



**PENGARUH ROTASI AUDITOR DAN AUDIT FEE  
TERHADAP KUALITAS AUDIT DENGAN INDEPENDENSI  
AUDITOR SEBAGAI VARIABEL INTERVENING**

DRAFT TESIS



Oleh:

**LUTFI ARDHANI**

**NIM. 146020310011002**

Komisi Pembimbing:

Prof. Dr. Bambang Subroto, SE., MM., Ak

Dr. Bambang Hariadi, SE., M.Ec., Ak., CPA

**PROGRAM MAGISTER AKUNTANSI**

**PASCASARJANA FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS**

**UNIVERSITAS BRAWIJAYA**

**MALANG**

**2018**

**REVISI: 15-01-2018**

**DAFTAR ISI**

HALAMAN JUDUL.....	i
DAFTAR ISI.....	ii
DAFTAR TABEL.....	iv
DAFTAR GAMBAR.....	v
BAB IPENDAHULUAN.....	3
1.1. Latar Belakang.....	3
1.2. Motivasi Penelitian.....	10
1.3. Rumusan Masalah.....	11
1.4. Tujuan Penelitian.....	12
1.5. Kontribusi Penelitian.....	12
1.5.1. Kontribusi Teori.....	12
1.5.2. Kontribusi Praktik.....	12
BAB IILANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS.....	13
2.1. Teori Atribusi (Attribution Theory).....	13
2.2. Teori Keagenan ( <i>Agency Theory</i> ).....	15
2.3. <i>International Standard on Auditing (ISA)</i> .....	18
2.4. Kualitas Audit.....	20
2.5. Rotasi Auditor.....	21
2.6. <i>Audit Fee</i> .....	23
2.7. Independensi Auditor.....	24
2.8. Penelitian Terdahulu.....	25
BAB III KERANGKA BERFIKIR DAN HIPOTESIS.....	28
3.1. Kerangka Berfikir.....	28
3.2. Pengembangan Hipotesis.....	30







## BAB IPENDAHULUAN

### Latar Belakang

Kasus audit yang terjadi pada sekitar tahun 2000 sebagian besar berkaitan dengan permasalahan kualitas audit. Hal inilah yang melatarbelakangi adanya perubahan dalam standar pengauditan yang bertujuan untuk meningkatkan kualitas audit sekaligus untuk mengembalikan kepercayaan publik terhadap profesi auditor atau akuntan publik. Namun, perubahan standar tersebut tidak serta merta sepenuhnya dapat menghilangkan pelanggaran yang terjadi. Kasus-kasus pelanggaran yang berkaitan dengan kualitas audit dan melibatkan auditor masih terus terjadi di Indonesia. Pada tahun 2015, Pusat Pembinaan Akuntan dan Jasa Penilai (PPAJP) mempublikasikan bahwa terdapat 134 kasus pelanggaran serta sanksi yang dilakukan oleh akuntan publik, diantaranya terkait pelanggaran terhadap SPAP (berkaitan dengan kualitas audit), tidak memenuhi keikutsertaan dalam Pendidikan Profesi Lanjutan (PPL) dan keterlambatan pelaporan PPL yang diikuti. Sedangkan sanksi yang diberikan atas pelanggaran tersebut berupa peringatan, denda, pembekuan praktik, bahkan pencabutan ijin praktik.

Selain kasus-kasus tersebut terdapat kasus yang baru saja di *release* oleh PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*) pada 9 Februari 2017 yang melibatkan Kantor Akuntan Publik mitra Ernst & Young (EY) di Indonesia yaitu KAP Purwanto, Sungkoro & Surja dengan sebuah perusahaan telekomunikasi atas hasil audit laporan keuangan tahun yang berakhir pada 31 Desember 2011 yang tidak disertai bukti yang memadai. Atas kasus tersebut pihak KAP mitra EY berkewajiban untuk membayar denda sebesar US\$ 1 juta



(sekitar Rp 13,3 miliar) kepada regulator AS. Akibat pelanggaran yang masih terus terjadi, para pemakai laporan keuangan (investor, kreditur, dan lain-lain) mulai mempertanyakan kembali eksistensi akuntan publik sebagai pihak yang independen dalam menilai kewajaran laporan keuangan dan menerbitkan laporan audit yang berkualitas (Purnamasari, 2006).

Skandal-skandal tersebut mendorong regulator (*standards board*) untuk mencari cara meminimalisir kecurangan serta meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan sehingga diterapkanlah standar baru yang dikenal dengan nama ISA. *International Standards on Auditing* (ISA) diadopsi dan diimplementasikan oleh Indonesia per 1 Januari 2013 dengan harapan dapat meningkatkan *performance* dari auditor yang pada akhirnya akan berdampak pada meningkatnya kualitas audit. Salah seorang partner KPMG, menyatakan bahwa tujuan ISA adalah membangun sebuah standar yang dimengerti, jelas, dan mampu diaplikasikan secara konsisten sehingga dapat memberikan tingkat jaminan yang lebih tinggi berkaitan dengan keseragaman praktik di seluruh dunia.

Tuanakotta (2014) menyatakan alasan Indonesia mengadopsi ISA dapat dilihat dari sisi kekuatan pasar dan *value added* yang diperoleh. Beberapa KAP besar telah menyiapkan diri atau bahkan telah mengimplementasikan ISA sebelum IAPI pada akhirnya mengadopsi ISA. KAP tersebut umumnya memiliki jaringan global, sehingga dituntut untuk dapat melayani klien global dan internasional yang telah mengadopsi standar-standar yang dikeluarkan oleh *International Federation of Accountants* (IFAC). ISA juga diharapkan dapat meningkatkan mutu audit sehingga para investor dan calon investor memperoleh laporan keuangan yang lebih baik. ISA menggambarkan standar *auditing* yang transparan dan berkualitas yang telah diterima di seluruh dunia (Lindberg, 2011).



Penelitian-penelitian sebelumnya menggunakan ukuran yang berbeda-beda untuk menilai kualitas audit karena belum adanya pengukuran yang akurat terkait kualitas audit. Beberapa peneliti mendefinisikan kualitas audit berdasarkan pendapat De Angelo (1981) yang menjelaskan bahwa kualitas audit sebagai probabilitas seorang auditor menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien. Sedangkan, menurut Watkins, *et al* (2004), audit dapat dikatakan berkualitas jika auditor dapat memberikan jaminan bahwa tidak ada salah saji yang material (*no material misstatements*) atau kecurangan (*fraud*) dalam laporan keuangan audit. Lebih lanjut, *The International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) membangun kerangka untuk kualitas audit yang terdiri dari unsur-unsur yaitu input, proses, *output* dan *key interaction within the financial reporting supply chain* dan faktor kontekstual. Pengukuran ini juga digunakan oleh Knechel, *et al* (2012) yang mengelompokkan indikator kualitas audit ke dalam empat kategori yaitu input, proses, *outcome* dan konteks. Penelitian ini akan menggunakan input, proses dan output dalam menilai kualitas audit dengan mengacu kepada IAASB. Input merupakan kompetensi/keahlian yang harus dimiliki oleh seorang auditor seperti pendidikan, pengetahuan dan pengalaman sedangkan proses adalah aktivitas seorang auditor selama melakukan kegiatan audit dan output adalah *judgment* yang dikeluarkan oleh seorang auditor ketika proses audit berakhir.

Kualitas audit dipengaruhi oleh faktor eksternal dan internal dari seorang auditor. Salah satu faktor eksternal yang berpengaruh terhadap kualitas audit adalah rotasi auditor. Chi, *et al* (2009) menemukan bahwa rotasi auditor yang digunakan untuk memitigasi dampak *audit tenure* dapat meningkatkan kualitas audit. *Audit fee* juga merupakan faktor yang mempengaruhi kualitas audit seperti yang dinyatakan oleh Li, *et al* (2005) bahwa KAP dengan ukuran yang lebih besar dengan *audit fee* yang lebih tinggi cenderung memberikan jasa audit yang



lebih berkualitas. Sedangkan independensi seorang auditor dikategorikan sebagai faktor internal yang dapat mempengaruhi kualitas audit (Saputra, 2012). Kedua variabel tersebut diduga mempengaruhi kualitas audit dengan independensi auditor sebagai *intervening variable*. Hasil penelitian Mostafa dan Hussien (2010) menunjukkan bahwa masih rendahnya independensi auditor di Mesir menyebabkan rotasi auditor menjadi wajib untuk dilakukan dalam rangka meningkatkan independensi dan pada akhirnya akan meningkatkan kualitas audit. Kewajiban rotasi auditor di Indonesia diatur dalam Undang-undang No.5 tahun 2011 pasal 4 ayat 1 dan 2 yang menyatakan bahwa Pemberian jasa audit oleh Akuntan Publik dan/atau KAP atas informasi keuangan historis suatu klien untuk tahun buku yang berturut-turut dapat dibatasi dalam jangka waktu tertentu. Pada tanggal 6 April 2015, pemerintah telah menerbitkan Peraturan Pemerintah (PP) No. 20 tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik (PP 20/2015) yang merupakan pengaturan lebih lanjut dari Undang-undang No.5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik Pasal 11 ayat (1) yang menjelaskan bahwa pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis sebagaimana dimaksud dalam Pasal 10 ayat (1) huruf a terhadap suatu entitas oleh seorang Akuntan Publik dibatasi paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut.

Dengan adanya rotasi auditor tersebut maka independensi auditor akan meningkat yang pada akhirnya juga akan meningkatkan kualitas audit (Castellani, 2008). Independensi selalu menjadi perbincangan karena banyak penelitian yang membuktikan bahwa saat ini independensi seorang auditor dipertanyakan mengingat banyaknya kasus-kasus yang menjerat auditor. Hal ini terjadi karena adanya "hubungan istimewa/kedekatan" antara klien dengan auditor yang memiliki jangka waktu perikatan yang sangat lamasehingga menyebabkan objektivitas dan independensi auditor terhadap klien menurun.

Untuk mengurangi kedekatan auditor dengan klien tersebut, PP 20/2015 Pasal





11 ayat (1) mewajibkan kepada para auditor untuk melakukan rotasi dimana seorang auditor tidak boleh melakukan audit untuk klien yang sama selama 5 tahun berturut-turut. Hal ini bertujuan untuk menjaga independensi auditor sehingga kualitas audit yang dihasilkan dapat terjaga. Semakin ketat KAP dalam melaksanakan kewajiban rotasi untuk auditornya maka semakin tinggi independensi seorang auditor sehingga semakin tinggi pula kualitas audit yang dihasilkan (Copley dan Doucet, 1993).

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Dattin (2017) di Perancis menemukan bahwa kewajiban rotasi auditor dapat meningkatkan independensi auditor namun tidak secara signifikan mempengaruhi kualitas audit. Hal ini terjadi karena sulitnya mengevaluasi efektifitas sistem di Perancis dalam meningkatkan kualitas audit karena minimnya penelitian tentang hal tersebut. Hasil penelitian tersebut bertentangan dengan penelitian Tobi, et al (2016) yang berhasil membuktikan bahwa peningkatan kualitas audit dapat dilakukan dengan melakukan rotasi auditor serta penelitian Daniels dan Booker (2011) yang berhasil membuktikan bahwa rotasi auditor dapat mempengaruhi persepsi tentang independensi auditor dan kualitas audit. Namun, Onwuchekwa, et al (2012) menemukan fakta empiris bahwa rotasi auditor memiliki pengaruh yang negatif terhadap kualitas audit. Hasil penelitian yang memberikan bukti empiris yang berbeda-beda tersebut memberikan peluang riset bagi penelitian ini untuk mengembangkan model serta menguji kembali hubungan antara rotasi audit, independensi auditor dan kualitas audit.

Faktor lain yang diduga memengaruhi kualitas audit yaitu *audit fee*. Tuanakotta (2014) mengatakan bahwa salah satu dampak dari penerapan *International Standard on Auditing* (ISA) adalah kenaikan pada *audit fee*.

Terdapat dua jenis klasifikasi biaya yang diperkirakan akan mengalami kenaikan yaitu biaya yang berulang-ulang terjadi tiap tahun (*recurring cost*) dan biaya yang



sekali terjadi yaitu biaya yang dikeluarkan ketika pertama kali mengadopsi ISA. Penentuan *audit fee* di Indonesia diatur dalam PP No.2 tahun 2016 tentang penentuan imbalan jasa audit laporan keuangan Bab 2 pasal 4 yang menyatakan bahwa ketika memberikan jasa audit, akuntan publik atau KAP berhak untuk mendapatkan imbalan jasa berdasarkan kesepakatan antara akuntan publik dengan kliennya yang tertuang dalam perikatan. Besaran imbalan jasa diatur lebih lanjut dalam pasal 5 yang menyatakan bahwa besaran tarif imbalan jasa standar per jam disesuaikan dengan tingkatan/level dari masing-masing auditor.

Besarnya *audit fee* dapat berbeda antar auditor didasarkan pada risiko, kompleksitas tugas, keahlian yang dibutuhkan dan pertimbangan profesional lainnya. Besaran *audit fee* ini juga berkaitan dengan adanya *agency problems* yang terjadi pada *auditee*, semakin besar *agency problems* yang terjadi cenderung mendorong perusahaan mengeluarkan *agency cost* (terutama terkait *audit fee*) yang lebih besar. Hasil penelitian Corbella, *et al* (2015) yang menguji hubungan antara *audit fee* dengan kualitas audit yang diproksi dengan *Big 4* dan *Non-Big 4* menemukan bahwa perusahaan yang diaudit oleh *Big 4* membayar *audit fee* yang lebih tinggi dibandingkan dengan *Non-Big 4*. *Audit fee* juga memiliki pengaruh tidak langsung terhadap kualitas audit melalui independensi.

Hasil penelitian Ettredge, *et al* (2014) menemukan bahwa tekanan *audit fee* dapat menurunkan independensi auditor sehingga menurunkan kualitas audit yang dihasilkannya. Seorang auditor dilarang untuk menerima klien dengan menawarkan *fee* yang dapat menurunkan citra auditor dan mempengaruhi independensinya. Auditor harus tetap mempertahankan profesionalitasnya tanpa dipengaruhi oleh tekanan *audit fee* yang dibayarkan oleh klien. Kemudian, Patrick, *et al* (2017) melakukan telaah terhadap beberapa literatur terkait hubungan independensi dan kualitas audit. Hasil reviuinya menunjukkan bahwa



independensi auditor merupakan salah satu determinan penting yang mempengaruhi kualitas audit.

Penelitian Yuniarti (2011) berhasil memberikan bukti empiris bahwa *audit fee* berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit. *Audit fee* yang lebih tinggi akan meningkatkan kualitas audit, karena *audit fee* yang diperoleh dalam satu tahun dan estimasi biaya operasional yang dibutuhkan untuk melaksanakan proses audit dapat meningkatkan kualitas audit. Rahman, *et al.* (2017) juga berhasil membuktikan bahwa *audit fee* berpengaruh terhadap kualitas audit.

Sejalan dengan penelitian sebelumnya, penelitian yang dilakukan oleh Nindita dan Siregar (2012) menunjukkan bahwa manajer perusahaan yang rasional tidak akan memilih auditor yang berkualitas tinggi dan membayar *fee* yang tinggi apabila kondisi perusahaan yang tidak baik, sedangkan Gammal (2012) membuktikan bahwa perusahaan multinasional dan bank-bank di Lebanon lebih memilih untuk membayar *audit fee* yang bernominal besar dengan alasan yaitu mereka lebih mencari auditor yang dapat menghasilkan laporan audit yang berkualitas. Dari beberapa penelitian tersebut dapat disimpulkan bahwa audit yang berkualitas berbanding lurus dengan *audit fee* yang diterima oleh auditor.

Hal ini sesuai dengan teori atribusi yang menyatakan bahwa perilaku seseorang (auditor) salah satunya dapat dipengaruhi oleh faktor eksternal, dalam hal ini adalah *audit fee* dan rotasi auditor. Auditor cenderung akan menunjukkan *performance* yang lebih baik jika ada *pressure* dari luar berupa *fee* ataupun aturan terkait rotasi.

Penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian-penelitian sebelumnya yang tidak berhasil membuktikan hubungan yang akurat dan jelas antara rotasi audit, *audit fee*, independensi auditor dengan kualitas audit. Pada penelitian ini, independensi auditor diposisikan sebagai *intervening variabel* yang memediasi hubungan antara rotasi auditor dan *audit fee* dengan kualitas audit,



bukan sebagai variabel independen yang berpengaruh langsung terhadap kualitas audit. Perbedaan berikutnya adalah terkait skala yang digunakan. Jika pada penelitian sebelumnya *audit fee* diukur dengan menggunakan skala interval, pada penelitian ini menggunakan skala rasio.

Berdasarkan penjabaran dan beberapa penelitian yang telah disebutkan di atas, peneliti membuat justifikasi yang nantinya akan dibuktikan dan diuji kembalibahwa kualitas audit dipengaruhi oleh independensi auditor dalam melakukan audit laporan keuangan sedangkan independensi auditor juga akan meningkat jika KAP menjalankan kewajiban rotasi pada auditornya serta mendapatkan *audit fee* yang tinggi untuk menghasilkan laporan audit yang berkualitas.

#### Motivasi Penelitian

Motivasi penelitian ini adalah sebagai berikut:

Pertama, kualitas audit (*audit quality*) selalu menjadi isu yang menarik untuk diteliti karena masih terjadinya pelanggaran serta kasus yang melibatkan auditor sehingga peneliti termotivasi untuk mengetahui serta mengeksplorasi lebih dalam faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit.

Kedua, adanya perubahan standar dari *Generally Accepted Auditing Standard* (GAAS/SPAP) ke *International Standard on Auditing* (ISA/SA) yang diharapkan dapat meningkatkan kualitas audit yang dilakukan oleh auditor masih menjadi sorotan publik.

Ketiga, peneliti ingin melihat apakah independensi auditor mampu memediasi hubungan antara rotasi audit dan *audit fee* dengan kualitas audit karena penelitian sebelumnya tidak berhasil membuktikan pengaruh rotasi dan *audit fee* secara langsung terhadap kualitas audit (Samelson *et al*, 2006; Siregar *et al*, 2012; Tjun *et al*, 2012).



Keempat, masih minimnya penelitian keperilakuan di bidang *auditing* yang meneliti tentang kualitas audit yang menggunakan standar audit yang baru yaitu *International Standard on Auditing (ISA)*.

Terakhir, penelitian ini juga dirasa penting karena kepercayaan masyarakat (dalam hal ini investor dan kreditor) terhadap akuntan publik sebagai pihak yang independen dalam mengaudit laporan keuangan perusahaan sangat besar. Hal ini berkaitan dengan *agency theory*, investor dan kreditor selaku prinsipal tidak sepenuhnya percaya kepada manajemen selaku agen, sehingga diperlukan adanya peran dari pihak ketiga yang independen untuk menjembatani permasalahan tersebut. Pihak independen yang dimaksud adalah auditor, tentunya auditor yang independen. Beberapa alasan di atas mendorong peneliti untuk melakukan penelitian keperilakuan di bidang *auditing* untuk menguji faktor-faktor yang berpengaruh terhadap kualitas audit.

