

## Pengaruh Fee Audit, Audit Tenure, dan Ukuran KAP terhadap Kualitas Audit: Studi Empiris pada Perusahaan Sektor Property & Real Estate serta Infrastruktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2018-2022

Hasanah<sup>1\*</sup>, Nelvirita<sup>2</sup>

<sup>1,2</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Negeri Padang, Padang

\*Korespondensi: [hhasanah253@gmail.com](mailto:hhasanah253@gmail.com)

**Tanggal Masuk:**

03 Februari 2024

**Tanggal Revisi:**

24 Maret 2024

**Tanggal Diterima:**

13 April 2024

**Keywords:** *Audit Quality; Audit Fees; Audit Tenure; KAP Size.*

**How to cite (APA 6<sup>th</sup> style)**

Hasana & Nelvirita (2024). Pengaruh Fee Audit, Audit Tenure, dan Ukuran KAP terhadap Kualitas Audit: Studi Empiris pada Perusahaan Sektor Property & Real Estate serta Infrastruktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2018-2022. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi (JEA)*, 6 (2), 481-499.

**Abstract**

*This research aims to investigate the impact of audit fees, audit tenure, and KAP size on audit quality. This research samples are property & real estate and infrastructure companies that are listed in Indonesia Stock Exchange during 2018-2022 periods, using the purposive sampling method. Audit quality's proxy is earning surprise Benchmark. This research data used secondary data taken from the annual report published by the Indonesia Stock Exchange (IDX). Logistics regression analysis is used as data analysis techniques. This study implies a descriptive research design using a quantitative approach. This research finds that audit fees have positive effect on audit quality, audit tenure has no effect on audit quality, while KAP size has negative effect on audit quality.*

**DOI:**

<https://doi.org/10.24036/jea.v6i2.1531>



This is an open access article distributed under the [Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).

### PENDAHULUAN

Laporan keuangan merupakan sarana yang penting dan berguna untuk pengambilan keputusan serta untuk menilai keadaan perusahaan oleh pihak eksternal perusahaan dan juga pihak internal perusahaan, sehingga laporan keuangan haruslah merupakan laporan yang andal. Akan tetapi, terkadang tidak sepenuhnya laporan keuangan perusahaan bisa dipercaya karena adanya kemungkinan manajemen perusahaan selaku pengelola perusahaan yang melakukan kecurangan. Maka, perusahaan membutuhkan pihak ketiga yang netral dan bergerak secara independen serta memiliki integritas yang tinggi untuk dapat menjembatani konflik kepentingan antara prinsipal dengan agen selaku pengelola perusahaan (Suwarno et al., 2020). Oleh karena itu, diperlukan peran pihak ketiga yang bersifat netral yaitu auditor dengan kompetensi serta independensi yang dimiliki untuk memeriksa laporan keuangan

sehingga dapat diperoleh kewajaran dan keandalan dari suatu laporan keuangan tersebut (Abedalqader Al-Thuneibat et al., 2011).

Namun, terjadinya skandal pemalsuan dan manipulasi laporan keuangan yang telah diaudit akibat pelanggaran auditor yang berskala internasional maupun yang terjadi di Indonesia. Di Indonesia, ada beberapa kasus dalam beberapa tahun terakhir ini yang menjadi sorotan mengenai kegagalan audit, yaitu kasus yang terjadi pada tahun 2018, 2019, dan pada tahun 2023. Pada tahun 2019, sebagaimana yang dikutip dari [www.cnbcindonesia.com](http://www.cnbcindonesia.com), terjadi manipulasi laporan keuangan tahun 2016 oleh PT Hanson Internasional, yang merupakan perusahaan yang bergerak di sektor *property & real estate*. OJK memberikan sanksi kepada KAP EY (Ernst & Young) karena KAP dinilai tidak teliti memeriksa penyajian laporan keuangan PT Hanson Internasional (MYRX). Atas kesalahan yang dilakukan KAP EY, OJK memberikan sanksi administratif berupa pembekuan STTD (Surat Tanda Terdaftar) selama 1 tahun kepada AP (Akuntan Publik) Sherly Jokom yang bertindak sebagai akuntan dari rekan pada KAP Purwantoro, Sungkoro, dan Surja, yang merupakan anggota Ernst & Young Global Limited. Kasus terbaru yang melibatkan KAP dan AP terjadi pada tahun 2023, sebagaimana yang telah dikutip dari [www.kompas.com](http://www.kompas.com). OJK telah membatalkan izin KAP Crowe Indonesia (KAP *second-tier*) atau KAP Kosasih, Nurdiyaman, Mulyadi, Tjahjo, dan rekan dikarenakan kasus gagal bayar PT Asuransi Jiwa Adisarana Wanaartha yang melibatkan KAP Crowe sehingga OJK mengeluarkan sanksi pembatalan STTD kepada anggota dari Crowe Horwath Internasional yaitu KAP Kosasih, Nurdiyaman, Mulyadi, Tjahjo, dan rekan. Sanksi pembatalan STTD yang dikeluarkan oleh OJK dikenakan kepada AP Nunu Nurdiyaman dan Jenly Hendrawana karena mereka tidak menemukan adanya indikasi manipulasi laporan keuangan PT Wanaartha Life sehingga dinilai tidak memiliki pengetahuan dan kompetensi yang diperlukan sebagai akuntan publik.

