpulkan bahwa data cocok dan tepat untuk menguji hipotesis

serta tidak memiliki perbedaan nyata antara klasifikasi yang diprediksi dengan yang diamati sehingga model dapat dikatakan fit dengan data.

#### Menilai Keseluruhan Model

*Overall Model fit* adalah uji yang dilakukan untuk menilai keseluruhan model apakah sudah fit dengan data dengan kondisi sebelum maupun sesudah ditambahkan variabel independen ke dalam model. Pengujian ini dilakukan melalui perbandingan antara *-2Log Likelihood* awal (*block number=0*) dengan *-2Log Likelihood* akhir (*block number=2*). Hasil uji keseluruhan model tersedia pada tabel berikut:

**Tabel 4.4**

**Overall Model Fit Test**

-2 Log Likelihood	Nilai
1. -2 Log Likelihood Awal ( <i>block Number = 0</i> )	126,752
2. -2 Log Likelihood Akhir ( <i>block Number = 2</i> )	98,601

Sumber: Hasil Output SPSS, 2021

Berdasarkan tabel 4.4, Nilai *-2LogL* awal adalah sebesar 126,752. Setelah dimasukkan variabel independen dan

variabel moderasi, maka nilai -2LogL akhir menjadi sebesar 98,601. Dari hasil tersebut, terjadi penurunan nilai -2LogL yang berarti penambahan variabel independen dan variabel moderasi ke dalam model regresi tersebut menunjukkan model regresi yang lebih baik atau dengan kata lain model yang dihipotesiskan fit dengan data

### Menilai Koefisien Determinasi

Penilaian koefisien determinasi menunjukkan seberapa besar persentase variabilitas variabel independen memperjelas variabilitas variabel independen. Nilai *Nagelkerke's R Square* merupakan nilai yang menunjukkan besarnya koefisien determinasi dalam model regresi logistik. Nilai *Nagelkerke's R Square* ditunjukkan dalam tabel berikut:

**Tabel 4.5**  
**Nilai Nagelkerke R Square**

Step	-2 Log Likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	98.601	0.187	0.308

Sumber: Hasil Output SPSS, 2021

Berdasarkan tabel 4.5, didapatkan nilai *Nagelkerke's R Square* sebesar 0,308. Hal ini menyatakan bahwa variabel independen yaitu *audit tenure*, *audit fee*, dan *Size KAP* sebagai variabel moderasi mempengaruhi variabel dependen yaitu kualitas audit sebesar 30,8%. Sedangkan 69,2% sisanya dipengaruhi oleh variabel lain diluar penelitian ini.

### Menguji Matriks Klasifikasi

Uji terhadap matriks klasifikasi digunakan untuk mengetahui ketepatan model dalam melakukan prediksi terhadap hasil penelitian. Semakin tinggi nilainya maka tingkat keakurasian model juga akan semakin tinggi. Hasil matriks klasifikasi dapat dilihat dalam tabel 4.6.

**Tabel 4.6**  
**Matriks Klasifikasi**

Observed			Predicted		
			Kualitas Audit		Percentage Correct
			Rendah	Tinggi	
Step 1	Kualitas Audit	Rendah	5	19	20.8
		Tinggi	2	110	98.2
	Overall Percentage				84.6

Sumber: Hasil Output SPSS, 2021

Tabel 4.6 tersebut menunjukkan menunjukkan bahwa terdapat 110 sampel atau 98,2%% dari 112 sampel yang akan menghasilkan kualitas audit tinggi. Sedangkan 5 sampel atau 20,8% dari 24 perusahaan yang akan menghasilkan kualitas audit rendah. Berdasarkan hasil analisis matriks klasifikasi, maka kemampuan prediksi dari model regresi penelitian untuk 136 data perusahaan

perbankan yang terdaftar di BEI selama 2016 - 2019 adalah sebesar 84,6%.