#### Rumusan Masalah

Adapun rumusan masalah yang diajukan oleh penelitian ini terkait dengan latar belakang dan motivasi penelitian yang telah diungkapkan sebelumnya yaitu:

1. Apakah rotasi auditor berpengaruh positif terhadap independensi auditor?
2. Apakah rotasi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit dengan independensi sebagai variabel *intervening*?
3. Apakah *audit fee* berpengaruh positif terhadap independensi auditor?
4. Apakah *audit fee* berpengaruh terhadap kualitas audit dengan independensi sebagai variabel *intervening*?
5. Apakah independensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit?



### Tujuan Penelitian

Berdasarkan pada rumusan masalah diatas, maka tujuan penelitian ini adalah untuk menguji hubungan antara variabel independen yaitu rotasi auditor, *audit fee*, dan independensi auditor, dengan variabel dependen yaitu kualitas audit.

### Kontribusi Penelitian

#### Kontribusi Teori

Hasil penelitian ini merupakan bukti empiris untuk memperkuat teori atribusi dan teori agensi oleh Jensen dan Meckling, 1976, sekaligus memberikan bukti empiris tentang peranan variabel-variabel rotasi auditor, *audit fee*, independensi auditor dengan kualitas audit.

#### Kontribusi Praktik

- a. Penelitian ini memberikan masukan kepada pihak regulator terkait penerapan peraturan rotasi auditor sebagai sarana untuk meningkatkan kualitas audit.
- b. Memberikan masukan kepada auditor tentang pentingnya menjaga independensi untuk meningkatkan kualitas audit.
- c. Memberikan bahan masukan kepada *decision maker* pada Kantor Akuntan Publik terkait pengaruh *audit fee* terhadap kualitas audit bagi para auditor yang berada dalam naungannya.



## BAB IILANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

### Teori Atribusi (Attribution Theory)

Teori atribusi mempelajari proses bagaimana seseorang menginterpretasikan suatu peristiwa, alasan atau sebab perilakunya. Teori ini dikembangkan oleh Heider (1958) yang berargumentasi bahwa perilaku seseorang ditentukan oleh kombinasi antara dua faktor, yaitu faktor internal dan faktor eksternal. Yang dimaksud dengan faktor internal adalah faktor-faktor yang berasal dari dalam diri seseorang seperti kemampuan atau usaha sedangkan faktor eksternal adalah faktor-faktor yang berasal dari luar diri seseorang. Berdasarkan hal tersebut, seseorang akan termotivasi untuk memahami lingkungan sekitarnya. Misalkan, seorang pegawai dapat menjadi seorang pekerja yang disiplin karena sifat dirinya yang memang disiplin, ataukah karena faktor di luar dirinya, dia disiplin karena dipaksa situasi, misalnya karena dia takut jika tidak disiplin karena dipecat oleh perusahaan atau dia tidak akan naik jabatan. Bila kita melihat/menyimpulkan bahwa seseorang itu melakukan suatu tindakan karena sifat-sifat kepribadiannya (disiplin) maka kita telah melakukan atribusi internal (*internal attribution*).

Tetapi jika kita melihat atau menyimpulkan bahwa tindakan yang dilakukan oleh seseorang dikarenakan oleh tekanan situasi tertentu (takut dipecat atau karena ingin naik jabatan) maka kita melakukan atribusi eksternal (*external attribution*). Dalam riset keperilakuan, teori ini diterapkan dengan menggunakan *internal locus of control* dan *external locus of control*. Dalam penelitian ini, teori atribusi digunakan untuk menjelaskan bagaimana faktor internal dan eksternal mempengaruhi perilaku dari auditor. Faktor internal dalam konteks penelitian ini yaitu independensi auditor sedangkan rotasi



auditor dan *audit fee* merupakan faktor eksternal yang dapat memengaruhi perilaku auditor, faktor-faktor ini akan mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor (Lubis, 2011). Berikut adalah faktor penentu atribusi:

a. Perbedaan/keunikan (*Distinctiveness*)

Faktor ini menunjukkan seberapa jauh seorang individu bereaksi dengan cara yang sama terhadap stimulus atau peristiwa yang berbeda.

Misalkan, auditor A bekerja dengan baik ketika menangani semua kliennya tidak peduli klien tersebut adalah klien besar atau kecil, klien baru atau klien lama, maka dapat dikatakan perilaku dari auditor A memiliki keunikan yang rendah (*low distinctiveness*). Berbeda jika auditor A bekerja dengan baik hanya ketika menangani klien besar atau klien baru saja, maka dapat dikatakan perilaku dari auditor A memiliki keunikan yang tinggi (*high distinctiveness*).

b. Konsensus (*Concensus*)

Situasi yang membedakan perilaku seorang individu dengan perilaku individu lainnya dalam menghadapi sebuah situasi/kondisi/perlakuan yang sama. Apabila seorang individu berperilaku sama dengan perilaku kebanyakan orang (perilaku pada umumnya), maka dapat dikatakan bahwa perilaku orang tersebut memiliki konsensus yang tinggi. Misalkan, auditor A bekerja dengan baik ketika menangani klien yang besar yang memberikan *audit fee* yang besar, perilaku tersebut sama dengan perilaku mayoritas rekan-rekannya. Tetapi apabila perilaku seorang individu tersebut berperilaku berbeda dengan perilaku dari kebanyakan orang, maka dapat dikatakan bahwa perilaku tersebut memiliki konsensus yang rendah. Misalkan, auditor A bekerja dengan baik meskipun sedang menangani klien yang kecil yang memberikan *audit fee* yang kecil,





perilaku tersebutberbedadengan perilaku mayoritas rekan-rekannya yang bekerja dengan baik hanya ketika mendapatkan *audit fee* yang besar.

#### c. Konsistensi (*Consistency*)

Sesuatu yang menunjukkan konsistensi dari perilaku seorang individu dari satu situasi/kondisi ke situasi/kondisi lain. Semakin konsisten perilaku dari seseorang dari hari ke hari, dari satu situasi ke situasi lainnya, maka semakin tinggi konsistensi perilaku orang tersebut. Sebagai contoh, berkaitan dengan contoh poin sebelumnya, dapat dikatakan bahwa perilaku dari auditor A memiliki konsistensi yang tinggi (*high consistency*) karena auditor A bekerja dengan baik ketika sedang menangani klien yang besar (dengan *audit fee* besar) maupun klien yang kecil (dengan *audit fee* yang kecil).

#### Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Watkins et al. (2004) mengusulkan terdapat empat *driver* (penggerak) yang dapat mempengaruhi kualitas audit. Dua *driver* dari sisi permintaan dan dua *driver* yang lain dari sisi suplai. Penggerak dari sisi permintaan adalah strategi risiko klien dan konflik keagenan. Sementara itu, penggerak dari sisi suplai adalah strategi manajemen risiko auditor dan *audit fee*.

Dari pendapat Watkins, et al (2004) di atas dapat diketahui bahwa konflik keagenan juga dapat berperan sebagai penggerak dari kualitas audit. Dalam teori keagenan disampaikan bahwa fungsi pengauditan adalah salah satu mekanisme untuk mengurangi konflik keagenan antara manajer yang bertindak sebagai agen dengan pemilik perusahaan yang bertindak sebagai prinsipal. Kedua pihak membutuhkan auditor untuk meminimalisir adanya ketidaksimetrisan informasi antara pemilik dengan



manajer. Ketika semakin besar konflik keagenan yang terjadi, maka semakin tinggi juga biaya keagenan, dan akan semakin tinggi juga permintaan adanya auditor yang berkualitas.

Catatan penting dari analisis yang dilakukan oleh Watkins et al. (2004) adalah bahwa konflik keagenan yang terjadi bervariasi antar perusahaan dan dari waktu ke waktu. Konflik keagenan pada suatu perusahaan yang pemilik dan manajer tidak terpisah atau relatif tidak terpisah berbeda dengan konflik keagenan yang terjadi pada perusahaan yang manajer dan pemilik terpisah. Karena itu, pengaruh konflik keagenan terhadap kualitas audit atau permintaan terhadap kualitas audit juga akan berbeda-beda pada tiap perusahaan dan dari waktu ke waktu.

Teori agensi yang dicetuskan oleh Jensen dan Meckling (1976) menjelaskan tentang hubungan keagenan antara prinsipal sebagai pemilik atau pemegang saham dan manajer yang bertindak sebagai agen. Manajer dikontrak oleh prinsipal dengan harapan bekerja untuk kepentingan prinsipal dan bertanggung jawab kepada prinsipal. Jika agen dan prinsipal bekerja dan memiliki tujuan yang sama yaitu memaksimalkan nilai perusahaan, maka dapat dikatakan bahwa agen bertindak sesuai dengan kepentingan prinsipal.

Watts & Zimmerman (1990) berpendapat bahwa laporan keuangan yang dibuat dalam bentuk angka-angka akuntansi diharapkan dapat meminimalisir konflik yang terjadi diantara pihak-pihak yang berkepentingan. Dengan laporan keuangan yang dilaporkan oleh agen sebagai bentuk dari pertanggung jawaban kinerjanya, prinsipal dapat menilai, mengukur dan mengawasi sampai sejauh mana agen bertindak dan bekerja untuk meningkatkan kesejahteraan dari prinsipal serta sebagai dasar pemberian kompensasi atau bonus kepada agen.



Dalam perusahaan yang terdapat pemisahan antara pemilik sebagai prinsipal dan manajer sebagai agen yang menjalankan perusahaan (bukan perusahaan yang dimanajeri oleh pemilik) sering terjadi permasalahan agensi (*agency problem*) karena diasumsikan masing-masing pihak berusaha untuk memaksimalkan fungsi utilitasnya tersebut. Prinsipal dan agen diasumsikan selalu bertindak secara rasional sesuai dengan kepentingan ekonomis masing-masing. Adanya keinginan untuk memaksimalkan manfaat ekonomi masing-masing tersebut akan menimbulkan benturan kepentingan antara kedua belah pihak (*conflict of interest*). Prinsipal diasumsikan selalu ingin memaksimalkan pencapaian tujuan organisasi seperti laba perusahaan dan berani menanggung risiko atau paling tidak *risk neutral*. Sedangkan agen diasumsikan selalu mementingkan dirinya sendiri untuk mendapatkan kompensasi/bonus dan menghindari risiko (*risk averse*). Menurut pandangan prinsipal, kompensasi yang diberikan kepada agen tersebut didasarkan pada hasil, akan tetapi menurut pandangan agen, sistem kompensasi tersebut tidak semata-mata melihat hasil tetapi juga tingkat usahanya. Permasalahan dalam hubungan tersebut ini dikenal dengan *asymmetry information*, agen memiliki lebih banyak informasi tentang perusahaan dibandingkan prinsipal yang menyebabkan prinsipal tidak mampu menentukan apakah usaha yang dilakukan oleh agen memang benar-benar optimal.

Adanya *agency problems* tersebut mendorong kebutuhan pihak prinsipal akan adanya pihak ketiga yang independen (dalam hal ini adalah auditor) yang akan menilai kewajaran laporan keuangan yang dibuat dalam bentuk angka-angka akuntansi yang dibuat oleh agen agar dapat meminimalisir konflik yang terjadi diantara pihak-pihak yang berkepentingan. Auditor yang ditunjuk diharuskan memiliki independensi



sehingga dapat menjembatani kepentingan dari prinsipal dan agen.

Sehingga prinsipal dapat mengetahui kondisi yang sebenarnya dari perusahaannya serta dapat menilai kinerja dari agen, sementara agen akan mendapatkan kompensasi/bonus sesuai dengan kinerjanya. Adanya auditor yang independen dalam hubungan antara prinsipal dengan agen ini juga untuk memfasilitasi kepentingan kreditur dan pemerintah juga.

Dari laporan keuangan yang telah diaudit, kreditur dapat melihat kelayakan dari perusahaan untuk menerima pinjaman, sedangkan bagi pemerintah berkaitan dengan penerapan kebijakan pemerintah (seperti kebijakan perpajakan) kepada perusahaan terkait.

#### International Standard on Auditing (ISA)

*International Standards on Auditing (ISA)* merupakan standar audit terbaru yang telah diadopsi di Indonesia. Adopsi ini dilakukan pada tanggal 1 Januari 2013 sebagai bentuk komitmen atas keanggotaan Indonesia dalam IFAC yang tertuang dalam *Statement of Membership Obligation and International Federation of Accountants*. Auditor (KAP) wajib melakukan audit atas laporan keuangan auditi (*client*) berdasarkan standar *ISA*. Aplikasi *ISA* diwujudkan melalui revisi terhadap Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Oleh sebab itu, auditor (KAP) dan auditi (*client*) harus siap dan mampu menerapkan *ISA* dalam melakukan audit (Tuanakotta, 2014). Adapun perbedaan mendasar antara SPAP dengan *ISA* menurut Tuanakotta (2014) sebagai berikut:

- a. Audit berbasis risiko



Ciri yang paling menonjol dari audit berbasis ISA yaitu penekanan terhadap aspek risiko. Audit sebelumnya yang berbasis GAAS lebih menekankan pada akun satu persatu, dengan penekanan pada akun-akun neraca, risiko audit tidak dibahas. Sebenarnya, standar yang sebelumnya tidak mengabaikan risiko akan tetapi ISA memberikan penekanan yang lebih terhadap risiko sejak seorang auditor menerima atau menolak suatu entitas dalam penugasan auditnya sampai sesudah laporan yang berisi opininya dikeluarkan. Dalam ISA ditegaskan kewajiban auditor dalam menilai dan menanggapi risiko baik yang akan dikoreksi maupun yang tidak dikoreksi entitas. Penegasan ini bermakna jika auditor tidak menjalankan kewajibannya, maka dapat dikatakan bahwa auditor tersebut teledor.

b. Berbasis *Principle based*

ISA berbasis *principle based* sedangkan GAAS berbasis *ruled based* atau aturan. *Principle based* memungkinkan auditor lebih fleksible dalam melakukan audit.

c. Tidak menggunakan model matematis

Pada standar sebelumnya, seorang auditor dibantu dengan model matematis dalam hal menentukan sampel, *sampling* statistik maupun *sampling* non-statistik. Model ini memiliki kelemahan yaitu menjadikan seorang auditor layaknya robot. Konsekuensinya, seorang auditor kurang terbiasa berpikir kritis. Model matematis memberikan kerumitan atau kompleksitas dan memberikan kesan keliru sedangkan ISA lebih menekankan pada *professional judgment*.

d. Kearifan profesional dan konsekuensinya



Salah satu konsekuensi penerapan ISA yaitu keterlibatan auditor yang berpengalaman yaitu partner yang memiliki pengalaman, jam terbang, pengetahuan, pendidikan dan pelatihan yang mumpuni serta kecenderungan memiliki sikap skeptis yang tinggi juga. Keterlibatan partner dalam penugasan inilah yang membedakan dengan standar sebelumnya.

e. *Internal control*

Dalam ISA, yang ditekankan adalah kewajiban entitas dalam membangun pengendalian internal yang baik.

f. *Those charge with governance*

Disamping menjalankan fungsi pengelolaan perusahaan, dalam jajaran manajemen juga terdapat fungsi pengawasan. Fungsi pengawasan tersebut bertujuan untuk memperkuat sistem pelaporan keuangan atau untuk menjaga aset perusahaan.

### Kualitas Audit

De Angelo (1981) menjelaskan bahwa kualitas audit merupakan probabilitas seorang auditor dapat menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien. Sedangkan, menurut Watkins, *et al* (2004) menjelaskan bahwa audit dikatakan berkualitas jika auditor dapat memberikan jaminan bahwa tidak ada salah saji yang material (*no material misstatements*) atau kecurangan (*fraud*) dalam laporan keuangan audit. Lebih lanjut, *The International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) membangun kerangka untuk kualitas audit yang terdiri dari unsur-unsur yaitu input, proses, *output* dan *key interaction within the financial reporting supply chain* dan faktor kontekstual.

Arens, *et al* (2015) mendefinisikan kualitas audit sebagai berikut:



*“Audit quality means how well an audit detects and report material misstatements in financial statements, the detection aspects are a reflection of auditor competence, while reporting is a reflection of ethics or auditor integrity, particularly independence”.*

Berdasarkan pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa audit dapat dikatakan berkualitas jika audit dapat mendeteksi dan melaporkan kesalahan yang material dalam laporan keuangan. Aspek deteksi tersebut merefleksikan kompetensi auditor sedangkan pelaporan mencerminkan etika atau integritas aduitor dan independensinya. IFAC (2015) dalam pernyataan terkait kerangka konseptual indikator kualitas audit menggambarkan beberapa dimensi yang meliputi nilai, etika dan perilaku baik dari sisi auditor maupun dari sisi klien.

#### Rotasi Auditor

Sebelumnya, berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan (PMK) No. 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik tanggal 5 Pebruari 2008 dalam Pasal 3 ayat (1) diatur bahwa :Pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) huruf a dilakukan oleh KAP paling lama untuk 6 (enam) tahun buku berturut-turut dan oleh seorang Akuntan Publik paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut. Kemudian, dalam ayat (2) diatur bahwa :Akuntan Publik sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dapat menerima kembali penugasan audit umum untuk klien sebagaimana dimaksud pada ayat (1) setelah 1 (satu) tahun buku tidak memberikan jasa audit umum atas laporan keuangan klien tersebut.



Selanjutnya, dalam ayat (3) diatur bahwa :Jasa audit umum atas laporan keuangan dapat diberikan kembali kepada klien yang sama melalui KAP sebagaimana dimaksud pada ayat (1) setelah 1 (satu) tahun buku tidak diberikan melalui KAP tersebut. Berdasarkan pengaturan dalam PMK No.17 tersebut di atas, sebuah Kantor Akuntan Publik (KAP) hanya boleh mengaudit sebuah perusahaan paling lama 6 (enam) tahun buku berturut-turut, sedangkan bagi Akuntan Publik (AP) di dalam KAP tersebut hanya diperbolehkan mengaudit paling lama 3 (tiga) tahun buku berturut-turut. Pada tanggal 6 April 2015, pemerintah telah menerbitkan Peraturan Pemerintah (PP) No. 20 tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik (PP 20/2015) yang merupakan pengaturan lebih lanjut dari Undang-undang No.5 tahun 2011 tentang Akuntan Publik. Berkaitan dengan aturan rotasi jasa akuntan publik yang diatur dalam Pasal 11 PP 20/2015 tersebut, yang dipaparkan pada pasal 11 ayat (1) dijelaskan bahwa :Pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis sebagaimana dimaksud dalam Pasal 10 ayat (1) huruf a terhadap suatu entitas oleh seorang Akuntan Publik dibatasi paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut. Selanjutnya, ayat (3) Pasal 11 PP 20/2015 tersebut menjelaskan bahwa :Pembatasan pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) juga berlaku bagi Akuntan Publik yang merupakan Pihak Terasosiasi. Lebih lanjut, ayat (4) menjelaskan bahwa :Akuntan Publik dapat memberikan kembali jasa audit atas informasi keuangan historis terhadap entitas sebagaimana dimaksud pada ayat (1) setelah 2 (dua) tahun buku berturut-turut tidak memberikan jasa tersebut.

Jika sebelumnya, berdasarkan PMK 17/2008 sebuah KAP dibatasi hanya boleh melakukan audit laporan keuangan historis perusahaan dalam 6 tahun berturut-turut dan AP dalam 3 tahun berturut-turut, maka berdasarkan





PP 20/2015 ini tidak ada pembatasan lagi untuk KAP. Adapun pembatasan hanya berlaku untuk AP yaitu selama 5 tahun buku berturut-turut.

Rotasi auditor juga diungkapkan oleh Arens, *et al* (2015) bahwa seperti yang dipersyaratkan oleh Sarbanes Oxley Act, dalam aturan independensi SEC yang mengharuskan pimpinan dan partner audit merotasi penugasan audit sesudah lima tahun. Partner yang sama tidak akan terlibat dengan kinerja aktual audit tertentu dan kemudian kembali terlibat dengan reviu pekerjaansesudah penyelesaian audit tersebut. Meskipun, tidak dinyatakan dalam Sarbanes Oxley Act, SEC mewajibkan *time out* selama 5 tahun bagi pimpinan dan partner audit sesudah rotasi sebelum mereka dapat kembali ke klien audit yang sama, partner audit lainnya yang memiliki keterlibatan yang cukup besar pada audit harus dirotasi sesudah tujuh tahun dan terkena periode *time out* selama dua tahun.

#### Audit Fee

Al-Khaddash, *et. al* (2013) menyatakan bahwa *audit fee* adalah semua biaya yang timbul dan dibayar oleh klien untuk melakukan jasa audit. Di Indonesia, penentuan *audit fee* diatur dalam PP No.2 tahun 2016 tentang penentuan imbalan jasa audit laporan keuangan Bab 2 pasal 4 yang menyatakan bahwa ketika memberikan jasa audit, akuntan publik atau KAP berhak untuk mendapatkan imbalan jasa berdasarkan kesepakatan antara akuntan publik dengan kliennya yang tertuang dalam perikatan. Besaran imbalan jasa diatur lebih lanjut dalam pasal 5 dimana besaran tarif imbalan jasa standar per jam disesuaikan dengan tingkatan/level dari masing-masing auditor.

Tuanakotta (2014) mengatakan bahwa salah satu dampak dari penerapan *International Standard on Auditing* (ISA) adalah kenaikan pada



*audit fee*. Terdapat dua jenis klasifikasi biaya yang diperkirakan akan mengalami kenaikan yaitu biaya yang berulang-ulang terjadi tiap tahun (*recurring cost*) dan biaya yang sekali terjadi yaitu biaya yang dikeluarkan ketika pertama kali mengadopsi ISA.

Arens, *et al* (2015) mengatakan bahwa perusahaan diwajibkan untuk mengungkapkan, dalam laporannya jumlah total pembayaran *audit fee* dan *non-audit fee* yang dibayarkan kepada kantor akuntan publik. Ada empat kategori *fee* yang harus dilaporkan yaitu *audit fee*, *fee* yang berkaitan dengan audit, *fee* perpajakan dan semua *fee* lainnya.

#### Independensi Auditor

Arens, *et al* (2015) membagi independensi dalam dua kategori yaitu independensi dalam berpikir (*independence in minds*) dan independensi dalam penampilan (*independence in appearance*).

Independensi dalam pikiran mencerminkan pikiran auditor yang memungkinkan audit dilaksanakan dengan sikap yang tidak bias.

Independensi dalam berpikir merupakan persyaratan yang lama bahwa anggota harus independen dalam fakta. Sedangkan independensi dalam penampilan adalah interpretasi dari *independence in fact*. Bila auditor independen dalam fakta tetapi pemakai yakin bahwa auditor menjadi penasihat untuk klien, sebagian besar nilai dari fungsi audit telah hilang.

SEC mengesahkan aturan-aturan yang memperkuat independensi auditor pada bulan Januari 2003 sejalan dengan persyaratan Sarbanes Oxley Act. Selanjutnya, peraturan SEC membatasi ketentuan jasa non audit untuk klien audit, dan mencakup juga pembatasan atas pengangkatan karyawan dari mantan karyawan kantor akuntan publik oleh klien dan rotasi partner audit guna mempertinggi independensi. PCAOB



juga menerbitkan aturan independensi tambahan yang berkaitan dengan ketentuan jasa perpajakan tertentu.

Mautz dan Sharaf (1993) mengemukakan tiga dimensi terkait independensi yaitu:

a. *Programing Independence*

*Programing Independence* adalah kebebasan dari kontrol atau pengaruh dalam memilih teknik audit dan prosedur audit dan pengembangan dari keuannya dalam aplikasinya. Hal ini berarti bahwa auditor bebas untuk menentukan programnya sendiri, baik langkah-langkahnya ataupun jumlah pekerjaan yang harus dilaksanakan.

b. *Investigative Independence*

*Investigative Independence* adalah kebebasan dalam menentukan area, aktivitas, hubungan personal, dan kebijakan manajerial yang harus diuji.

c. *Reporting Independence*

*Reporting Independence* adalah kebebasan dalam memberikan *statement of fact* yang dihasilkan dari pengujian atau rekomendasi atau opini sebagai hasil akhir dari proses audit

#### Penelitian Terdahulu

Penelitian sebelumnya terkait hubungan antara rotasi audit, *audit fee*, independensi auditor serta kualitas audit telah banyak diteliti. Namun, hasil penelitian menunjukkan hasil yang beragam sehingga memerlukan pengujian kembali terkait hubungan variabel-variabel tersebut. Penelitian tentang rotasi auditor yang dilakukan oleh Coyle (2010) pada 20 KAP dengan melakukan interview kepada regulator menunjukkan bahwa rotasi audit merupakan salah satu cara untuk meningkatkan independensi auditor. Hal ini didukung oleh penelitian Tobi, *et al* (2016) yang berhasil memberikan bukti empiris bahwa



rotasi auditor berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit. Berbeda dengan Coyle (2010) dan Tobi, *et al* (2016), Velte dan Stiglbauer (2012) tidak menemukan hubungan antara kualitas audit dengan rotasi auditor. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa peningkatan independensi seorang auditor tidak dapat diperoleh hanya dengan melakukan rotasi auditor. Sejalan dengan penelitian Velte dan Stiglbauer (2012), Antonio dan Bazetti (2014) juga tidak dapat menemukan hubungan antara rotasi audit dan kualitas audit di Brazil.

Patrick, *et al* (2017) melakukan telaah terhadap beberapa literatur terkait hubungan independensi dan kualitas audit. Hasil reviewnya menunjukkan bahwa independensi auditor merupakan salah satu determinan penting yang mempengaruhi kualitas audit. Review tersebut dilakukan di negara di Nigeria khususnya di sektor perbankan. Hasil penelitian juga merekomendasikan agar menginvestigasi lebih lanjut hubungan antara independensi auditor dan kualitas audit di luar negara Nigeria. Hasil penelitian ini didukung oleh penelitian yang dilakukan oleh Zamzami (2017) yang menemukan bahwa independensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Namun, pada penelitian ini tidak berhasil membuktikan hubungan antara *audit fee* dan kualitas audit.

Berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Zamzami, *et al* (2017), Rahman, *et al* (2017) berhasil membuktikan bahwa *audit fee* berpengaruh terhadap kualitas audit. Penelitian dilakukan di Nigeria dengan menggunakan sampel perusahaan semen yang listing di bursa efek Nigeria mulai tahun 2010-2015. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kualitas audit dipengaruhi oleh *audit fee*, yang berarti bahwa semakin tinggi *audit fee* yang dibayarkan oleh klien maka semakin tinggi pula kualitas audit yang dihasilkan. Selain itu, penelitian ini juga merekomendasikan agar pemerintah Nigeria membuat kebijakan-kebijakan yang akan berimplikasi pada peningkatan kualitas audit. Tobi, *et al* (2016) juga melakukan penelitian di Nigeria tentang hubungan *audit fee*,





## BAB III KERANGKA BERFIKIR DAN HIPOTESIS

### 3.1. Kerangka Berfikir

Kualitas audit merupakan kemungkinan/probabilitas seorang auditor dapat menemukan dan melaporkan kesalahan atau pelanggaran pada sistem akuntansi perusahaan (De Angelo, 1981). Audit dikatakan berkualitas jika auditor dapat memastikan dan memberikan jaminan bahwa tidak ada salah saji yang material atau kecurangan dalam laporan keuangan sehingga kualitas audit dipengaruhi oleh kompetensi serta independensi auditor.

Menurut teori atribusi, perilaku seseorang ditentukan oleh kombinasi antara dua faktor, yaitu faktor internal dan faktor eksternal. Begitu juga kualitas audit diduga dipengaruhi oleh faktor internal dan faktor eksternal yang berasal dari seorang auditor. Faktor internal yang diduga berpengaruh terhadap kualitas audit yaitu independensi auditor sedangkan faktor eksternal dalam penelitian ini yaitu rotasi audit dan *audit fee*. Rotasi audit merupakan pergantian auditor dalam mengaudit suatu perusahaan. Rotasi audit dapat meningkatkan independensi auditor karena dengan adanya rotasi dapat menurunkan kedekatan hubungan personal antara auditor dan klien. Adanya rotasi memaksa auditor untuk selalu melakukan perencanaan audit dengan baik karena mengharuskan auditor mempelajari dan memahami bisnis klien yang baru. Oleh karena itu, independensi akan semakin meningkat jika dilakukan rotasi sehingga hal ini akan berpengaruh terhadap meningkatnya kualitas audit yang dilakukan.

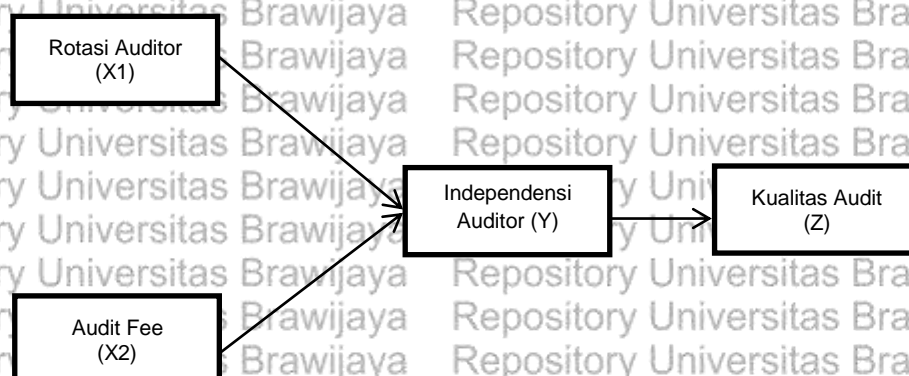
*Audit fee* merupakan salah satu faktor eksternal yang juga memengaruhi independensi dan kualitas audit. *Audit fee* merupakan pendapatan yang diperoleh oleh seorang auditor dari perusahaan yang diauditnya setelah memberikan jasa audit. Besarnya *audit fee* dipengaruhi oleh risiko penugasan,

kompleksitas tugas, keahlian yang dibutuhkan dan pertimbangan profesional lainnya. Dengan memberikan fee yang pantas diharapkan dapat meningkatkan independensi auditor sehingga kualitas audit juga akan terjaga.

Konflik keagenan juga dapat berperan sebagai penggerak dari kualitas audit. Dalam teori, keagenan disampaikan bahwa fungsi pengauditan adalah salah satu mekanisme untuk mengurangi konflik keagenan antara manajer yang bertindak sebagai agen dengan pemilik perusahaan yang bertindak sebagai prinsipal. Kedua pihak membutuhkan auditor untuk meminimalisir adanya ketidaksimetrisan informasi antara pemilik dengan manejer. Ketika semakin besar konflik keagenan yang terjadi, maka semakin tinggi juga biaya keagenan, dan akan semakin tinggi juga permintaan adanya auditor yang berkualitas. Sementara kualitas audit dipengaruhi oleh kompetensi serta independensi auditor.

Selain preferensi terhadap risiko, besaran *audit fee* juga berpengaruh pada kualitas audit. Bahwa kantor akuntan besar bisa mengenakan *audit fee* yang lebih tinggi karena penguasaan pasar yang cenderung monopolistik. Lee dan Gu (1998) menduga bahwa perilaku *lowballing* bisa menurunkan independensi auditor dan kualitas audit.

Adapun bagan alur kerangka berpikir pada penelitian ini adalah sebagai berikut:



**Gambar 3.1. Bagan Alur Kerangka Berfikir Penelitian**



### 3.2. Pengembangan Hipotesis

#### 3.2.1. Pengaruh Rotasi Auditor terhadap Independensi Auditor

Rotasi auditor merupakan pergantian auditor untuk mengaudit suatu perusahaan. Rotasi auditor dapat bersifat *voluntary* (sukarela) atau *mandatory* (wajib). Rotasi auditor yang bersifat *voluntary* terjadi jika perusahaan (klien) dengan sukarela mengganti auditornya sendiri sedangkan rotasi auditor secara *mandatory* terjadi karena adanya pergantian auditor yang disebabkan oleh peraturan. Di Indonesia, rotasi auditor wajib dilakukan berdasarkan Undang-undang No.5 Tahun 2011 dan PP 20/2015 yang menyatakan bahwa akuntan publik hanya diperbolehkan mengaudit klien selama 5 tahun buku berturut-turut.

Isu tentang rotasi audit ini menjadi topik yang selalu diperbincangkan karena rotasi auditor erat kaitannya dengan independensi. Rotasi auditor diklaim sebagai salah satu cara untuk meningkatkan independensi karena dengan adanya batasan untuk mengaudit suatu klien maka dapat menurunkan kedekatan antara auditor dengan klien sehingga dapat menjaga independensi seorang auditor. Penelitian tentang rotasi auditor yang dilakukan oleh Chi, *et al* (2009) menemukan bahwa rotasi auditor yang digunakan untuk memitigasi dampak *audit tenure* dapat meningkatkan kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa rotasi auditor dapat mengurangi kedekatan dan keakraban dengan klien yang diduga dapat menurunkan sikap skeptis dan independensinya. Sedangkan, Coyle (2010) yang meneliti 20 KAP dan melakukan interview kepada regulator menunjukkan bahwa rotasi audit merupakan salah satu cara untuk meningkatkan independensi auditor. Hasil penelitian Mostafa dan Hussien (2010) juga menunjukkan bahwa masih rendahnya independensi auditor di Mesir sehingga rotasi auditor menjadi wajib untuk dilakukan dalam rangka meningkatkan independensi yang pada akhirnya dapat meningkatkan kualitas audit.





Berdasarkan paparan diatas, dapat disimpulkan bahwa independensi seorang auditor akan terjaga jika perusahaan melakukan rotasi/pergantian auditor. Hal ini sejalan dengan teori atribusi yang menyatakan bahwa perilaku seseorang dipengaruhi oleh dua faktor yaitu faktor internal dan faktor eksternal. Rotasi auditor merupakan salah satu faktor eksternal yang mempengaruhi independensi seorang auditor ketika melakukan audit. Seperti yang diungkapkan oleh Coyle (2010) bahwa laporan audit merupakan hasil final dari proses audit dimana selama proses audit berlangsung, sangatlah mungkin perilaku auditor dipengaruhi oleh klien ketika melakukan negosiasi sehingga akan mempengaruhi *professional judgement* yang dihasilkannya dan menurunkan independensinya, sehingga dihipotesiskan sebagai berikut:

**H<sub>1</sub>: Rotasi auditor berpengaruh positif terhadap independensi auditor**

### 3.2.2 Pengaruh Rotasi Audit Terhadap Kualitas Audit dengan Independensi

sebagai Variabel *Intervening*

Rotasi auditor juga memiliki pengaruh terhadap kualitas audit melalui independensi. Hal ini didukung oleh penelitian Tobi, *et al* (2016) yang berhasil memberikan bukti empiris bahwa rotasi auditor berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit melalui independensi. Artinya, jika KAP melakukan pergantian auditor maka kemungkinan terjaganya independensi seorang auditor semakin tinggi sehingga auditor akan menunjukkan *performance* yang baik selama proses audit sehingga kualitas audit yang dihasilkan juga tinggi. Menurut teori atribusi, rotasi auditor dapat dikategorikan sebagai faktor eksternal yang dapat memengaruhi perilaku auditor karena rotasi auditor diatur dalam regulasi yang mewajibkan setiap perusahaan untuk mengganti auditor maksimal 5 tahun berturut-turut. Dalam hal ini, rotasi auditor sebagai faktor eksternal akan



berpengaruh secara tidak langsung terhadap perilaku auditor dalam menghasilkan audit yang berkualitas. Sehingga dapat disimpulkan bahwa kualitas akan semakin meningkat jika auditor menjaga independensinya sedangkan independensi akan terjaga jika perusahaan melakukan pergantian auditor untuk mengaudit perusahaannya.

Coyle (2010) memberikan bukti empiris rotasi audit merupakan salah satu cara untuk meningkatkan independensi auditor. Berbeda dengan Coyle (2010) dan Tobi, *et al* (2016), Velte dan Stiglbauer (2012) tidak menemukan hubungan antara kualitas audit dengan rotasi auditor. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa peningkatan independensi seorang auditor tidak dapat diperoleh hanya dengan melakukan rotasi auditor. Sejalan dengan penelitian Velte dan Stiglbauer (2012), Antonio dan Bazetti (2014) juga tidak dapat menemukan hubungan antara rotasi audit dan kualitas audit di Brazil. Maka dapat dihipotesiskan sebagai berikut:

**H<sub>2</sub>: Rotasi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit dengan independensi sebagai variabel *intervening***

### 3.2.3 Pengaruh *Audit fee* terhadap Independensi Auditor

*Audit fee* merupakan pendapatan yang diperoleh oleh seorang auditor dari klien/perusahaan yang diauditnya dengan memberikan jasa audit. Besarnya *audit fee* bergantung kepada risiko penugasan, kompleksitas tugas, keahlian yang dibutuhkan, dan pertimbangan profesional lainnya. Di Indonesia, penentuan *audit fee* diatur dalam PP No.2 tahun 2016 tentang penentuan imbalan jasa audit laporan keuangan Bab 2 pasal 4 yang menyatakan bahwa ketika memberikan jasa audit, akuntan publik atau KAP berhak untuk mendapatkan imbalan jasa berdasarkan kesepakatan antara akuntan publik dengan kliennya yang tertuang dalam perikatan. Besaran imbalan jasa diatur lebih lanjut dalam pasal 5 dimana



besaran tarif imbalan jasa standar per jam disesuaikan dengan tingkatan/level dari masing-masing auditor.