### Persamaan Regresi

Tahap yang dilakukan setelah melakukan penilaian terhadap model regresi yaitu melakukan analisis regresi logistik sekaligus melakukan pengujian terhadap koefisien regresi yang dihasilkan. Persamaan regresi yang diperoleh adalah sebagai berikut:

$$\text{MEET\_EB} = -13,588 + 1,708 \text{ AT} + 0,559 \text{ AF} - 0,534 (\text{AT}*\text{SK}) - 0,242 (\text{AF}*\text{SK})$$

Berdasarkan hasil persamaan regresi tersebut, maka penjelasan terhadap setiap komponen dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a. Konstanta yang didapatkan sebesar -13,588 yang menyatakan bahwa ketika semua variabel independen bernilai 0 atau dianggap konstan, maka kualitas audit akan berkurang sebesar -13,588.
- b. Nilai koefisien regresi variabel *audit tenure* (AT) adalah 1,708 yang bertanda positif menyatakan bahwa setiap adanya peningkatan sebesar satu satuan pada tahun perikatan dengan diasumsikan variabel lain mempunyai nilai nol, maka akan terjadi peningkatan kualitas audit sebesar 1,708 satuan. Hal ini berarti ketika *audit tenure* yang terjadi semakin lama, kualitas audit pun akan semakin meningkat.
- c. Nilai Koefisien regresi *audit fee* (AF) sebesar 0,559 yang bertanda positif menunjukkan bahwa setiap adanya peningkatan sebesar satu satuan pada *fee* audit dengan diasumsikan variabel lain mempunyai nilai nol, maka akan terjadi peningkatan kualitas audit sebesar 0,559 satuan. Hal ini menjelaskan bahwa kualitas audit akan meningkat ketika *fee* yang dibebankan kepada perusahaan untuk melakukan prosedur audit semakin besar.
- d. Nilai koefisien regresi dari variabel interaksi antara *audit tenure* dengan *size* KAP (AT\*SK) sebesar -0,534 menunjukkan tanda negatif. Hal ini berarti setiap adanya kenaikan sebesar satu satuan interaksi AT\*SK

dengan diasumsikan bahwa variabel lain dianggap konstan, maka akan terjadi penurunan pada kualitas audit sebesar 0,534.

- e. Nilai koefisien regresi dari variabel interaksi antara *audit fee* dengan *size* KAP (AF\*SK) sebesar -0,242 menunjukkan tanda negatif. Hal ini berarti setiap adanya kenaikan sebesar satu satuan interaksi AF\*SK dengan diasumsikan bahwa variabel lain dianggap konstan, maka akan terjadi penurunan pada kualitas audit sebesar 0,242.

## PENGUJIAN HIPOTESIS

### Uji Signifikan Simultan

Uji signifikansi dilakukan untuk menguji hipotesis penelitian yaitu *tenur* audit, *fee* audit, dan ukuran KAP sebagai variabel moderasi terhadap kualitas audit. Pengujian dilakukan dengan melihat nilai tabel *Omnibus Test of Model Coefficients* yaitu pada nilai *Chi-square* hitung dengan nilai  $\alpha$  sebesar 0,05 (5%).

. **Tabel 4.8**

### Hasil Uji Hipotesis

		Chi-square	df	Sig.
Step 1	Step	0.929	3	0.818
	Block	0.929	3	0.818
	Model	28.151	3	0.000

Sumber: Hasil Output SPSS, 2021

Berdasarkan tabel 4.8, didapatkan nilai peluang *chi-square* sebesar 0,000 yang lebih kecil dari nilai *alpha* yaitu 0,05. Maka dapat disimpulkan bahwa variabel *audit tenure*, *audit fee*, dan ukuran KAP sebagai variabel moderasi secara bersama-sama memberikan pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit. Dengan kata lain,

hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini diterima.

### Uji secara Parsial (Uji Wald)

Uji *wald* (Uji T) merupakan uji statistik yang dilakukan untuk mengetahui pengaruh dari masing-masing variabel independen yaitu *audit tenure* dan *audit fee* serta ukuran KAP sebagai variabel

moderasi terhadap variabel dependen yang diuji dalam penelitian ini yaitu kualitas audit. Dalam uji ini, koefisien regresi ditentukan menggunakan *probability value* dengan membandingkan nilai *p* dan  $\alpha$ . Tingkat signifikansi  $\alpha$  yang digunakan adalah sebesar 5%.

**Tabel 4.9**  
**Hasil Uji Wald**

Hubungan Variabel	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp (B)
Audit Tenure	1.708	0.783	4.755	1	0.029	5.519
Fee Audit	0.559	0.276	4.100	1	0.043	1.749
Size KAP	5.964	7.544	0.625	1	0.429	389.141
AT*SK	-0.534	0.973	0.302	1	0.583	0.586
AF*SK	-0.242	0.329	0.540	1	0.463	0.785
Constant	-13.588	6.350	4.579	1	0.032	0.000

Sumber: Hasil Output SPSS, 2021

### Pengaruh *Audit Tenure* Terhadap Kualitas Audit

Tabel 4.9 menunjukkan bahwa *audit tenure* memiliki nilai koefisien regresi bertanda positif sebesar 1,708 dengan nilai signifikansi sebesar 0,029 lebih kecil dari nilai *alpha* (0,05). Hasil ini mengindikasikan bahwa variabel *audit tenure* berpengaruh positif secara signifikan terhadap kualitas audit, sehingga  $H_1$  ditolak. Penelitian ini mendukung Aqmarina dan Yendrawati (2019) dan Sari et al. (2019) yang menemukan bahwa *audit tenure* berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Ketika auditor melakukan prosedur audit terhadap laporan keuangan klien secara berkelanjutan, maka pemahaman terhadap kompleksitas bisnis perusahaan akan semakin meningkat. Sehingga kemampuan auditor dalam menemukan indikasi kecurangan dan salah saji akan semakin meningkat.

### Pengaruh *Audit Fee* Terhadap Kualitas Audit

Tabel 4.9 menunjukkan bahwa *audit fee* memiliki nilai koefisien regresi dengan arah positif sebesar 0,559 dengan nilai signifikansi sebesar 0,043 lebih kecil dari nilai *alpha* (0,05). Hasil ini mengindikasikan bahwa variabel *fee* audit terbukti berpengaruh positif secara signifikan terhadap kualitas audit, sehingga  $H_2$  diterima. Hasil ini mendukung temuan penelitian yang dilakukan oleh Hartadi (2012), Kurniasih dan Rohman (2014), serta Pramaswaradana dan Astika (2017) yang menyatakan bahwa *audit fee* berpengaruh positif secara signifikan terhadap kualitas audit. Semakin bertambahnya *fee* audit maka auditor dapat memperluas cakupan maupun prosedur audit sehingga kualitas audit yang dihasilkan akan tinggi.

### **Pengaruh Ukuran KAP Dalam Memoderasi Hubungan *Audit Tenure* Terhadap Kualitas Audit.**

Tabel 4.9 menunjukkan bahwa variabel interaksi *audit tenure\*Size* KAP memiliki nilai koefisien *negative* sebesar -0,534 dengan signifikansi sebesar 0,583 lebih besar dari nilai *alpha* (0,05), maka  $H_0$  diterima dan  $H_3$  ditolak. Hal ini berarti variabel ukuran KAP tidak memberikan pengaruh yang signifikan dalam memoderasi hubungan *tenure* audit terhadap kualitas audit. Penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Al-Thuneibat (2011) yaitu ukuran KAP tidak mampu memoderasi pengaruh antara *tenure* dengan kualitas audit.