Perusahaan yang memiliki risiko yang tinggi cenderung memilih auditor yang memiliki reputasi yang tinggi sehingga wajar jika KAP akan memberikan tarif *audit fee* yang tinggi pula untuk perusahaan yang memiliki tingkat risiko yang tinggi (Corbella, 2015). Sehingga semakin tinggi *audit fee* yang dibayarkan maka semakin tinggi pula *effort* dan independensi yang dibutuhkan. Hal ini sejalan dengan teori atribusi bahwa perilaku auditor dapat dipengaruhi oleh faktor eksternal berupa *audit fee*. Auditor akan menunjukkan usaha yang lebih baik jika memperoleh *fee* yang pantas. Selain itu, teori agensi menjelaskan bahwa adanya konflik keagenan mengharuskan perusahaan membayar *agency cost* yang tinggi dengan membayar pihak ketiga yaitu auditor. Auditor berperan memediasi hubungan antara prinsipal dan agen karena menurut teori agensi, masing-masing pihak bertindak untuk memaksimalkan kepentingannya sendiri.

Hasil penelitian Corbella, *et al* (2015) yang menguji hubungan antara *audit fee* dengan kualitas audit yang diproksi dengan *Big 4 dan Non-Big 4* menemukan bahwa perusahaan yang diaudit oleh *Big 4* membayar *audit fee* yang lebih tinggi dibandingkan dengan *Non-Big 4*. Selanjutnya, hasil penelitian Ettredge, *et al* (2014) menemukan bahwa tekanan *audit fee* dapat menurunkan independensi auditor sehingga menurunkan kualitas audit yang dihasilkannya. Auditor harus tetap mempertahankan profesionalitasnya tanpa dipengaruhi oleh tekanan *audit fee* yang dibayarkan oleh klien. Berdasarkan uraian diatas maka semakin tinggi *audit fee* yang diterima oleh auditor diharapkan semakin tinggi pula auditor menjaga independensinya, sehingga dihipotesiskan sebagai berikut:

**H<sub>3</sub>: *Audit fee* berpengaruh positif terhadap independensi auditor**



### 3.2.4 Pengaruh *audit fee* terhadap kualitas audit dengan independensi sebagai variabel *intervening*

Dalam teori agensi, dikenal adanya *agency problems*/konflik kepentingan antara agen dan prinsipal. Konflik kepentingan tersebut mendorong kebutuhan pihak prinsipal akan adanya pihak ketiga yang independen (dalam hal ini adalah auditor) yang akan menilai kewajaran laporan keuangan yang dibuat dalam bentuk angka-angka akuntansi yang dibuat oleh agen agar dapat meminimalisir konflik yang terjadi diantara pihak-pihak yang berkepentingan. Auditor yang ditunjuk diharuskan memiliki independensi sehingga dapat menjembatani kepentingan dari prinsipal dan agen. Sehingga prinsipal dapat mengetahui kondisi yang sebenarnya dari perusahaannya serta dapat menilai kinerja dari agen, sementara agen akan mendapatkan kompensasi/bonus sesuai dengan kinerjanya.

Konsekuensi adanya *agency problem* ini, pihak prinsipal harus mengeluarkan biaya/*agency cost* yang cukup tinggi untuk membayar auditor untuk memeriksa kewajaran laporan keuangan perusahaan. Besarnya *Audit fee* yang dibayarkan oleh perusahaan bergantung pada kompleksitas tugas serta risiko yang dihadapi oleh auditor ketika melakukan audit. Semakin tinggi *audit fee* yang dibayarkan oleh perusahaan maka semakin tinggi pula kualitas audit yang dihasilkan. Hasil penelitian Ettredge, *et al* (2014) menemukan bahwa tekanan *audit fee* dapat menurunkan independensi auditor sehingga menurunkan kualitas audit yang dihasilkannya. Auditor harus tetap mempertahankan profesionalitasnya tanpa dipengaruhi oleh tekanan *audit fee* yang dibayarkan oleh klien. Akan tetapi, Yuniarti (2011) membuktikan bahwa *audit fee* berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit. *Audit fee* yang lebih tinggi akan meningkatkan kualitas audit, karena *audit fee* yang diperoleh dalam satu



tahun dan estimasi biaya operasional yang dibutuhkan untuk melaksanakan proses audit dapat meningkatkan kualitas audit. Nindita dan Siregar (2012) juga menemukan bahwa manajer perusahaan yang rasional tidak akan memilih auditor yang berkualitas tinggi dan membayar *fee* yang tinggi apabila kondisi perusahaan yang tidak baik. Sedangkan, Gammal (2012) membuktikan bahwa perusahaan multinasional dan bank-bank di Lebanon lebih memilih untuk membayar *audit fee* yang bernominal besar dengan alasan yaitu mereka lebih mencari auditor yang dapat menghasilkan laporan audit yang berkualitas.

Patrick, *et al* (2017) melakukan telaah terhadap beberapa literatur terkait hubungan independensi dan kualitas audit. Hasil reviewnya menunjukkan bahwa independensi auditor merupakan salah satu determinan penting yang mempengaruhi kualitas audit. Review tersebut dilakukan di negara di Nigeria khususnya di sektor perbankan. Hasil penelitian juga merekomendasikan agar menginvestigasi lebih lanjut hubungan antara independensi auditor dan kualitas audit di luar negara Nigeria. Hasil penelitian ini didukung oleh penelitian yang dilakukan oleh Zamzami (2017) yang menemukan bahwa independensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Namun, pada penelitian ini tidak berhasil membuktikan hubungan antara *audit fee* dan kualitas audit.

Berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Zamzami, *et al* (2017), Rahman, *et al* (2017) berhasil membuktikan bahwa *audit fee* berpengaruh terhadap kualitas audit. Penelitian dilakukan di Nigeria dengan menggunakan sampel perusahaan semen yang listing di bursa efek Nigeria mulai tahun 2010-2015. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kualitas audit dipengaruhi oleh *audit fee*, yang berarti bahwa semakin tinggi *audit fee* yang dibayarkan oleh klien maka semakin tinggi pula kualitas audit yang dihasilkan.

Tobi, *et al* (2016) juga melakukan penelitian di Nigeria tentang hubungan *audit fee*, rotasi auditor dan kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa



*audit fee* dan rotasi auditor memiliki pengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit. Hasil penelitian ini merekomendasikan untuk meningkatkan independensi auditor dengan cara melakukan rotasi auditor, memperpendek *audit tenure* dan memberikan fee yang pantas. Dari uraian tersebut, maka dihipotesiskan sebagai berikut:

**H<sub>4</sub>: *Audit fee* berpengaruh positif terhadap kualitas audit dengan independensi sebagai variabel *intervening***

### 3.2.5 Pengaruh independensi auditor terhadap kualitas audit

Profesi auditor sangat erat kaitannya dengan sikap independen. Independensi merupakan sikap yang objektif, tidak memihak dan tidak bias. Arens, *et al.* (2015) membagi independensi dalam dua kategori, yaitu independensi dalam berpikir (*independence in minds*) dan independensi dalam penampilan (*independence in appearance*). Independensi dalam pikiran mencerminkan pikiran auditor yang memungkinkan audit dilaksanakan dengan sikap yang tidak bias. Independensi dalam berpikir merupakan persyaratan yang lama bahwa anggota harus independen dalam fakta. Sedangkan independensi dalam penampilan adalah interpretasi dari *independence in fact*. Bila auditor independen dalam fakta tetapi pemakai yakin bahwa ketika auditor menjadi penasihat untuk klien, sebagian besar nilai dari fungsi audit telah hilang.

Dari sudut pandang teori agensi, profesi auditor memiliki peran yang sangat penting untuk meminimalisir konflik keagenan yang timbul antara prinsipal dan agen. Teori agensi yang dicetuskan oleh Jensen dan Meckling (1976) menjelaskan tentang hubungan keagenan antara prinsipal sebagai pemilik atau pemegang saham dan manajer yang bertindak sebagai agen. Manajer dikontrak oleh prinsipal dengan harapan bekerja untuk kepentingan prinsipal dan bertanggung jawab kepada prinsipal. Jika agen dan prinsipal bekerja dan



memiliki tujuan yang sama yaitu memaksimalkan nilai perusahaan, maka dapat dikatakan bahwa agen bertindak sesuai dengan kepentingan prinsipal.

Namun, pada kenyataannya agen tidak selalu bertindak untuk kepentingan prinsipal. Agen diasumsikan selalu berupaya untuk memaksimalkan kepentingannya sendiri sehingga timbul konflik keagenan. Adanya konflik keagenan tersebut mendorong kebutuhan pihak prinsipal akan adanya pihak ketiga yang independen (dalam hal ini adalah auditor) yang akan menilai kewajaran laporan keuangan yang dibuat dalam bentuk angka-angka akuntansi yang dibuat oleh agen agar dapat meminimalisir konflik yang terjadi diantara pihak-pihak yang berkepentingan. Auditor yang ditunjuk diharuskan memiliki independensi sehingga dapat menjembatani kepentingan dari prinsipal dan agen.

Independensi diduga berpengaruh terhadap kualitas audit. Semakin tinggi independensi seorang auditor maka akan semakin tinggi pula kualitas audit yang dihasilkannya. Sebaliknya, jika auditor tidak independen maka auditor tidak akan menghasilkan audit yang berkualitas karena kemungkinan auditor tidak serius dalam menemukan dan mengidentifikasi kesalahan-kesalahan/kecurangan yang material. Walaupun kecurangan tersebut ditemukan, kemungkinan besar auditor tidak akan melaporkannya.

Patrick, *et al* (2017) melakukan telaah terhadap beberapa literatur terkait hubungan independensi dan kualitas audit. Hasil reviewnya menunjukkan bahwa independensi auditor merupakan salah satu determinan penting yang mempengaruhi kualitas audit. Review tersebut dilakukan di negara di Nigeria khususnya di sektor perbankan. Hasil penelitian juga merekomendasikan agar menginvestigasi lebih lanjut hubungan antara independensi auditor dan kualitas audit di luar negara Nigeria. Hasil penelitian ini didukung juga oleh penelitian yang dilakukan oleh Zamzami (2017) yang menemukan bahwa independensi







## BAB IV METODE PENELITIAN

### Jenis penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kuantitatif dan dikategorikan sebagai *explanatory research*, yaitu penelitian yang menjelaskan hubungan kausal antara variabel-variabel penelitian melalui pengujian hipotesis.

Penelitian ini memfokuskan pada hubungan kausal/sebab-akibat dengan tujuan untuk mengetahui pengaruh langsung dan pengaruh tidak langsung suatu variabel dari variabel eksogen (independen) terhadap variabel endogen (dependen). Variabel eksogen dalam penelitian ini yaitu rotasi audit dan *audit fee* sedangkan variabel endogen yaitu independensi auditor dan kualitas audit.

### Populasi dan Sampel

Populasi penelitian ini adalah seluruh auditor se-Indonesia yang tersebar pada 525 KAP (menurut data PPPK terdapat 1299 akuntan publik yang telah memperoleh izin dari Menteri Keuangan) diberbagai provinsi di Indonesia. Penelitian ini menggunakan sebagian dari populasi untuk dijadikan sebagai subjek penelitian/dijadikan sampel. Pengambilan sampel menggunakan metode *snowball sampling*. Metode ini dipilih dikarenakan tidak adanya data pasti terkait jumlah auditor di Indonesia (data yang tersedia adalah data akuntan publik yang telah memperoleh izin dari Menteri Keuangan). Penelitian ini menggunakan *path analysis* sehingga ukuran sampel minimal adalah 10 kali jumlah variabel sebagai persyaratan dapat dilakukan analisis (Solimun, 2007). Berdasarkan jumlah variabel pada penelitian ini maka jumlah sampel minimal sebanyak 40 agar bisa dilakukan analisis.



### Teknik pengumpulan data

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder dan data primer. Data sekunder diperoleh dari website Pusat Pembinaan Profesi Keuangan (PPPK) Kementerian Keuangan bulan Mei 2016 yang sebelumnya dikenal dengan PPAJP untuk memperoleh data jumlah KAP se-Indonesia sedangkan data primer merupakan data yang langsung diperoleh dari subjek yaitu auditor. Pengumpulan data diperoleh dengan menggunakan kuesioner. Dasar pertimbangan penggunaan kuesioner untuk pengumpulan data karena faktor efisiensi dan efektivitas dalam penggunaannya. Penggunaan kuesioner ini dipergunakan untuk mengumpulkan data rotasi auditor, independensi auditor, *audit fee* dan kualitas audit. Pengisian kuesioner dilakukan dengan menggunakan *Google Form* (GF) yang disebar dengan mengirim tautan melalui *messenger* atau dengan mengirim kuesioner melalui *e-mail*.

Peneliti mengirimkan kuesioner-kuesioner memanfaatkan jaringan auditor di beberapa wilayah di Indonesia. Kuesioner dikirim menggunakan *e-mail* atau dengan mengirim tautan GF melalui *messenger* kepada beberapa perwakilan auditor di beberapa kota di Indonesia, kemudian auditor tersebut akan mendistribusikan kuesioner-kuesioner tersebut kepada auditor-auditor di KAP yang sama atau di KAP lain yang berada dalam satu kota/wilayah. Mereka diinstruksikan untuk menjawab daftar pertanyaan/kuesioner yang telah disiapkan dan dimohon untuk mengisinya dengan jujur dan tanpa diwakili. Dalam upaya memperoleh keakuratan data yang dikumpulkan maka hasil uji coba instrumen penelitian ini perlu diuji keakuratannya dengan menggunakan uji validitas dan uji reliabilitas.



## Uji Validitas

Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner. Suatu kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut. Dengan kata lain, validitas menunjukkan sejauh mana alat pengukur itu dapat mengukur apa yang ingin diukur dan dapat mengungkapkan data variabel yang diteliti secara tepat (Ghozali, 2007: 45).

Validitas konstruk menunjukkan seberapa baik hasil yang diperoleh dari suatu penggunaan suatu pengukuran sesuai teori-teori yang digunakan untuk mendefinisikan suatu konstruk. Korelasi yang kuat antara konstruk dan item-item pertanyaannya dan hubungan yang lemah dengan variabel lainnya merupakan salah satu cara untuk menguji validitas konstruk (*construct validity*). Uji validitas dilakukan dengan menggunakan formula *Pearson Product Moment* (Hartono dan Abdillah, 2009: 59).

Hasil uji validitas akan memperoleh pengakuan yang berbeda-beda menurut masing-masing *item*. Pernyataan pengakuan valid berdasarkan taraf kepercayaan 95% atau peluang ralat (probabilitas) sebesar 5% sehingga apabila koefisien validitas (koefisien korelasi) yang dihasilkan dengan probabilitas lebih kecil dari 5% ( $p < 0,05$ ), maka item dinyatakan valid. Artinya item tersebut berkualifikasi validitas yang akurat dan meyakinkan. Sebaliknya apabila koefisien validitas (koefisien korelasi) yang dihasilkan dengan probabilitas lebih besar sama dengan dari 5% ( $p \geq 0,05$ ), maka item instrumen dinyatakan tidak valid dan akan digugurkan atau diperbaiki dalam model analisis selanjutnya. Artinya item tersebut berkualifikasi validitas yang kurang akurat dan tidak meyakinkan.

Sumber yang lainnya juga menyebutkan bahwa jika korelasi antar item tersebut berada diatas 0,30 maka item-item pernyataan dinyatakan valid.



### Uji Reliabilitas

Reliabilitas adalah alat untuk mengukur suatu kuesioner yang merupakan indikator suatu variabel atau konstruk. Suatu kuesioner dikatakan reliabel atau handal jika jawaban seseorang terhadap pernyataan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu. Reliabilitas merupakan indeks yang menunjukkan sejauh mana alat pengukur dapat diandalkan atau dengan kata lain menunjukkan konsistensi dalam mengukur gejala yang sama.

Keandalan konsistensi antara *item* merupakan pengujian konsistensi jawaban responden atas semua *item* yang diukur. Sampai tingkat dimana *item-item* merupakan ukuran dari konsep yang sama dan akan berkorelasi satu sama lain. Uji reliabilitas yang paling populer adalah koefisien *Alpha Cronbach*. Suatu instrumen dikatakan reliabel bila memiliki koefisien keandalan atau alpha sebesar 0,6 atau lebih. Semakin tinggi koefisien, semakin baik instrumen pengukuran (Sekaran, 2006: 42).

### Definisi Operasional

Variabel dalam penelitian ini terdiri dua variabel eksogen yaitu rotasi auditor dan audit fee sedangkan variabel endogen terdiri dari independensi auditor dan kualitas audit.

#### 1. Variabel Kualitas Audit

Kualitas audit merupakan probabilitas seorang auditor dapat menemukan dan melaporkan pelanggaran pada sistem akuntansi klien. Kualitas audit dalam penelitian ini diukur menggunakan indikator yang dikembangkan oleh IFAC (2015) yang terdiri dari input (*engagement*), proses (pelaksanaan audit) dan output (*judgement*/pemberian opini). Skala pengukuran untuk variabel independensi auditor menggunakan skala interval yaitu sangat setuju, setuju, kurang setuju dan tidak setuju.





tujuan untuk mengetahui pengaruh langsung maupun tidak langsung beberapa variabel eksogen (bebas) terhadap variabel endogen (terikat).

Beberapa asumsi-asumsi *path analysis* sebagai berikut: (1) hubungan antar variabel bersifat linear dan normal. Normalitas dilakukan untuk menguji kenormalan sebuah data yakni apakah dalam sebuah model regresi, variabel dependen dan variabel independen ataupun keduanya mempunyai distribusi normal atau tidak; (2) hanya sistem aliran kausal ke satu arah artinya tidak ada arah kausalitas yang berbalik; (3) variabel terikat (endogen) minimal dalam skala ukur interval; (4) *observed variables* diukur tanpa kesalahan (instrumen pengukuran valid dan reliabel) artinya variabel yang diteliti dapat diobservasi secara langsung; (5) model yang dianalisis dispesifikkan (diidentifikasi) dengan benar berdasarkan teori-teori dan konsep-konsep yang relevan artinya teori yang diuji dibangun berdasarkan kerangka teoritis tertentu yang mampu menjelaskan hubungan kausalitas antar variabel yang diteliti (Riduwan dan Kuncoro, 2006: 2).

Prosedur pengujian hipotesis

Dalam penelitian ini, teknik analisis jalur digunakan dalam menguji besarnya pengaruh langsung dan pengaruh tidak langsung yang ditunjukkan oleh koefisien jalur pada setiap diagram jalur dari hubungan kausal antar variabel  $X_1$ ,  $X_2$ ,  $Y$  dan  $Z$ . Analisis korelasi dan regresi merupakan dasar dari perhitungan koefisien jalur.

Langkah-langkah menguji *path analysis* menurut Riduwan dan Kuncoro (2006: 116) adalah sebagai berikut:

- a. Merumuskan hipotesis dan persamaan struktural
- b. Menghitung koefisien jalur yang didasarkan pada koefisien regresi
- c. Menghitung koefisien jalur secara simultan
- d. Menghitung koefisien jalur secara individu



e. Meringkas dan menyimpulkannya

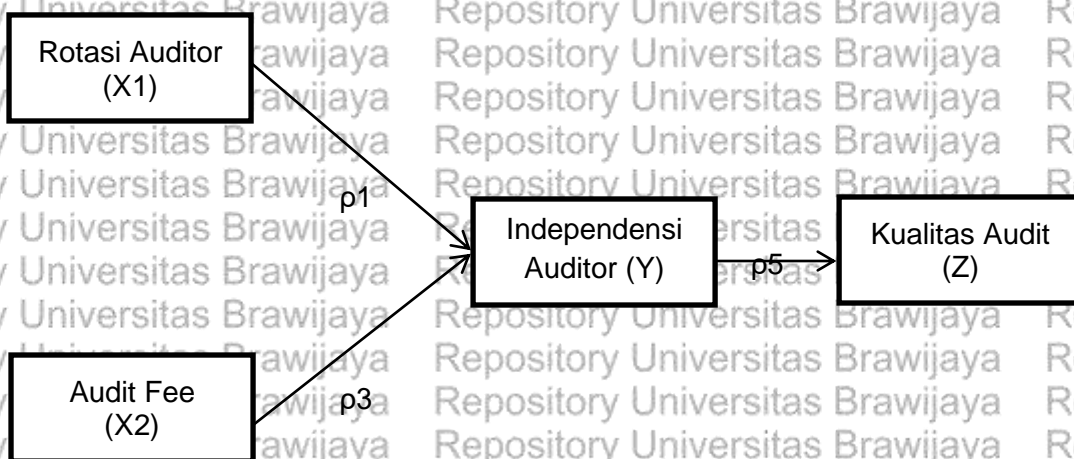
Kaidah pengujian signifikansi 0.05 lebih kecil atau sama dengan nilai probabilitas sig (  $0.05 \leq sig$  ), maka  $H_a$  diterima dan  $H_o$  ditolak artinya signifikan.

Dan kaidah pengujian signifikansi 0.05 lebih kecil atau sama dengan nilai probabilitas sig (  $0.05 \geq sig$  ), maka  $H_a$  ditolak dan  $H_o$  diterima artinya tidak signifikan.

Pengaruh langsung diambilkan dari *standardize coefficients (beta)* dan diberi simbol  $\rho_{yix}$ . Sedangkan pengaruh tidak langsung merupakan perkalian antar  $\rho_{yix}$ . Pengaruh total merupakan penjumlahan dari pengaruh langsung dan pengaruh tidak langsung. Berdasarkan *diagram path* di atas, nilai  $\rho$  merupakan nilai *standardized coefficient (beta)*, maka dapat ditentukan pola hubungan sebagai berikut:

Gambar 4.1.

**Model Analisis Jalur**



Berdasarkan model penelitian diatas, maka persamaannya adalah sebagai berikut (Riduwan dan Kuncoro, 2006):

$$Y = \rho Y X_1 + \rho Y X_2 + \epsilon_1$$







## BAB V HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Pada bab ini akan disajikan profil data penelitian dan proses menganalisis data untuk menjawab penelitian dan hipotesis yang telah diajukan pada bab sebelumnya.

### 5.1. Proses Pengumpulan Data

Penelitian ini dilakukan pada Kantor Akuntan Publik di Indonesia.

Penyebaran kuesioner dilakukan dari tanggal 12 November 2017 sampai dengan tanggal 27 Desember 2017. Penyebaran kuesioner dilakukan dengan mengirim

kuesioner melalui *mail* dan mengirim tautan *google form* (GF) melalui *messenger*. Peneliti menghubungi Kantor Akuntan Publik yang dituju untuk memastikan bahwa kuesioner yang dikirim via *e-mail* sampai kepada KAP terkait.

Berdasarkan hasil konfirmasi dengan KAP ternyata terdapat banyak KAP yang menyatakan bahwa kuesioner tidak dapat segera direspon karena kesibukan auditor mengaudit di luar kota (sedang dalam *peak season*).

Hasil pengumpulan kuesioner yang telah diisi oleh responden dapat digambarkan pada tingkat distribusi sebagai berikut:

Tabel 5.1

#### Distribusi dan tingkat pengembalian kuesioner

No.	Keterangan	Jumlah Kuesioner
1	Kuesioner yang kembali via <i>e-mail</i>	30
2	Kuesioner yang kembali via <i>messenger</i> ( <i>Google Form</i> )	80



3	Kuesioner yang tidak diisi lengkap	(20)
4	Kuesioner yang diolah	90

Sumber: Data primer yang diolah

Berdasarkan tabel di atas dapat diketahui bahwa jumlah kuesioner yang berhasil diisi oleh responden adalah sebanyak 110 angket namun hanya 90 angket yang dapat diolah karena 20 angket yang kembali tidak diisi dengan lengkap oleh responden sehingga tidak diikutkan dalam pengolahan data.

## 5.2. Karakteristik Responden

Karakteristik responden yang dipandang perlu untuk diuraikan dalam penelitian ini terdiri atas: jenis kelamin, umur, jabatan di KAP, lama bekerja di KAP dan tingkat pendidikan responden. Berikut ini adalah tabel tentang karakteristik responden berupa jenis kelamin:

**Tabel 5.2**  
**Responden berdasarkan jenis kelamin**

Kriteria	Frekuensi	Persentase (%)
Laki-laki	52	58%
Perempuan	38	42%
Total	90	100%

Sumber: Data primer yang diolah

Tabel di atas menunjukkan bahwa responden dalam penelitian ini terdiri dari laki-laki sebanyak 52 orang (58%) dan 38 orang perempuan (42%). Hal ini menunjukkan bahwa sebagian besar responden berjenis kelamin laki-laki.



Tabel 5.3

Responden berdasarkan Umur

Keterangan	Minimum	Maksimum	Mean
Umur	20,00	40,00	29,00 (tahun)

Sumber: Data primer yang diolah

Tabel di atas menunjukkan bahwa umur responden yang terendah adalah 20 tahun dan yang tertinggi adalah 40 tahun. Sedangkan rata-rata umur responden adalah 29 tahun. Hal ini menunjukkan bahwa rata-rata auditor yang menjadi responden penelitian dapat dikategorikan masih muda (level junior/semi senior).

Tabel 5.4

Responden berdasarkan tingkat pendidikan

Kriteria	Frekuensi	Persentase (%)
Diploma	3	3,3%
S1 (Sarjana)	86	95,5%
S2 (Pascasarjana)	1	1,2%
Total	90	100%

Sumber: Data primer yang diolah



Berdasarkan tabel di atas menunjukkan bahwa responden dengan tingkat pendidikan diploma sebanyak 3 auditor (3,3%), S1 (Sarjana) sebanyak 86 auditor (95,5%) dan S2 (Pascasarjana) sebanyak 1 auditor (1,2%). Hal ini menunjukkan bahwa sebagian besar responden memiliki tingkat pendidikan S1 (Sarjana).

**Tabel 5.5**  
**Responden berdasarkan Level**

Kriteria	Frekuensi	Persentase (%)
Senior	2	2,2%
Junior/semi-senior	88	97,7%
Total	90	100%

Sumber: Data primer yang diolah

Berdasarkan tabel di atas dapat diketahui bahwa banyaknya senior auditor adalah 2 orang (2,2%) dan junior auditor sebanyak 88 orang (97,7%). Hal ini menunjukkan bahwa lebih dari 50% responden adalah junior auditor.

**Tabel 5.6**  
**Responden berdasarkan lama bekerja**

Keterangan	Minimum	Maksimum	Mean
Lama bekerja (bulan)	12,00	36,00	23,00 (bulan)



Sumber: Data primer yang diolah

Berdasarkan tabel di atas dapat diketahui bahwa rata-rata lama bekerja auditor yang menjadi responden penelitian adalah 1 tahun, 1 bulan sedangkan auditor memiliki pengalaman kerja paling rendah yaitu 1 tahun dan paling tinggi 3 tahun.

### 5.3. Deskripsi Jawaban Responden

Variabel yang dideskripsikan meliputi variabel rotasi audit (X1), *audit fee* (X2), independensi (Y1) dan kualitas audit (Y2).

#### 5.3.1. Variabel Kualitas Audit

Variabel kualitas audit diukur dengan menggunakan indikator yang dikembangkan oleh IFAC (2015) yang terdiri dari input (*engagement*), proses (pelaksanaan audit) dan output (*judgement*/pemberian opini). Berdasarkan hasil analisis diketahui bahwa data tertinggi yaitu 68 dan terendah 49 sehingga panjang interval adalah (nilai tertinggi-nilai terendah/jumlah kelas interval). Secara ringkas hasil analisis deskriptif dapat dilihat sebagai berikut.

Tabel 5.7

#### Deskripsi variabel kualitas audit

No	Klasifikasi	Interval Kelas	Frekuensi	Presentase
1	Sangat Tinggi	64 – 68	42	46,9%
2	Tinggi	59 – 63	24	26,4%
3	Rendah	54 – 58	21	23,4%



Repository Universitas Brawijaya	Repository Universitas Brawijaya	Repository Universitas Brawijaya	Repository Universitas Brawijaya
Repository Universitas Brawijaya	Repository Universitas Brawijaya	Repository Universitas Brawijaya	Repository Universitas Brawijaya
Repository Universitas Brawijaya	Repository Universitas Brawijaya	Repository Universitas Brawijaya	Repository Universitas Brawijaya
Repository Universitas Brawijaya	Repository Universitas Brawijaya	Repository Universitas Brawijaya	Repository Universitas Brawijaya
Repository Universitas Brawijaya	Repository Universitas Brawijaya	Repository Universitas Brawijaya	Repository Universitas Brawijaya
Reposit	4	Sangat Rendah	49 – 53
Reposit			3
Reposit			3,3%
Reposit		<b>Jumlah</b>	<b>31</b>
Reposit			<b>100%</b>

Sumber: Data yang diolah

Tabel di atas menunjukkan bahwa kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor ketika melakukan audit sangat tinggi yaitu sebesar 46,9%.

### 5.3.2. Variabel Rotasi Audit

Variabel rotasi audit diukur dengan seberapa sering auditor dirotasi. Secara ringkas hasil analisis deskriptif dapat dilihat sebagai berikut:

**Tabel 5.8**

**Deskripsi variabel rotasi audit**

Kriteria	Frekuensi	Persentase (%)
Tidak dirotasi	52	57,78
Dirotasi	38	42,22
<b>Total</b>	<b>90</b>	<b>100</b>

Sumber: Data primer diolah

Berdasarkan tabel di atas dapat diketahui bahwa jumlah auditor yang menjadi responden yang pernah mengalami rotasi adalah 38 auditor (42,22% dari 90 auditor yang menjadi responden).

### 5.3.3. Variabel Audit fee

Variabel *audit fee* diukur dengan jumlah gaji yang diterima oleh seorang auditor. Secara ringkas hasil analisis deskriptif dapat dilihat sebagai berikut:

**Tabel 5.9**

**Deskripsi variabel *audit fee***



Keterangan	Minimum	Maksimum	Mean
Audit fee (Rp)	1.500.000	5.000.000	2.603.333

Sumber: Data primer yang diolah

Tabel di atas menunjukkan bahwa rata-rata gaji auditor yang paling rendah yaitu Rp 1.500.000 dan gaji paling tinggi sebesar Rp 5.000.000 sedangkan rata-rata *audit fee* yang diterima oleh auditor yaitu sebesar Rp 2.603.333.

#### 5.3.4. Variabel Independensi Auditor

Variabel Independensi Auditor diukur dengan indikator yang dikembangkan oleh Mautz dan Sharaf (1993) yaitu *programing independence*, *investigative independence* dan *reporting independence*. Berdasarkan hasil analisis diketahui bahwa data tertinggi yaitu 40 dan terendah 22 sehingga panjang interval adalah (nilai tertinggi-nilai terendah/jumlah kelas interval). Secara ringkas hasil analisis deskriptif dapat dilihat sebagai berikut:

Tabel 5.10

#### Deskripsi variabel Independensi Auditor

No	Klasifikasi	Interval Kelas	Frekuensi	Presentase
1	Sangat Tinggi	36 – 40	42	46,9%
2	Tinggi	31 – 35	24	26,4%
3	Rendah	26 – 30	21	23,4%
4	Sangat Rendah	21 – 25	3	3,3%
<b>Jumlah</b>			<b>31</b>	<b>100%</b>



Sumber: Data primer yang diolah

Tabel di atas menunjukkan bahwa independensi auditor sangat tinggi, dibuktikan dengan nilai angket sebesar 46,9% berada pada klasifikasi sangat tinggi dengan frekuensi sebesar 42. Hal ini dapat disimpulkan bahwa auditor memiliki independensi yang sangat tinggi ketika melakukan audit.

5.4. Uji Instrumen Penelitian

5.4.1. Uji Validitas

Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner. Suatu kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut. Hasil uji SPSS menunjukkan bahwa semua item pernyataan valid. Berikut ini disajikan hasil uji validitas untuk variable independensi auditor.

Tabel 5.11

Hasil pengujian validitas instrumen independensi auditor

Item	Korelasi	Sig	Keterangan
Pernyataan	Pearson		
1	0,709	0,000	Valid
2	0,779	0,000	Valid
3	0,719	0,000	Valid
4	0,699	0,000	Valid
5	0,735	0,000	Valid
6	0,702	0,000	Valid
7	0,573	0,001	Valid
8	0,757	0,000	Valid







Berdasarkan hasil uji validitas untuk variable independensi auditor dan kualitas audit diketahui bahwa semua item pernyataan valid sehingga dengan demikian data yang digunakan sudah dapat mengungkapkan data variabel yang diteliti secara tepat.

#### 5.4.2. Uji Reliabilitas

Reliabilitas adalah alat untuk mengukur suatu kuesioner yang merupakan indikator suatu variabel atau konstruk. Suatu kuesioner dikatakan reliabel atau handal jika jawaban seseorang terhadap pernyataan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu. Hasil perhitungan reliabilitas instrument dengan menggunakan Alpha Cronbach yang ditunjukkan dalam tabel dibawah ini:

Tabel 5.13

#### Uji Reliabilitas

Variabel	Alpha Cronbach	Keterangan
Independensi Auditor	0,766	Reliabel
Kualitas Audit	0,873	Reliabel

Sumber: Data yang diolah

Tabel di atas menunjukkan bahwa variabel independensi auditor dan kualitas audit memiliki reliabilitas yang tinggi. Hal ini ditunjukkan dengan alpha cronbach 0,766 untuk variabel independensi auditor dan 0,873 untuk variabel kualitas audit lebih besar dari 0,6. Ini mengindikasikan bahwa instrumen dari kedua variabel tersebut memiliki keandalan atau reliabilitas yang tinggi. Dengan demikian instrumen dalam penelitian ini telah memenuhi kelayakan reliabilitas.



### 5.5. Uji Normalitas

Uji normalitas dilakukan untuk menguji kenormalan sebuah data yakni apakah dalam sebuah model regresi, mempunyai distribusi normal atau tidak. Model distribusi yang baik adalah distribusi data normal atau mendekati normal.

**Gambar 5.14**  
**Uji Normalitas**

#### One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Kualitas_Audit
N		30
Normal Parameters <sup>a</sup>	Mean	60.8000
	Std. Deviation	7.01427
Most Extreme Differences	Absolute	.204
	Positive	.152
	Negative	-.204
Kolmogorov-Smirnov Z		1.118
Asymp. Sig. (2-tailed)		.164

a. Test distribution is Normal.

Berdasarkan pada gambar di atas dapat diketahui bahwa nilai sig 0,164 lebih besar dari 5% (0,05) yang artinya model regresi tersebut memenuhi asumsi normalitas.

### 5.6. Pengujian Hipotesis

#### 5.6.1. Pengujian Hipotesis 1, Hipotesis 3

Tabel 5.15

Pengujian Model Persamaan 1

Variabel	B	t hitung	Sig
<b>independen</b>			
X1	1,082	1,106	0,272
X2	0,965	0,582	0,002

Variabel dependen : Independensi (Y)

R square : 0,018

Sig : 0,463

Sumber: Data primer yang diolah

Hipotesis pertama yang diajukan dalam penelitian ini adalah terdapat pengaruh langsung antara rotasi audit (X1) terhadap independensi auditor (Y1).

Berdasarkan tabel di atas dapat diketahui bahwa nilai t hitung sebesar 1,106 dengan signifikansi 0,272 lebih besar daripada nilai *p value* 0,05, sehingga Ho diterima artinya koefisien jalur tidak signifikan. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa rotasi audi tidak berpengaruh terhadap independensi auditor.

Hipotesis ketiga yang diajukan dalam penelitian ini adalah terdapat pengaruh langsung antara audit fee terhadap independensi auditor. Berdasarkan tabel di atas dapat diketahui bahwa nilai t hitung sebesar 0,582 dengan signifikansi 0,002 lebih kecil daripada nilai *p value* 0,05 sehingga Ho ditolak artinya koefisien jalur



signifikan. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa audit fee berpengaruh terhadap independensi auditor.

Berdasarkan hasil pengujian secara simultan (uji F) menunjukkan bahwa nilai signifikansi sebesar 0,463 lebih besar daripada nilai *p value* 0,05 sehingga  $H_0$  diterima. Artinya, variabel rotasi audit (X1) dan audit fee (X2) secara simultan tidak berpengaruh terhadap independensi auditor (Y). Besarnya kontribusi kedua variabel tersebut rendah sekali hanya sebesar 1,8% dan sisanya sebesar 88,2% dipengaruhi faktor-faktor lain yang tidak dijelaskan dalam penelitian.

5.6.2. Pengujian Hipotesis 5

Tabel 5.15

Pengujian Model Persamaan 2

Variabel	B	t hitung	Sig
<b>independen</b>			
Y1	0,956	4.656	0,000

Variabel dependen : Kualitäts Audit(Y2)

R square : 0,436

F : 21.679

Sumber: Data yang diolah

Hipotesis kelima yang diajukan dalam penelitian ini adalah terdapat pengaruh positif antara independensi auditor terhadap kualitas audit.

Berdasarkan tabel di atas dapat diketahui bahwa nilai t hitung sebesar 4.656 dengan signifikansi 0,000 lebih kecil daripada nilai *p value* 0,05, sehingga  $H_0$  ditolak artinya koefisien jalur signifikan. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa independensi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit.