Pengaruh yang tidak signifikan tersebut dapat dijelaskan oleh karakteristik sampel ukuran KAP. Total persentase perusahaan yang melakukan perikatan dengan KAP *Bigfour* adalah sebesar 53,7%, sedangkan oleh KAP *Non-Bigfour* yaitu sebesar 46,3%. Hal ini dapat diinterpretasikan bahwa sudah banyak perusahaan perbankan di Indonesia yang telah mempercayai audit laporan keuangannya kepada KAP *Non-Bigfour*, baik dari sisi manajemen maupun pengguna laporan keuangannya. Sehingga penggunaan ukuran KAP tidak menyebabkan adanya perbedaan kualitas audit.

Dalam sampel KAP *Non-Bigfour* merupakan termasuk KAP kategori *Second-tier*. Menurut Cassel (2009) dalam Gultom dan Fitriany (2011:5463), KAP *Second-tier* mengalami peningkatan dari sisi kualitas audit yang ditawarkan dan dapat disejajarkan dengan kualitas audit yang dimiliki oleh KAP *Bigfour*. Selain itu, Seluruh KAP juga melakukan prosedur audit berdasarkan Standar Pengendalian Mutu (SPM) dimana mengatur tanggung jawab KAP atas kepatuhannya kepada

standar profesi dan ketentuan hukum serta peraturan yang berlaku.

Christiawan dan Budisantosa (2014) menemukan bahwa KAP *First-tier* dan KAP *Second-tier* memiliki kecenderungan yang sama untuk memberikan opini *audit going concern* ketika dihadapkan dengan keraguan akan kelangsungan hidup suatu perusahaan. Hal ini mendukung bahwa tidak adanya perbedaan kualitas audit antara KAP *Bigfour* dan KAP *Non-Bigfour*. Maka dari itu, ukuran KAP tidak mendorong hubungan *tenure* audit terhadap kualitas audit. Semakin lama masa *tenure* antara suatu KAP dengan klien terjadi maka akan meningkatkan kualitas audit terlepas dari ukuran KAP yang memberikan jasa auditnya.

### **Pengaruh Ukuran KAP Dalam Memoderasi Hubungan *Audit Fee* Terhadap Kualitas Audit.**

Tabel 4.9 menunjukkan bahwa variabel interaksi *audit fee\*Size* KAP memiliki nilai koefisien regresi *negative* sebesar -0,242 dengan nilai signifikansi sebesar 0,463. Nilai signifikansi yang diperoleh lebih besar dari nilai *alpha* (0,05), maka  $H_0$  diterima dan  $H_4$  ditolak. Hal ini berarti variabel ukuran KAP tidak memberikan pengaruh yang signifikan dalam memoderasi hubungan *audit fee* terhadap kualitas audit. Kemungkinan penyebab ketidaksignifikanan ini diduga serupa dengan penyebab ketidaksignifikanan ukuran KAP dalam memperlemah hubungan *tenure* dengan kualitas audit.

Hasil penelitian ini tidak mampu membuktikan hipotesis yang didasarkan oleh penelitian Gultom dan Fitriany (2013) serta Hamid (2013) yang menemukan bahwa ukuran KAP berpengaruh langsung

secara positif terhadap kualitas audit, dimana dihipotesiskan bahwa ukuran KAP dapat memperkuat hubungan positif *fee* audit terhadap kualitas audit. Hal ini diduga dipengaruhi oleh dasar penentuan imbalan audit yang tinggi atas jasa yang ditawarkan sudah sesuai dengan kemampuan auditor yang memiliki penguasaan kompetensi terhadap seluk beluk bisnis dan penerapannya pada bidang audit.