### 5.6.3. Pengujian Hipotesis 2 dan Hipotesis 4

Hipotesis kedua yang diajukan dalam penelitian ini adalah terdapat terdapat pengaruh positif rotasi auditor terhadap kualitas audit dengan independensi sebagai variabel intervening. Berdasarkan pada tabel 5.14 dapat dilihat bahwa terdapat tidak ada pengaruh langsung antara rotasi audit terhadap independensi auditor yang ditunjukkan dengan signifikansi 0,272 yang lebih besar dari *p value* 0,05. Nilai *standardize coefficient* (Beta) sebesar 1.082 dan terdapat pengaruh langsung antara independensi auditor terhadap kualitas audit dengan nilai Beta sebesar -0,970 sehingga pengaruh total rotasi audit terhadap kualitas audit melalui independensi auditor sebesar -1,049 ( $1.082 \times -0,970$ ). Sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat pengaruh tidak langsung antara rotasi audit terhadap kualitas audit melalui independensi auditor.

Hipotesis keempat yang diajukan dalam penelitian ini adalah terdapat pengaruh tidak langsung antara *audit fee* terhadap kualitas audit melalui independensi auditor sebagai variabel *intervening*. Berdasarkan pada tabel 5.14 dapat dilihat bahwa terdapat pengaruh langsung independensi auditor terhadap kualitas audit dan *audit fee* terhadap independensi auditor sehingga dapat disimpulkan bahwa terdapat pengaruh *audit fee* terhadap kualitas audit melalui independensi auditor sebagai variabel *intervening*. Pengaruh total pengalaman terhadap *ethical judgment* melalui komitmen profesi sebesar 0,922 ( $0,970 \times 0,956$ ).

### 5.7. Pembahasan Hasil Penelitian

Bagian ini merupakan hasil diskusi atas data yang telah diperoleh. Selanjutnya sistematika pembahasan ini disusun secara berurutan dengan mengacu pada rumusan masalah yang diajukan.



### 5.7.1. Pengaruh Langsung Rotasi Auditor Auditor terhadap Independensi Auditor

Hasil penelitian menunjukkan bahwa variabel rotasi auditor tidak berpengaruh terhadap independensi auditor. Hasil ini dapat diinterpretasikan bahwa independensi auditor tidak dipengaruhi oleh adanya rotasi atau tidak. Hal ini berarti bahwa auditor akan tetap menjaga independensinya meskipun tidak ada rotasi. Mautz dan Sharaft (1961) menyatakan bahwa dengan panjangnya hubungan antara auditor dengan kliennya akan memengaruhi independensi auditor karena objektivitas auditor akan menurun seiring dengan berjalannya waktu.

Pada dasarnya, rotasi auditor yang dilakukan oleh KAP diharapkan dapat meningkatkan independensi auditor karena adanya rotasi membantu mengurangi ancaman-ancaman perilaku yang dapat menurunkan independensi sehingga kualitas audit juga dapat menurun. Namun di sisi lain, hasil wawancara dengan beberapa auditor menjelaskan bahwa sangatlah dimungkinkan bagi auditor melewati sesuatu (bukti audit) di tahun pertama mereka melakukan audit sehingga mereka berpendapat bahwa kewajiban rotasi tidaklah diperlukan.

Auditor dituntut untuk memahami usaha bisnis klien secara menyeluruh sebelum melakukan audit dan hal ini tidak dapat dilakukan oleh seorang auditor hanya di awal-awal mereka melakukan audit sehingga auditor yang baru tidak memiliki cukup pengetahuan tentang operasi bisnis klien yang berakibat auditor tersebut tidak dapat mendeteksi salah saji material yang terdapat di laporan keuangan karena kurangnya informasi yang diperoleh. Selain itu, penugasan baru akan meningkatkan costs sehingga akan meningkatkan biaya audit secara keseluruhan dan rotasi menimbulkan risiko pelaksanaan audit di bawah standar karena auditor belum memahami kliennya secara mendalam.

Hasil analisis data secara keseluruhan menunjukkan bahwa mayoritas auditor yang menjadi responden tidak pernah dirotasi ketika melakukan audit



yaitu sebanyak 52 auditor atau sebesar 57,78%. Hal ini dimungkinkan karena responden dalam penelitian ini sebagian besar adalah junior auditor dengan masa kerja kurang dari 2 tahun sehingga belum mengalami pergantian auditor.

Hasil penelitian sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Tobi, *et al* (2016), Velte dan Stiglbauer (2012) yang tidak berhasil menemukan hubungan antara rotasi auditor dengan independensi dan kualitas audit. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa peningkatan independensi seorang auditor tidak dapat diperoleh hanya dengan melakukan rotasi auditor. Sejalan dengan penelitian Velte dan Stiglbauer (2012), Antonio dan Bazetti (2014) juga tidak dapat menemukan hubungan antara rotasi audit dan kualitas audit di Brazil.

Selanjutnya, Mansi, *et al*, (2004) menyatakan bahwa Investor di pasar modal justru mengharapkan auditor dengan pengalaman dan pembelajaran yang lebih lama dengan suatu perusahaan mengingat tingkat risiko yang dihadapi oleh perusahaan juga meningkat sehingga hubungan antara auditor dan klien yang lebih lama lebih diinginkan oleh investor untuk menemukan salah saji material tanpa terlalu menghiraukan menurunnya independensi.

Hasil penelitian tidak mendukung penelitian yang dilakukan oleh Chi, *et al* (2009) yang menemukan bahwa rotasi auditor yang digunakan untuk memitigasi dampak *audit tenure* dapat meningkatkan kualitas audit. Coyle (2010) yang meneliti 20 KAP dan melakukan interview kepada regulator bahwa rotasi audit merupakan salah satu cara untuk meningkatkan independensi auditor dan penelitian Mostafa dan Hussien (2010) tentang perlunya rotasi untuk meningkatkan independensi auditor. Hasil penelitian ini juga bertolak belakang dengan penelitian yang dilakukan oleh Dattin (2017) di Perancis yang menemukan bahwa kewajiban rotasi auditor dapat meningkatkan independensi auditor namun tidak secara signifikan mempengaruhi kualitas audit.





### 5.7.2. Pengaruh Tidak Langsung Rotasi Auditor Terhadap Kualitas Audit dengan Independensi Auditor sebagai Variabel Intervening

Hipotesis kedua yang diajukan dalam penelitian ini yaitu terdapat pengaruh positif rotasi auditor terhadap kualitas audit dengan independensi auditor sebagai variabel intervening diterima. Hasil penelitian menunjukkan bahwa independensi auditor tidak terbukti memediasi hubungan antara rotasi auditor dengan kualitas audit. Artinya, kualitas audit tidak dipengaruhi oleh adanya rotasi yang bertujuan untuk meningkatkan independensi auditor.

Banyak penelitian sebelumnya yang berargumen bahwa kualitas dan kompetensi seorang auditor akan menurun seiring berjalannya waktu karena auditor sudah memiliki kedekatan/hubungan istimewa dengan klien sehingga konsekuensinya mereka akan kehilangan skeptisme profesional. Namun, hasil wawancara menunjukkan bahwa ada tidaknya rotasi tidak terlalu memiliki dampak terhadap kualitas audit karena kegagalan audit justru lebih tinggi dengan adanya rotasi auditor. Alasannya, pergantian auditor yang baru akan membutuhkan waktu yang lebih lama dan biaya yang lebih tinggi untuk memahami bisnis klien. Selain itu, minimnya pengetahuan auditor yang baru tersebut tentang bisnis klien berdampak pada kecermatan dan ketelitian auditor dalam mendeteksi salah saji material dalam laporan keuangan sehingga akan berpengaruh terhadap kualitas audit yang dihasilkan dan opini yang dikeluarkannya.

Hasil penelitian tidak mendukung penelitiannya Castellani (2008) yang menyatakan bahwa dengan adanya rotasi auditormaka independensi auditor akan meningkat yang pada akhirnya juga akan meningkatkan kualitas audit. Namun, hasil penelitian sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Tobi, *et al* (2016), Velte dan Stiglbauer (2012) yang tidak berhasil menemukan hubungan antara rotasi auditor dengan independensi dan kualitas audit. Hasil penelitian ini



menunjukkan bahwa peningkatan independensi seorang auditor tidak dapat diperoleh hanya dengan melakukan rotasi auditor. Sejalan dengan penelitian Velte dan Stiglbauer (2012), Antonio dan Bazetti (2014) juga tidak dapat menemukan hubungan antara rotasi audit dan kualitas audit di Brazil.

### 5.7.3. Pengaruh Langsung *Audit Fee* terhadap Independensi Auditor

Hipotesis ketiga yang menyatakan bahwa terdapat pengaruh positif antara *audit fee* terhadap independensi auditor diterima. Hal ini berarti bahwa semakin tinggi *audit fee* yang dibayarkan maka semakin tinggi pula *effort* dan independensi yang dibutuhkan. Perusahaan yang memiliki risiko yang tinggi cenderung memilih auditor yang memiliki reputasi yang tinggi sehingga wajar jika KAP akan memberikan tarif *audit fee* yang tinggi pula untuk perusahaan yang memiliki tingkat risiko yang tinggi (Corbella, 2015). Hal ini sejalan dengan teori atribusi bahwa perilaku auditor dapat dipengaruhi oleh faktor eksternal berupa *audit fee*. Auditor akan menunjukkan usaha yang lebih baik jika memperoleh fee yang pantas. Selain itu, teori agensi menjelaskan bahwa adanya konflik keagenan mengharuskan perusahaan membayar *agency cost* yang tinggi dengan membayar pihak ketiga yaitu auditor. Auditor berperan memediasi hubungan antara prinsipal dan agen karena menurut teori agensi, masing-masing pihak bertindak untuk memaksimalkan kepentingannya sendiri.

Hasil penelitian mendukung penelitian yang dilakukan oleh Rahman, *et.al* (2017) yang berhasil membuktikan bahwa *audit fee* berpengaruh terhadap kualitas audit. Penelitian dilakukan di Nigeria dengan menggunakan sampel perusahaan semen yang listing di bursa efek Nigeria mulai tahun 2010-2015. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kualitas audit dipengaruhi oleh *audit fee*, yang berarti bahwa semakin tinggi *audit fee* yang dibayarkan oleh klien maka semakin tinggi pula kualitas audit yang dihasilkan. Selain itu, penelitian ini juga



merekomendasikan agar pemerintah Nigeria membuat kebijakan-kebijakan yang akan berimplikasi pada peningkatan kualitas audit. Tobi, *et al* (2016) juga melakukan penelitian di Nigeria tentang hubungan *audit fee*, rotasi auditor dan kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *audit fee* dan rotasi auditor memiliki pengaruh positif terhadap kualitas audit. Hasil penelitian ini merekomendasikan untuk meningkatkan independensi auditor dengan cara melakukan rotasi auditor, memperpendek *audit tenure* dan memberikan *audit fee* yang pantas.

#### 5.7.4. Pengaruh Tidak Langsung antara *Audit Fee* terhadap Kualitas Audit

dengan Independensi sebagai Variabel Intervening

Hipotesis keempat yang menyatakan bahwa *audit fee* berpengaruh terhadap kualitas audit dengan independensi sebagai variabel *intervening* diterima. Hal ini menunjukkan bahwa independensi mampu memediasi hubungan *audit fee* dan kualitas audit yang berarti bahwa kualitas audit akan semakin meningkat jika independensi meningkat sedangkan untuk meningkatkan independensi auditor maka klien harus memberikaan *audit fee* yang pantas untuk auditor. Hasil penelitian Tobi, *et al* (2016) merekomendasikan untuk meningkatkan independensi auditor dengan cara melakukan rotasi auditor, memperpendek *audit tenure* dan memberikan *audit fee* yang pantas yang pada akhirnya akan meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Corbella, *et al* (2015) yang menguji hubungan antara *audit fee* dengan kualitas audit yang diproksi dengan *Big 4* dan *Non-Big 4* menemukan bahwa perusahaan yang diaudit oleh *Big 4* membayar *audit fee* yang lebih tinggi dibandingkan dengan *Non-Big 4*. Selanjutnya, hasil penelitian Ettredge, *et al* (2014) menemukan bahwa



tekanan *audit fee* dapat menurunkan independensi auditor sehingga menurunkan kualitas audit yang dihasilkannya.

#### 5.7.5. Pengaruh Langsung Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit

Hipotesis kelima yang menyatakan terdapat pengaruh yang positif independensi auditor terhadap kualitas audit diterima. Hal ini dapat diinterpretasikan bahwa semakin tinggi independensi auditor maka akan semakin tinggi kualitas audit yang dihasilkan. Hasil jawaban responden terkait variabel independensi menunjukkan kategori yang sangat tinggi yaitu sebesar 46,9% yang berarti bahwa responden mempersepsikan dirinya independen ketika melakukan audit. Independensi tersebut ditunjukkan dalam tiga dimensi yaitu pertama, *programing Independence* yaitu kebebasan dari kontrol atau pengaruh dalam memilih teknik audit dan prosedur audit dan pengembangan dari keduanya dalam aplikasinya. Hal ini berarti bahwa auditor bebas untuk menentukan programnya sendiri, baik langkah-langkahnya ataupun jumlah pekerjaan yang harus dilaksanakan. Kedua, *investigative Independence* yaitu kebebasan dalam menentukan area, aktivitas, hubungan personal, dan kebijakan manajerial yang harus diuji. Ketiga, *reporting Independence* yaitu kebebasan dalam memberikan *statement of fact* yang dihasilkan dari pengujian atau rekomendasi atau opini sebagai hasil akhir dari proses audit

Ketika auditor memiliki independensi yang tinggi yang tercermin dalam tiga dimensi tersebut maka kualitas audit yang dihasilkannya juga akan tinggi. Auditor yang independen akan mengungkapkan temuan-temuan yang diperolehnya dengan jujur tanpa adanya intervensi dari pihak-pihak yang berkepentingan sehingga opini yang dihasilkan juga tidak akan menyesatkan para pengguna laporan keuangan. Saat ini seorang auditor harus mampu



mengembalikan kepercayaan masyarakat mengingat banyak sekali kasus-kasus yang melibatkan auditor dan mempertanyakan independensinya.

Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh Patrick, *et al* (2017) yang melakukan telaah terhadap beberapa literatur terkait hubungan independensi dan kualitas audit. Hasil reviewnya menunjukkan bahwa independensi auditor merupakan salah satu determinan penting yang mempengaruhi kualitas audit. Review tersebut dilakukan di negara di Nigeria khususnya di sektor perbankan. Hasil penelitian juga merekomendasikan agar menginvestigasi lebih lanjut hubungan antara independensi auditor dan kualitas audit di luar negara Nigeria. Hasil penelitian ini didukung juga oleh penelitian yang dilakukan oleh Zamzami (2017) yang menemukan bahwa independensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Kualitas audit akan semakin baik jika auditor yang melakukan audit tersebut memiliki independensi yang tinggi.

### 5.8. Implikasi Penelitian

Penelitian ini memiliki implikasi yang luas untuk berbagai pihak yang terkait dengan profesi akuntan terutama akuntan publik (auditor). Seperti yang ditunjukkan oleh hasil penelitian ini bahwa *audit fee* berpengaruh secara tidak langsung terhadap kualitas audit yang dimediasi oleh independensi auditor. Artinya, semakin tinggi fee yang dibayarkan oleh klien maka akan semakin tinggi pula tuntutan independensi auditor. Penelitian ini juga berhasil membuktikan bahwa independensi auditor berpengaruh langsung terhadap kualitas audit yang berarti bahwa kualitas audit akan baik jika auditor memiliki independensi yang tinggi ketika melakukan audit baik pada saat membuat program audit, pelaksanaan audit maupun pada saat pelaporan dan pemberian opini audit.





## BAB VISIMPULAN DAN SARAN

### 6.1. Simpulan

Penelitian ini menguji pengaruh rotasi auditor dan *audit fee* terhadap kualitas audit dengan independensi auditor sebagai variabel *intervening*.

Berdasarkan hasil penelitian dapat disimpulkan bahwa kualitas audit dipengaruhi secara positif oleh *audit fee*. Hal ini mengindikasikan bahwa semakin besar *audit fee* yang diterima oleh auditor maka akan semakin baik juga kualitas audit yang dihasilkan karena semakin besar *audit fee* yang diterima maka auditor akan memberikan timbal balik yang sepadan dan juga auditor akan semakin berusaha menjaga kepercayaan dari klien yang memberikan *audit fee* yang lebih besar.

Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa independensi auditor mampu memediasi hubungan antara *audit fee* dengan kualitas audit. Hal ini berarti bahwa kualitas audit akan semakin meningkat jika independensi auditor juga meningkat sedangkan untuk meningkatkan independensi auditor maka klien harus memberikan *audit fee* yang lebih baik untuk auditor.

Hasil penelitian tidak dapat membuktikan bahwa kualitas audit dipengaruhi secara positif oleh rotasi auditor. Hal ini mengindikasikan bahwa adanya rotasi auditor tidak dapat meningkatkan kualitas audit dikarenakan adanya rotasi auditor justru akan mengurangi pemahaman auditor terkait kondisi kliennya yang berdampak pada kualitas audit. Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa independensi auditor tidak dapat memediasi hubungan antara rotasi auditor dengan kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa adanya rotasi auditor tidak dapat meningkatkan independensi auditor yang pada akhirnya tidak dapat meningkatkan kualitas audit dikarenakan auditor beranggapan bahwa pada dasarnya mereka adalah pihak yang independen yang tidak akan terpengaruh



oleh adanya kedekatan mereka dengan klien, sehingga tidak diperlukan adanya rotasi auditor untuk meningkatkan independensi mereka.

### 6.2. Keterbatasan Penelitian

Peneliti telah melakukan berbagai upaya untuk meningkatkan respon responden terhadap kuesioner yang disebarakan namun kesibukan responden dalam hal ini auditor menyebabkan respon terhadap kuesioner yang disebarakan masih rendah. Selain itu, keterbatasan yang melekat pada *mail survey* untuk pengumpulan data mengakibatkan tidak bisa dilakukannya kontrol atas jawaban responden dimana responden bisa tidak jujur dalam responnya. Pengukuran variabel rotasi auditor dan *audit fee* menggunakan kriteria tunggal sehingga tidak dapat dilakukan pengujian validitas dan reliabilitas.

### 6.3. Saran

Untuk peneliti selanjutnya disarankan untuk menyebarkan kuesioner secara langsung (mendatangi langsung KAP) agar *respon* ratenya tinggi meskipun dilain pihak membutuhkan dana yang lebih besar. Selain itu, peneliti selanjutnya dapat mengembangkan pengukuran untuk variabel rotasi auditor karena penelitian ini tidak berhasil membuktikan hubungan antara rotasi dengan independensi auditor.





## BAB V

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Pada bab ini akan disajikan profil data penelitian dan proses menganalisis data untuk menjawab penelitian dan hipotesis yang telah diajukan pada bab sebelumnya.