Dalam menentukan biaya audit auditor yang memiliki penguasaan terhadap kompetensi dan pengetahuan tentunya mendapatkan *fee* yang tinggi sesuai dengan keahlian yang dimiliki. Auditor yang mempunyai pengalaman lebih dalam bidang tersebut diyakini dapat merancang dan melakukan prosedur audit secara tepat, serta memiliki ketangkasan dalam menentukan fokus dari akun yang membutuhkan perhatian dan pemahaman secara mendalam sehingga kualitas audit yang dihasilkan juga meningkat. Dengan pengenaan biaya audit yang tinggi, maka auditor akan memiliki motivasi untuk melakukan pelaksanaan audit secara efektif dan menyeluruh. Hal ini akan menciptakan laporan keuangan yang kredibel bagi pengguna laporan keuangan. Selain itu juga dapat mengurangi biaya agensi yang mungkin timbul akibat adanya tindakan *moral hazard* yang dilakukan manajemen. Sehingga semakin tinggi *fee* audit yang diberikan, maka semakin tinggi kualitas audit yang dihasilkan terlepas dari ukuran KAP yang memberikan jasa audit tersebut.

### KESIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh *Audit Tenure*, *Audit Fee* dan Ukuran KAP sebagai variabel moderasi terhadap Kualitas Audit pada Perusahaan Perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2016-2019.

Berdasarkan penelitian ini maka dapat disimpulkan bahwa:

- a. *Audit tenure* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Hal ini mengindikasikan bahwa dengan masa perikatan yang panjang dapat meningkatkan pemahaman auditor secara menyeluruh mengenai karakteristik bisnis perusahaan klien sehingga prosedur audit yang dilakukan menjadi semakin akurat dan berkualitas.
- b. *Fee* audit berpengaruh terhadap kualitas audit secara positif. Ketika pihak manajemen membayar biaya audit yang tinggi, maka auditor cenderung mendapatkan motivasi lebih untuk bekerja secara optimal sehingga kualitas audit yang dihasilkan semakin tinggi.
- c. Ukuran KAP tidak mampu memperlemah pengaruh negatif *audit tenure* terhadap kualitas audit. Seiring dengan bertambahnya masa perikatan, auditor akan membangun pengetahuan mengenai bisnis dan resiko terhadap klien yang dihadapi serta memiliki independensi yang kuat, sehingga besar atau kecilnya KAP tidak akan memberikan pengaruh moderasi yang signifikan terhadap hubungan *audit tenure* dan kualitas audit.
- d. Ukuran KAP tidak mampu memperkuat pengaruh positif *audit fee* terhadap kualitas audit. Penentuan *fee* audit yang tinggi telah dipertimbangkan dan disepakati antara auditor dan klien berdasarkan beban yang akan ditanggung auditor selama audit berlangsung serta pertimbangan profesional lainnya. Sehingga dengan *fee* yang tinggi akan memperluas cakupan prosedur audit dan membuat kualitas dari audit yang



dilakukan akan meningkat, terlepas dari besar atau kecilnya KAP.

### **Keterbatasan Penelitian**

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yaitu :

1. Data mengenai pengungkapan *fee* audit masih berupa *voluntary disclosure* (pengungkapan sukarela) di Indonesia, sehingga masih terdapat perusahaan yang belum mengungkapkan imbalan jasa yang mereka bayarkan. Maka dari itu, data diambil dari akun *professional fees* dalam laporan keuangan. *Professional fees* merupakan imbalan jasa yang dibayarkan perusahaan kepada tenaga ahli atau profesi untuk jasa yang dilakukan, sehingga masih terdapat biaya-biaya jasa lainnya selain biaya audit.
2. Kesulitan dalam pengumpulan sampel karena beberapa perusahaan tidak memiliki akun *professional fees* dalam laporan keuangan. Hal ini menyebabkan pengurangan jumlah sampel *fee* audit.

### **Saran**

Berdasarkan kesimpulan yang tertera diatas, terdapat beberapa saran agar penelitian selanjutnya dapat memberikan hasil yang lebih baik antara lain:

1. Bagi peneliti selanjutnya diharapkan untuk menggunakan pengukuran *fee* audit yang lebih akurat berdasarkan *fee* audit langsung, sehingga dapat menggambarkan biaya audit aktual yang diterima oleh auditor atas jasanya.
2. Bagi penelitian selanjutnya diharapkan dapat menguji

pengaruh moderasi dari variabel *audit fee* dan *tenur audit* terhadap kualitas audit. Hal ini didasarkan pada tindakan *low-balling*, dimana pada masa perikatan awal auditor cenderung untuk menurunkan biaya jasa audit dengan harapan akan mendapatkan keuntungan berupa *fee* tambahan pada masa kedepannya sehingga kualitas audit pun akan meningkat (Efraim, 2010:7). Maka dari itu terdapat keterkaitan yang erat antara *audit fee* dengan *audit tenure* terhadap kualitas audit, dimana dengan bertambahnya imbalan jasa yang didapatkan selaras dengan bertambahnya masa perikatan, maka auditor telah memiliki pembelajaran pemahaman bisnis klien yang baik dan dapat memperluas prosedur audit yang dilakukan, sehingga kualitas audit akan meningkat.

### **DAFTAR PUSTAKA**

- Agoes, Sukrisno. 2012. *Auditing: Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan oleh Akuntan Publik*. Jilid 1, Edisi 4. Jakarta: Salemba empat.
- Aldona, Nakita Nanda dan Trisnawati, Rina. 2018. "Pengaruh *Tenur Audit*, *Ukuran KAP*, *Rotasi Audit*, dan *Ukuran Perusahaan Terhadap Kualitas Audit* (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2012-2016)". *Prosiding Seminar Nasional dan The 5th Call for Syariah Paper Universitas Muhammadiyah Surakarta*.
- Al-Thuneibat, A. A., Ibrahim Al Issa, R. T., & Ata Baker, R. A. 2011. "Do *audit tenure* and *firm size* contribute to

- audit quality?”. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26, Issue (4): Pp.317-334.
- Boone, Jeff P. & Khurana, Inder K. & Raman, K.K., 2010. "Do the Big 4 and the Second-tier firms provide audits of similar quality?". *Journal of Accounting and Public Policy*, Elsevier. Vol. 29(4), pages 330-352,
- Bungin, Burhan. 2005. *Metodologi Penelitian Kuantitatif*. Kencana Prenada Media Group. Jakarta
- Carey, Peter & Roger Simnett. 2006. "Audit Partner Tenure and Audit Quality". *The Accounting Review*. Vol. 81, No. 3: Pp. 653-676
- Chen, K. Y., Lin, K., and Zhou, J. 2005. "Audit quality and earnings management for Taiwan IPO firms". *Managerial Auditing Journal*. Vol. 20, No.1, pp.86-104.
- Chi, W. and Huang, H. (2004). "Discretionary accruals, audit-firm tenure and auditpartner tenure: empirical evidence from Taiwan". *Journal of Contemporary Accounting & Economics*. Vol. 1, No. 1;65-92.
- Chrisdinawidanty, Z. N., Tugiman, H., & Muslih, M. 2016. "Pengaruh Etika Auditor Dan Fee Audit Terhadap Kualitas Audit (Studi Kasus Pada Kantor Akuntan Publik Di Wilayah Bandung)". e- Proceeding of Management : Vol.3, No.3
- Darmaningtyas, Sitta. (2018). "Pengaruh Fee Audit, Audit Tenure, Rotasi KAP dan Ukuran Perusahaan Klien Terhadap Kualitas Audit". Skripsi Strata Satu. Universitas Islam Indonesia.
- DeAngelo, L.E. 1981. *Auditor Independence, 'Low Balling', and disclosure Regulation*. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 113-127.
- Dye, Ronald A. 1991. "Informationally Motivated Auditor Replacement." *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 14, No.4: Pp.347-374.
- Ferdinan, Efraim. 2010. "Pengaruh Tenur Kantor Akuntan Publik (KAP) dan Reputasi KAP Terhadap Kualitas Audit : Kasus Rotasi Wajib Auditor di Indonesia". Simposium Nasional Akuntansi XIII. Purwokerto.
- Gavious, I. 2007. "Alternative perspectives to deal with auditors' agency problem". *Critical Perspective on Accounting*. Vol. 18. pp. 451-467.
- Gultom dan Fitriany. 2013. "Pengaruh Tenure Audit dan Rotasi Auditor Terhadap Kualitas Audit dengan Ukuran Kantor Akuntan Publik sebagai Variabel Moderasi". Makalah Simposium Nasional Akuntansi XVI Manado.
- Hamid, Abdul. 2013. Pengaruh Tenur KAP Dan Ukuran KAP Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di BEI). *Jurnal Universitas Negeri Padang*. Padang.
- Hartadi, Bambang. 2012. Pengaruh Fee Audit, Rotasi KAP, dan Reputasi Auditor terhadap Kualitas Audit di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Ekonomi dan Keuangan*. Vol. 16, No.1:pp. 84-103.
- Herianti, E., & Surnayi, A. 2016. Pengaruh Kualitas Auditor, Audit Delay dan Audit Tenure Terhadap Kualitas Audit Perbankan Yang Terdaftar di BEI Periode 2012-2014. *Prosiding Seminar Nasional INDOCOMPAC*. Pp. 416-425.
- Kurniasih, M., & Rohman, A. 2014. "Pengaruh Fee Audit, Audit