## 5.1. Proses Pengumpulan Data

Penelitian ini dilakukan pada Kantor Akuntan Publik di Indonesia. Penyebaran kuesioner dilakukan dari tanggal 12 November 2017 sampai dengan tanggal 27 Desember 2017. Penyebaran kuesioner dilakukan dengan mengirim kuesioner melalui *mail* dan mengirim tautan *google form* (GF) melalui *messenger*. Peneliti menghubungi Kantor Akuntan Publik yang dituju untuk memastikan bahwa kuesioner yang dikirim via *e-mail* sampai kepada KAP terkait. Berdasarkan hasil konfirmasi dengan KAP ternyata terdapat banyak KAP yang menyatakan bahwa kuesioner tidak dapat segera direspon karena kesibukan auditor mengaudit diluar kota (sedang dalam *peak season*).

Hasil pengumpulan kuesioner yang telah diisi oleh responden dapat digambarkan pada tingkat distribusi sebagai berikut:

Tabel 5.1  
Distribusi dan tingkat pengembalian kuesioner

No.	Keterangan	Jumlah Kuesioner
1	Kuesioner yang kembali via <i>e-mail</i>	30
2	Kuesioner yang kembali via <i>messenger</i> ( <i>Google Form</i> )	80
3	Kuesioner yang tidak diisi lengkap	(20)
4	Kuesiner yang diolah	90

Sumber: Data primer yang diolah



Berdasarkan tabel diatas dapat diketahui bahwa jumlah kuesioner yang berhasil diisi oleh responden adalah sebanyak 110 angket namun hanya 90 angket yang dapat diolah karena 20 angket yang kembali tidak diisi dengan lengkap oleh responden sehingga tidak diikutkan dalam pengolahan data.

## 5.2. Karakteristik Responden

Karakteristik responden yang dipandang perlu untuk diuraikan dalam penelitian ini terdiri atas: jenis kelamin, umur, jabatan di KAP, lama bekerja di KAP dan tingkat pendidikan responden. Berikut ini adalah tabel tentang karakteristik responden berupa jenis kelamin:

**Tabel 5.2**  
**Responden berdasarkan jenis kelamin**

Kriteria	Frekuensi	Persentase (%)
Laki-laki	52	58%
Perempuan	38	42%
Total	90	100%

Sumber: Data primer yang diolah

Tabel diatas menunjukkan bahwa responden dalam penelitian ini terdiri dari laki-laki sebanyak 52 orang (58%) dan 38 orang perempuan (42%). Hal ini menunjukkan bahwa sebagian besar responden berjenis kelamin laki-laki.

**Tabel 5.3**  
**Responden berdasarkan Umur**

Keterangan	Minimum	Maksimum	Mean
Umur	20,00	40,00	29,00 (tahun)

Sumber: Data primer yang diolah

Tabel diatas menunjukkan bahwa umur responden yang terendah adalah 20 tahun dan yang tertinggi adalah 40 tahun. Sedangkan rata-rata umur



responden adalah 29 tahun. Hal ini menunjukkan bahwa rata-rata auditor yang menjadi responden penelitian dapat dikategorikan masih muda (level junior/semi senior).

**Tabel 5.4**  
**Responden berdasarkan tingkat pendidikan**

Kriteria	Frekuensi	Persentase (%)
Diploma	3	3,3%
S1 (Sarjana)	86	95,5%
S2 (Pascasarjana)	1	1,2%
Total	90	100%

Sumber: Data primer yang diolah

Berdasarkan tabel di atas menunjukkan bahwa responden dengan tingkat pendidikan diploma sebanyak 3 auditor (3,3%), S1 (Sarjana) sebanyak 86 auditor (95,5%) dan S2 (Pascasarjana) sebanyak 1 auditor (1,2%). Hal ini menunjukkan bahwa sebagian besar responden memiliki tingkat pendidikan S1 (Sarjana).

**Tabel 5.5**  
**Responden berdasarkan Level**

Kriteria	Frekuensi	Persentase (%)
Senior	2	2,2%
Junior/semi-senior	88	97,7%
Total	90	100%

Sumber: Data primer yang diolah

Berdasarkan tabel di atas dapat diketahui bahwa banyaknya senior auditor adalah 2 orang (2,2%) dan junior auditor sebanyak 88 orang (97,7%). Hal ini menunjukkan bahwa lebih dari 50% responden adalah junior auditor.



**Tabel 5.6**  
**Responden berdasarkan lama bekerja**

Keterangan	Minimum	Maksimum	Mean
Lama bekerja (bulan)	12,00	36,00	23,00 (bulan)

Sumber: Data primer yang diolah

Berdasarkan tabel di atas dapat diketahui bahwa rata-rata lama bekerja auditor yang menjadi responden penelitian adalah 1 tahun 11 bulan sedangkan auditor memiliki pengalaman kerja paling rendah yaitu 1 tahun dan paling tinggi 3 tahun.

### 5.3. Deskripsi Jawaban Responden

Variabel yang dideskripsikan meliputi variabel rotasi audit ( $X_1$ ), *audit fee* ( $X_2$ ), independensi ( $Y_1$ ) dan kualitas audit ( $Y_2$ ).

#### 5.3.1. Variabel Kualitas Audit

Variabel kualitas audit diukur dengan menggunakan indikator yang dikembangkan oleh IFAC (2015) yang terdiri dari input (*engagement*), proses (pelaksanaan audit) dan output (*judgement*/pemberian opini). Berdasarkan hasil analisis diketahui bahwa data tertinggi yaitu 68 dan terendah 49 sehingga panjang interval adalah (nilai tertinggi-nilai terendah/jumlah kelas interval). Secara ringkas hasil analisis deskriptif dapat dilihat sebagai berikut.

**Tabel 5.7**  
**Deskripsi variabel kualitas audit**

No	Klasifikasi	Interval Kelas	Frekuensi	Presentase
1	Sangat Tinggi	64–68	42	46,9%
2	Tinggi	59–63	24	26,4%
3	Rendah	54–58	21	23,4%
4	Sangat Rendah	49–53	3	3,3%
		<b>Jumlah</b>	<b>31</b>	<b>100%</b>

Sumber: Data yang diolah



Tabel di atas menunjukkan bahwa kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor ketika melakukan audit sangat tinggi yaitu sebesar 46,9%.

### 5.3.2. Variabel Rotasi Audit

Variabel rotasi audit diukur dengan seberapa sering auditor dirotasi. Secara ringkas hasil analisis deskriptif dapat dilihat sebagai berikut:

**Tabel 5.8**  
**Deskripsi variabel rotasi audit**

Kriteria	Frekuensi	Persentase (%)
Tidak dirotasi	52	57,78
Dirotasi	38	42,22
<b>Total</b>	<b>90</b>	<b>100</b>

Sumber: Data primer diolah

Berdasarkan tabel di atas dapat diketahui bahwa jumlah auditor yang menjadi responden yang pernah mengalami rotasi adalah 38 auditor (42,22% dari 90 auditor yang menjadi responden).

### 5.3.3. Variabel *Audit fee*

Variabel *audit fee* diukur dengan jumlah gaji yang diterima oleh seorang auditor. Secara ringkas hasil analisis deskriptif dapat dilihat sebagai berikut:

**Tabel 5.9**  
**Deskripsi variabel *audit fee***

Keterangan	Minimum	Maksimum	Mean
<i>Audit fee</i> (Rp)	1.500.000	5.000.000	2.603.333

Sumber: Data primer yang diolah

Tabel di atas menunjukkan bahwa rata-rata gaji auditor yang paling rendah yaitu Rp 1.500.000 dan gaji paling tinggi sebesar Rp 5.000.000 sedangkan rata-rata *audit fee* yang diterima oleh auditor yaitu sebesar Rp 2.603.333.



### 5.3.4. Variabel Independensi Auditor

Variabel Independensi Auditor diukur dengan indikator yang dikembangkan oleh Mautz dan Sharaf (1993) yaitu *programing independence*, *investigative independence* dan *reporting independence*. Berdasarkan hasil analisis diketahui bahwa data tertinggi yaitu 40 dan terendah 22 sehingga panjang interval adalah (nilai tertinggi-nilai terendah/jumlah kelas interval). Secara ringkas hasil analisis deskriptif dapat dilihat sebagai berikut:

**Tabel 5.10**  
**Deskripsi variabel Independensi Auditor**

No	Klasifikasi	Interval Kelas	Frekuensi	Presentase
1	Sangat Tinggi	36–40	42	46,9%
2	Tinggi	31–35	24	26,4%
3	Rendah	26–30	21	23,4%
4	Sangat Rendah	21–25	3	3,3%
<b>Jumlah</b>			<b>31</b>	<b>100%</b>

Sumber: Data primer yang diolah

Tabel di atas menunjukkan bahwa independensi auditor sangat tinggi, dibuktikan dengan nilai angket sebesar 46,9%, berada pada klasifikasi sangat tinggi dengan frekuensi sebesar 42. Hal ini dapat disimpulkan bahwa auditor memiliki independensi yang sangat tinggi ketika melakukan audit.

### 5.4. Uji Instrumen Penelitian

#### 5.4.1. Uji Validitas

Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner. Suatu kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut. Hasil uji SPSS menunjukkan bahwa semua item pernyataan valid. Berikut ini disajikan hasil uji validitas untuk variable independensi auditor.



Tabel 5.11

Hasil pengujian validitas instrumen independensi auditor

Item Pernyataan	Korelasi Pearson	Sig	Keterangan
1	0,709	0,000	Valid
2	0,779	0,000	Valid
3	0,719	0,000	Valid
4	0,699	0,000	Valid
5	0,735	0,000	Valid
6	0,702	0,000	Valid
7	0,573	0,001	Valid
8	0,757	0,000	Valid
9	0,753	0,000	Valid
10	0,654	0,000	Valid

Sumber: Data yang diolah

Tabel 5.12

Hasil pengujian validitas variabel kualitas audit

Item pertanyaan	Korelasi Pearson	Sig	Keterangan
1	0,677	0,000	Valid
2	0,784	0,000	Valid
3	0,810	0,000	Valid
4	0,749	0,000	Valid
5	0,880	0,000	Valid
6	0,790	0,000	Valid
7	0,765	0,000	Valid
8	0,864	0,000	Valid
9	0,864	0,000	Valid
10	0,813	0,000	Valid
11	0,851	0,000	Valid
12	0,729	0,000	Valid
13	0,618	0,000	Valid
14	0,640	0,000	Valid
15	0,730	0,000	Valid
16	0,841	0,000	Valid
17	0,864	0,000	Valid

Berdasarkan hasil uji validitas untuk variable independensi auditor dan kualitas audit diketahui bahwa semua item pernyataan valid sehingga dengan demikian data yang digunakan sudah dapat mengungkapkan data variabel yang diteliti secara tepat.

#### 5.4.2. Uji Reliabilitas

Reliabilitas adalah alat untuk mengukur suatu kuesioner yang merupakan indikator suatu variabel atau konstruk. Suatu kuesioner dikatakan reliabel atau handal jika jawaban seseorang terhadap pernyataan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu. Hasil perhitungan reliabilitas instrument dengan menggunakan Alpha Cronbach yang ditunjukkan dalam tabel dibawah ini:

**Tabel 5.13**  
**Uji Reliabilitas**

Variabel	Alpha Cronbach	Keterangan
Independensi Auditor	0,766	Reliabel
Kualitas Audit	0,873	Reliabel

Sumber: Data yang diolah

Tabel di atas menunjukkan bahwa variabel independensi auditor dan kualitas audit memiliki reliabilitas yang tinggi. Hal ini ditunjukkan dengan alpha cronbach 0,766 untuk variabel independensi auditor dan 0,873 untuk variabel kualitas audit lebih besar dari 0,6. Ini mengindikasikan bahwa instrumen dari kedua variabel tersebut memiliki keandalan atau reliabilitas yang tinggi. Dengan demikian instrumen dalam penelitian ini telah memenuhi kelayakan reliabilitas.





**5.5. Uji Normalitas**

Uji normalitas dilakukan untuk menguji kenormalan sebuah data yakni apakah dalam sebuah model regresi, mempunyai distribusi normal atau tidak.

Model distribusi yang baik adalah distribusi data normal atau mendekati normal.

**Gambar 5.14**  
**Uji Normalitas**

**One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test**

		Kualitas_Audit
N		30
Normal Parameters <sup>a</sup>	Mean	60.8000
	Std. Deviation	7.01427
	Most Extreme Differences	
	Absolute	.204
	Positive	.152
	Negative	-.204
Kolmogorov-Smirnov Z		1.118
Asymp. Sig. (2-tailed)		.164

a. Test distribution is Normal.

Berdasarkan pada gambar di atas dapat diketahui bahwa nilai sig 0,164 lebih besar dari 5% (0,05) yang artinya model regresi tersebut memenuhi asumsi normalitas.

**5.6. Pengujian Hipotesis**

**5.6.1. Pengujian Hipotesis 1, Hipotesis 3**

**Tabel 5.15**

**Pengujian Model Persamaan 1**

Variabel independen	B	t hitung	Sig
X1	1.082	1.106	0,272
X2	0,965	0,582	0,002

Variabel dependen : Independensi(Y)  
 R square : 0,018  
 Sig : 0,463

Sumber: Data primer yang diolah



Hipotesis pertama yang diajukan dalam penelitian ini adalah terdapat pengaruh langsung antara rotasi audit (X1) terhadap independensi auditor (Y1). Berdasarkan tabel di atas dapat diketahui bahwa nilai t hitung sebesar 1,106 dengan signifikansi 0,272 lebih besar daripada nilai *p value* 0,05, sehingga Ho diterima artinya koefisien jalur tidak signifikan. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa rotasi audit tidak berpengaruh terhadap independensi auditor.

Hipotesis ketiga yang diajukan dalam penelitian ini adalah terdapat pengaruh langsung antara audit fee terhadap independensi auditor. Berdasarkan tabel di atas dapat diketahui bahwa nilai t hitung sebesar 0,582 dengan signifikansi 0,002 lebih kecil daripada nilai *p value* 0,05 sehingga Ho ditolak artinya koefisien jalur signifikan. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa audit fee berpengaruh terhadap independensi auditor.

Berdasarkan hasil pengujian secara simultan (uji F) menunjukkan bahwa nilai signifikansi sebesar 0,463 lebih besar daripada nilai *p value* 0,05 sehingga Ho diterima. Artinya, variable rotasi audit (X1) dan audit fee (X2) secara simultan tidak berpengaruh terhadap independensi auditor (Y). Besarnya kontribusi kedua variabel tersebut rendah sekali hanya sebesar 1,8% dan sisanya sebesar 88,2% dipengaruhi faktor-faktor lain yang tidak dijelaskan dalam penelitian.

**5.6.2. Pengujian Hipotesis 5**

**Tabel 5.15**  
**Pengujian Model Persamaan 2**

Variabel Independen	B	t hitung	Sig
Y1	0,956	4.656	0,000

Variabel dependen : Kualiatas Audit(Y2)  
 R square : 0,436  
 F : 21.679

Sumber: Data yang diolah

Hipotesis kelima yang diajukan dalam penelitian ini adalah terdapat pengaruh positif antara independensi auditor terhadap kualitas audit. Berdasarkan tabel di atas dapat diketahui bahwa nilai  $t$  hitung sebesar 4.656 dengan signifikansi 0,000 lebih kecil daripada nilai  $p$  value 0,05, sehingga  $H_0$  ditolak artinya koefisien jalur signifikan. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa independensi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit.

### 5.6.3. Pengujian Hipotesis 2 dan Hipotesis 4

Hipotesis kedua yang diajukan dalam penelitian ini adalah terdapat terdapat pengaruh positif rotasi auditor terhadap kualitas audit dengan independensi sebagai variabel intervening. Berdasarkan pada tabel 5.14 dapat dilihat bahwa terdapat tidak ada pengaruh langsung antara rotasi audit terhadap independensi auditor yang ditunjukkan dengan signifikansi 0,272 yang lebih besar dari  $p$  value 0,05. Nilai *standardize coefficient* (Beta) sebesar 1,082 dan terdapat pengaruh langsung antara independensi auditor terhadap kualitas audit dengan nilai Beta sebesar 0,965 sehingga pengaruh total rotasi audit terhadap kualitas audit melalui independensi auditor sebesar 1,044 ( $1,082 \times 0,965$ ). Sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat pengaruh tidak langsung antara rotasi audit terhadap kualitas audit melalui independensi auditor.

Hipotesis keempat yang diajukan dalam penelitian ini adalah terdapat pengaruh tidak langsung antara *audit fee* terhadap kualitas audit melalui independensi auditor sebagai variabel *intervening*. Berdasarkan pada tabel 5.14 dapat dilihat bahwa terdapat pengaruh langsung independensi auditor terhadap kualitas audit dan *audit fee* terhadap independensi auditor sehingga dapat disimpulkan bahwa terdapat pengaruh *audit fee* terhadap kualitas audit melalui independensi auditor sebagai variabel *intervening*. Pengaruh total pengalaman terhadap *ethical judgment* melalui komitmen profesi sebesar 0,922 ( $0,970 \times 0,956$ ).



## 5.7. Pembahasan Hasil Penelitian

Bagian ini merupakan hasil diskusi atas data yang telah diperoleh.

Selanjutnya sistematika pembahasan ini disusun secara berurutan dengan mengacu pada rumusan masalah yang diajukan.

### 5.7.1. Pengaruh Langsung Rotasi Auditor Auditor terhadap Independensi Auditor

#### Auditor

Hasil penelitian menunjukkan bahwa variabel rotasi auditor tidak berpengaruh terhadap independensi auditor. Hasil ini dapat diinterpretasikan bahwa independensi auditor tidak dipengaruhi oleh adanya rotasi atau tidak. Hal ini berarti bahwa auditor akan tetap menjaga independensinya meskipun tidak ada rotasi. Mautz dan Sharaf (1961) menyatakan bahwa dengan panjangnya hubungan antara auditor dengan kliennya akan memengaruhi independensi auditor karena objektivitas auditor akan menurun seiring dengan berjalannya waktu.

Pada dasarnya, rotasi auditor yang dilakukan oleh KAP diharapkan dapat meningkatkan independensi auditor karena adanya rotasi membantu mengurangi ancaman-ancaman perilaku yang dapat menurunkan independensi sehingga kualitas audit juga dapat menurun. Namun di sisi lain, hasil wawancara dengan beberapa auditor menjelaskan bahwa sangatlah dimungkinkan bagi auditor melewati sesuatu (bukti audit) di tahun pertama mereka melakukan audit sehingga mereka berpendapat bahwa kewajiban rotasi tidaklah diperlukan.

Auditor dituntut untuk memahami usaha bisnis klien secara menyeluruh sebelum melakukan audit dan hal ini tidak dapat dilakukan oleh seorang auditor hanya di awal-awal mereka melakukan audit sehingga auditor yang baru tidak memiliki cukup pengetahuan tentang operasi bisnis klien yang berakibat auditor tersebut tidak dapat mendeteksi salah saji material yang terdapat di laporan keuangan



karena kurangnya informasi yang diperoleh. Selain itu, penugasan baru akan meningkatkan costs sehingga akan meningkatkan biaya audit secara keseluruhan dan rotasi menimbulkan risiko melaksanakan audit di bawah standar karena auditor belum memahami kliennya secara mendalam.

Hasil analisis data secara keseluruhan menunjukkan bahwa mayoritas auditor yang menjadi responden tidak pernah dirotasi ketika melakukan audit yaitu sebanyak 52 auditor atau sebesar 57,78%. Hal ini dimungkinkan karena responden dalam penelitian ini sebagian besar adalah junior auditor dengan masa kerja kurang dari 2 tahun sehingga belum mengalami pergantian auditor. Hasil penelitian sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Tobi, *et al* (2016), Velte dan Stiglbauer (2012) yang tidak berhasil menemukan hubungan antara rotasi auditor dengan independensi dan kualitas audit. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa peningkatan independensi seorang auditor tidak dapat diperoleh hanya dengan melakukan rotasi auditor. Sejalan dengan penelitian Velte dan Stiglbauer (2012), Antonio dan Bazetti (2014) juga tidak dapat menemukan hubungan antara rotasi audit dan kualitas audit di Brazil. Selanjutnya, Mansi, *et al*, (2004) menyatakan bahwa investor di pasar modal justru mengharapkan auditor dengan pengalaman dan pembelajaran yang lebih lama dengan suatu perusahaan mengingat tingkat risiko yang dihadapi oleh perusahaan juga meningkat sehingga hubungan antara auditor dan klien yang lebih lama lebih diinginkan oleh investor untuk menemukan salah saji material tanpa terlalu menghiraukan menurunnya independensi.

Hasil penelitian tidak mendukung penelitian yang dilakukan oleh Chi, *et al* (2009) yang menemukan bahwa rotasi auditor yang digunakan untuk memitigasi dampak *audit tenure* dapat meningkatkan kualitas audit. Coyle (2010) yang meneliti 20 KAP dan melakukan interview kepada regulator bahwa rotasi audit merupakan salah satu cara untuk meningkatkan independensi auditor dan



penelitian. Mostafa dan Hussien (2010) tentang perlunya rotasi untuk meningkatkan independensi auditor. Hasil penelitian ini juga bertolak belakang dengan penelitian yang dilakukan oleh Dattin (2017) di Perancis yang menemukan bahwa kewajiban rotasi auditor dapat meningkatkan independensi auditor namun tidak secara signifikan mempengaruhi kualitas audit.

### **5.7.2. Pengaruh Tidak Langsung Rotasi Auditor Terhadap Kualitas Audit dengan Independensi Auditor sebagai Variabel Intervening**

Hipotesis kedua yang diajukan dalam penelitian ini yaitu terdapat pengaruh positif rotasi auditor terhadap kualitas audit dengan independensi auditor sebagai variabel intervening diterima. Hasil penelitian menunjukkan bahwa independensi auditor tidak terbukti memediasi hubungan antara rotasi auditor dengan kualitas audit. Artinya, kualitas audit tidak dipengaruhi oleh adanya rotasi yang bertujuan untuk meningkatkan independensi auditor.

Banyak penelitian sebelumnya yang berargumen bahwa kualitas dan kompetensi seorang auditor akan menurun seiring berjalannya waktu karena auditor sudah memiliki kedekatan/hubungan istimewa dengan klien sehingga konsekuensinya mereka akan kehilangan skeptisme profesional. Namun, hasil wawancara menunjukkan bahwa ada tidaknya rotasi tidak terlalu memiliki dampak terhadap kualitas audit karena kegagalan audit justru lebih tinggi dengan adanya rotasi auditor. Alasannya, pergantian auditor yang baru akan membutuhkan waktu yang lebih lama dan biaya yang lebih tinggi untuk memahami bisnis klien. Selain itu, minimnya pengetahuan auditor yang baru tersebut tentang bisnis klien berdampak pada kecermatan dan ketelitian auditor dalam mendeteksi salah saji material dalam laporan keuangan sehingga akan berpengaruh terhadap kualitas audit yang dihasilkan dan opini yang dikeluarkannya.

Hasil penelitian tidak mendukung penelitiannya Castellani (2008) yang menyatakan bahwa dengan adanya rotasi audit maka independensi auditor akan meningkat yang pada akhirnya juga akan meningkatkan kualitas audit. Namun, hasil penelitian sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Tobi, *et al* (2016), Velte dan Stiglbauer (2012) yang tidak berhasil menemukan hubungan antara rotasi auditor dengan independensi dan kualitas audit. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa peningkatan independensi seorang auditor tidak dapat diperoleh hanya dengan melakukan rotasi auditor. Sejalan dengan penelitian Velte dan Stiglbauer (2012), Antonio dan Bazetti (2014) juga tidak dapat menemukan hubungan antara rotasi audit dan kualitas audit di Brazil.

### 5.7.3. Pengaruh Langsung *Audit Fee* terhadap Independensi Auditor

Hipotesis ketiga yang menyatakan bahwa terdapat pengaruh positif antara *audit fee* terhadap independensi auditor diterima. Hal ini berarti bahwa semakin tinggi *audit fee* yang dibayarkan maka semakin tinggi pula *effort* dan independensi yang dibutuhkan. Perusahaan yang memiliki risiko yang tinggi cenderung memilih auditor yang memiliki reputasi yang tinggi sehingga wajar jika KAP akan memberikan tarif *audit fee* yang tinggi pula untuk perusahaan yang memiliki tingkat risiko yang tinggi (Corbella, 2015). Hal ini sejalan dengan teori atribusi bahwa perilaku auditor dapat dipengaruhi oleh faktor eksternal berupa *audit fee*. Auditor akan menunjukkan usaha yang lebih baik jika memperoleh fee yang pantas. Selain itu, teori agensi menjelaskan bahwa adanya konflik keagenan mengharuskan perusahaan membayar *agency cost* yang tinggi dengan membayar pihak ketiga yaitu auditor. Auditor berperan memediasi hubungan antara prinsipal dan agen karena menurut teori agensi, masing-masing pihak bertindak untuk memaksimalkan kepentingannya sendiri.



Hasil penelitian mendukung penelitian yang dilakukan oleh Rahman, *et al* (2017) yang berhasil membuktikan bahwa *audit fee* berpengaruh terhadap kualitas audit. Penelitian dilakukan di Nigeria dengan menggunakan sampel perusahaan semen yang listing di bursa efek Nigeria mulai tahun 2010-2015. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kualitas audit dipengaruhi oleh *audit fee*, yang berarti bahwa semakin tinggi *audit fee* yang dibayarkan oleh klien maka semakin tinggi pula kualitas audit yang dihasilkan. Selain itu, penelitian ini juga merekomendasikan agar pemerintah Nigeria membuat kebijakan-kebijakan yang akan berimplikasi pada peningkatan kualitas audit. Tobi, *et al* (2016) juga melakukan penelitian di Nigeria tentang hubungan *audit fee*, rotasi auditor dan kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *audit fee* dan rotasi auditor memiliki pengaruh positif terhadap kualitas audit. Hasil penelitian ini merekomendasikan untuk meningkatkan independensi auditor dengan cara melakukan rotasi auditor, memperpendek *audit tenure* dan memberikan *audit fee* yang pantas.

#### 5.7.4. Pengaruh Tidak Langsung antara *Audit Fee* terhadap Kualitas Audit dengan Independensi sebagai Variabel Intervening

Hipotesis keempat yang menyatakan bahwa *audit fee* berpengaruh terhadap kualitas audit dengan independensi sebagai variabel *intervening* diterima. Hal ini menunjukkan bahwa independensi mampu memediasi hubungan *audit fee* dan kualitas audit yang berarti bahwa kualitas audit akan semakin meningkat jika independensi meningkat sedangkan untuk meningkatkan independensi auditor maka klien harus memberikan *audit fee* yang pantas untuk auditor. Hasil penelitian Tobi, *et al* (2016) merekomendasikan untuk meningkatkan independensi auditor dengan cara melakukan rotasi auditor,





memperpendek *audit tenure* dan memberikan *audit fee* yang pantas yang pada akhirnya akan meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Corbella, *et al* (2015) yang menguji hubungan antara *audit fee* dengan kualitas audit yang diproksi dengan *Big 4* dan *Non-Big 4* menemukan bahwa perusahaan yang diaudit oleh *Big 4* membayar *audit fee* yang lebih tinggi dibandingkan dengan *Non-Big 4*. Selanjutnya, hasil penelitian Ettredge, *et al* (2014) menemukan bahwa tekanan *audit fee* dapat menurunkan independensi auditor sehingga menurunkan kualitas audit yang dihasilkannya.

#### 5.7.5. Pengaruh Langsung Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit

Hipotesis kelima yang menyatakan terdapat pengaruh yang positif independensi auditor terhadap kualitas audit diterima. Hal ini dapat diinterpretasikan bahwa semakin tinggi independensi auditor maka akan semakin tinggi kualitas audit yang dihasilkan. Hasil jawaban responden terkait variabel independensi menunjukkan kategori yang sangat tinggi yaitu sebesar 46,9% yang berarti bahwa responden mempersepsikan dirinya independen ketika melakukan audit. Independensi tersebut ditunjukkan dalam tiga dimensi yaitu *pertama*, *programing Independence* yaitu kebebasan dari kontrol atau pengaruh dalam memilih teknik audit dan prosedur audit dan pengembangan dari keduanya dalam aplikasinya. Hal ini berarti bahwa auditor bebas untuk menentukan programnya sendiri, baik langkah-langkahnya ataupun jumlah pekerjaan yang harus dilaksanakan. *Kedua*, *investigative Independence* yaitu kebebasan dalam menentukan area, aktivitas, hubungan personal, dan kebijakan manajerial yang harus diuji. *Ketiga*, *reporting Independence* yaitu kebebasan dalam memberikan *statement of fact* yang dihasilkan dari pengujian atau rekomendasi atau opini sebagai hasil akhir dari proses audit

Ketika auditor memiliki independensi yang tinggi yang tercermin dalam tiga dimensi tersebut maka kualitas audit yang dihasilkannya juga akan tinggi. Auditor yang independen akan mengungkapkan temuan-temuan yang diperolehnya dengan jujur tanpa adanya intervensi dari pihak-pihak yang berkepentingan sehingga opini yang dihasilkan juga tidak akan menyesatkan para pengguna laporan keuangan. Saat ini seorang auditor harus mampu mengembalikan kepercayaan masyarakat mengingat banyak sekali kasus-kasus yang melibatkan auditor dan mempertanyakan independensinya.

Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh Patrick, *et al* (2017) yang melakukan telaah terhadap beberapa literatur terkait hubungan independensi dan kualitas audit. Hasil reviewnya menunjukkan bahwa independensi auditor merupakan salah satu determinan penting yang mempengaruhi kualitas audit. Review tersebut dilakukan di negara di Nigeria khususnya di sektor perbankan. Hasil penelitian juga merekomendasikan agar menginvestigasi lebih lanjut hubungan antara independensi auditor dan kualitas audit di luar negara Nigeria. Hasil penelitian ini didukung juga oleh penelitian yang dilakukan oleh Zamzami (2017) yang menemukan bahwa independensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Kualitas audit akan semakin baik jika auditor yang melakukan audit tersebut memiliki independensi yang tinggi.

**5.8. Implikasi Penelitian**

Penelitian ini memiliki implikasi yang luas untuk berbagai pihak yang terkait dengan profesi akuntan terutama akuntan publik (auditor). Seperti yang ditunjukkan oleh hasil penelitian ini bahwa *audit fee* berpengaruh secara tidak langsung terhadap kualitas audit yang dimediasi oleh independensi auditor. Artinya, semakin tinggi fee yang dibayarkan oleh klien maka akan semakin tinggi





pula tuntutan independensi auditor. Penelitian ini juga berhasil membuktikan bahwa independensi auditor berpengaruh langsung terhadap kualitas audit yang berarti bahwa kualitas audit akan baik jika auditor memiliki independensi yang tinggi ketika melakukan audit baik pada saat membuat program audit, pelaksanaan audit maupun pada saat pelaporan dan pemberian opini audit.

Penemuan ini juga penting untuk mendorong arah riset akuntansi keperilakuan sebagai upaya untuk mengembangkan ilmu pengetahuan dibidang akuntansi keperilakuan khususnya auditing untuk mempertimbangkan besaran *audit fee* yang akan dibayarkan oleh klien kepada auditor. Selain itu, penelitian ini juga memberikan kontribusi yang sangat berharga bagi auditor serta KAP bahwa salah satu cara untuk meningkatkan kualitas audit yaitu dengan meningkatkan independensi auditornya.



## BAB VI

## SIMPULAN DAN SARAN

## 6.1. Simpulan

Penelitian ini menguji pengaruh rotasi auditor dan *audit fee* terhadap kualitas audit dengan independensi auditor sebagai variabel *intervening*.

Berdasarkan hasil penelitian dapat disimpulkan bahwa kualitas audit dipengaruhi secara positif oleh *audit fee*. Hal ini mengindikasikan bahwa semakin besar *audit fee* yang diterima oleh auditor maka akan semakin baik juga kualitas audit yang dihasilkan karena semakin besar *audit fee* yang diterima maka auditor akan memberikan timbal balik yang sepadan dan juga auditor akan semakin berusaha menjaga kepercayaan dari klien yang memberikan *audit fee* yang lebih besar.

Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa independensi auditor mampu memediasi hubungan antara *audit fee* dengan kualitas audit. Hal ini berarti bahwa kualitas audit akan semakin meningkat jika independensi auditor juga meningkat sedangkan untuk meningkatkan independensi auditor maka klien harus memberikaan *audit fee* yang lebih baik untuk auditor.

Hasil penelitian tidak dapat membuktikan bahwa kualitas audit dipengaruhi secara positif oleh rotasi auditor. Hal ini mengindikasikan bahwa adanya rotasi auditor tidak dapat meningkatkan kualitas audit dikarenakan adanya rotasi auditor justru akan mengurangi pemahaman auditor terkait kondisi kliennya yang berdampak pada kualitas audit. Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa independensi auditor tidak dapat memediasi hubungan antara rotasi auditor dengan kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa adanya rotasi auditor tidak dapat meningkatkan independensi auditor yang pada akhirnya tidak dapat meningkatkan kualitas audit dikarenakan auditor beranggapan bahwa pada dasarnya mereka adalah pihak yang independen yang tidak akan terpengaruh



oleh adanya kedekatan mereka dengan klien, sehingga tidak diperlukan adanya rotasi auditor untuk meningkatkan independensi mereka.

### 6.2. Keterbatasan Penelitian

Peneliti telah melakukan berbagai upaya untuk meningkatkan respon responden terhadap kuesioner yang disebarakan namun kesibukan responden dalam hal ini auditor menyebabkan respon terhadap kuesioner yang disebarakan masih rendah. Selain itu, keterbatasan yang melekat pada *mail survey* untuk pengumpulan data mengakibatkan tidak bisa dilakukannya kontrol atas jawaban responden dimana responden bisa tidak jujur dalam responnya. Pengukuran variabel rotasi auditor dan *audit fee* menggunakan kriteria tunggal sehingga tidak dapat dilakukan pengujian validitas dan reliabilitas.

### 6.3. Saran

Untuk peneliti selanjutnya disarankan untuk menyebarkan kuesioner secara langsung (mendatangi langsung KAP) agar *respon ratenya* tinggi meskipun dilain pihak membutuhkan dana yang lebih besar. Selain itu, peneliti selanjutnya dapat mengembangkan pengukuran untuk variabel rotasi auditor karena penelitian ini tidak berhasil membuktikan hubungan antara rotasi dengan independensi auditor.



## DAFTAR PUSTAKA

Watkins, Ann. L, William Hillison and Susan E. morecroft. 2004. Audit Quality : A Synthesis Of Theory And Empirical Evidence. *Journal of Accounting Literature*, Vol.23, (No.4) : 153-19

De Angelo, L.E. 1981. *Auditor Size and Audit Quality*. Journal of Accounting and Economics Volume 3 Nomor 3: 183-199. North-Holland Publishing Company.

Knechel, W. R., G. Krishnan, M. Pevzner, L. Shetchnik, U. Velury. 2012. *Audit Quality: Insights from The Academic Literature*. [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cmf?abstract\\_id=2040754](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cmf?abstract_id=2040754). 2 Februari 2017 (21,00)

Lindberg, D. L. dan D. L. Seifert. 2011...A Comparison of U.S. Auditing Standards with International Standards on Auditing. [http://www.nexia.com/assets/pdfdownloads/audit/Comparison\\_of\\_USA\\_GAAS\\_with\\_ISAs%28CPAJournal-April%202011%29.pdf](http://www.nexia.com/assets/pdfdownloads/audit/Comparison_of_USA_GAAS_with_ISAs%28CPAJournal-April%202011%29.pdf). 3 Februari 2017 (21,16)

Mansi, S.A., Maxwell, W.F. and Miller, D.P. (2004), "Does auditor quality and tenure matter to investors?", *Journal of Accounting Research*, Vol. 42, pp. 755-793.

PCAOB. 2013. *Auditing Quality Indicators*. <http://pcaobus.org/>. 1 Februari 2017 (14,29)

Tuanakotta, T.M. 2014. *Audit Berbasis ISA (International Standards on Auditing)*. Edisi Pertama. Salemba Empat. Jakarta.

IAASB. *A Framework for Audit Quality*. <https://www.ifac.org/sytem/files/A%20Framework%20for%20Audit%20Quality.pdf>. 1 Februari 2017 (14,25)

Etredge, M, et al. 2014. Fee pressure and audit quality. *Accounting, Organizations and Society* 39, pg 247–263

Corbella, et al. 2015. Taxation Audit firm rotation, audit fees and audit quality: The experience of Italian public companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 25, pg 46–66

Mostafa, et al. 2010. The impact of auditor rotation on the audit quality. Working paper

UNDANG-UNDANG REPUBLIK INDONESIA NOMOR 5 TAHUN 2011 TENTANG AKUNTAN PUBLIK

Peraturan Pengurus (PP) No.2 Tahun 2016 Tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan



Peraturan Pemerintah (PP) No. 20 tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik

Jensen, M.C and Meckling, W.H. 1976. Theory of the Firm : Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure . *Journal of Financial Economics* 3 (4): 305-360.

Dattin, C.S, 2017. Developments in France regarding the mandatory rotation of auditors: Do they enhance auditors' independence? *Accounting History* Vol. 22(1) 44-66

Harahap, dkk. 2017. Pengaruh Pelaksanaan Audit Berbasis ISA Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Akuntansi Riset* Vol. 6 No. 1