- Tenure, Dan Rotasi Audit Terhadap Kualitas Audit*". *Diponegoro Journal of Accounting*. Vol. 3, No. 3:pp. 1-10
- Mgbame, C. O., Eragbhe, E., & Osazuwa, N.P. 2012. "Audit Partner Tenure and Audit Quality: An Empirical Analysis". *European Journal of Business and Management*. Vol. 4, No. 7: pp. 154-162.
- Muliawan, Eko Kurnia dan Sujana, I Ketut. 2017. "Pengaruh Ukuran Kantor Akuntan Publik, Auditor Switching Dan Audit Tenure Pada Kualitas Audit". *E-Jurnal Akuntansi*. Vol. 21, No.1: pp. 534-561
- Panjaitan, Clinton M., dan Chariri, Anis. 2014. "Pengaruh Tenure, Ukuran Kap dan Spesialisasi Auditor". *Diponegoro Journal of Accounting*. Vol. 3, No. 3: pp. 1-12
- Permana, Klaudia Xary dan Pamudji, Sugeng. 2012. "Pengaruh Masa Perikatan Audit Dan Ukuran KAP Terhadap Kualitas Audit". Skripsi Strata Satu. Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro Semarang.
- Pertiwi, N.P., Hasan, A., & Hardi. 2016. Pengaruh Masa Perikatan Audit, Spesialisasi Industri KAP, Reputasi KAP Dan Komite Audit Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Akuntansi*, Vol. 4, No.2:pp. 147-160.
- Pham, N. K., Duong, H. N., & Quang, T.P. (2017). "Audit Firm Size, Audit Fee, Audit Reputation and Audit Quality: The Case of Listed Companies in Vietnam". *Asian Journal of Finance & Accounting*, Vol. 9 No. 1.
- Pramaswaradana, I., & Astika, I. (2017). "Pengaruh Audit Tenure, Audit Fee, Rotasi Auditor, Spesialisasi Auditor, dan Umur Publikasi Pada Kualitas Audit. *E-Jurnal Akuntansi*, 19(1). 168-194.
- Rusmin, R. and Evans, J. (2017), "Audit quality and audit report lag: case of Indonesian listed companies". *Asian Review of Accounting*. Vol. 25 No. 2, pp. 191-210.
- Sari, S.P., Diyanti, A.A., dan Wijayanti, R. 2019. "The Effect of Audit Tenure, Audit Rotation, Audit Fee, Audit Firm Size And Auditor Specialization To Audit Quality". *Riset Akuntansi dan Keuangan Indonesia*. Vol.4, No.3: pp. 186-196
- Wibowo, A., & Rossieta H. 2009. "Faktor-faktor Determinasi Kualitas Audit: Suatu Studi dengan Pendekatan Earnings Surprise Benchmark". *Simposium Nasional Akuntansi XII*.