Hasil pemeriksaan dari kasus-kasus tersebut dapat memberikan kesimpulan bahwa Sherly Jokom, Nunu Nurdiyaman dan Jenly Hendrawana yang bertindak sebagai Akuntan Publik (AP) telah melakukan pelanggaran dan belum menaati serta belum mematuhi dengan sepenuhnya standar audit yang telah ditetapkan dalam melaksanakan prosedur audit (Astuti et al., 2022). Skandal yang terjadi dapat menggoyahkan eksistensi akuntan publik yang independen dan bersikap profesional, serta juga sebagai pihak yang dapat membantu pihak-pihak yang berkepentingan dalam pengambilan keputusan, sehingga kualitas audit masih perlu menjadi perhatian dikarenakan masih ditemukannya pelanggaran atas standar audit (Yefni & Sari, 2021).

Definisi kualitas audit adalah kesalahan di dalam laporan keuangan yang mampu dideteksi oleh auditor, kemudian auditor tersebut melaporkan pelanggaran yang ditemukan kepada pengguna laporan keuangan (DeAngelo, 1981). Watkins et al., (2004) menyebutkan bahwa ada 4 (empat) yang menjadi penggerak (*driver*) kualitas audit, yang terdiri dari sisi permintaan dan sisi suplai, dan masing-masing mempunyai 2 (dua) penggerak (Tandiontong, 2016). Preferensi auditor terhadap risiko dan *fee* audit merupakan dua penggerak dari sisi suplai (auditor), sementara strategi risiko klien dan konflik keagenan merupakan dua penggerak dari sisi permintaan (klien).

Risiko klien dapat menjadi penggerak kualitas audit dengan berdasarkan kepada pengaruh preferensi risiko klien dalam pemilihan auditor, yang berhubungan dengan pemilihan KAP besar atau KAP kecil. Hal tersebut akan menimbulkan ekspektasi perusahaan terhadap anggapan publik. Publik akan menganggap perusahaan tersebut merupakan perusahaan yang menguntungkan jika perusahaan tersebut memilih untuk diaudit oleh KAP yang lebih besar dikarenakan asumsi bahwa besarnya sumber daya yang dimiliki KAP tersebut, begitu juga sebaliknya, dan hal ini masih menjadi perdebatan.

Pengaruh preferensi risiko klien dalam pemilihan auditor yang berhubungan dengan pemilihan KAP besar dan KAP kecil, sehingga hal ini memiliki keterkaitan dengan ukuran KAP. Ukuran KAP ditentukan oleh KAP yang memiliki relasi dengan KAP *Big 4* atau sebaliknya. Hubungan relasi (afiliasi) akan membantu KAP dalam menghasilkan audit yang lebih berkualitas (Astuti et al., 2022). Choi et al. (2010), Lawrence et al. (2011), DeAngelo (1981), serta Hartono dan Laksito (2022) juga mendukung bahwa audit yang berkualitas lebih baik cenderung dihasilkan oleh KAP *Big N*. Sementara penelitian Sari et al. (2019), Astuti et al. (2022), Wicaksono dan Purwanto (2021), serta Rizki dan Sudarno (2020) yang melakukan penelitian pada perusahaan manufaktur memperoleh hasil bahwa antara kualitas audit dan ukuran KAP tidak saling berpengaruh.

Berikutnya yaitu konflik keagenan, merupakan penggerak kualitas audit dari sisi permintaan. Salah satu mekanisme yang digunakan agar konflik keagenan dapat berkurang yaitu dengan fungsi pengauditan. Auditor dibutuhkan oleh kedua belah pihak agar asimetri informasi yang muncul dapat berkurang. Penggunaan teori keagenan dalam penelitian ini berkaitan dengan penjelasan di atas.

Teori keagenan (*agency theory*) yang terdapat dalam penelitian ini menjelaskan mengenai hubungan agensi, yaitu hubungan kontrak kerja antara satu pihak dengan pihak lain seperti hubungan antara pemilik perusahaan (*principal*) dengan agen. Perbedaan kepentingan yang dimiliki oleh pemilik perusahaan dan agen memunculkan konflik kepentingan yang mengakibatkan asimetri informasi berpeluang untuk muncul. Maka, terjadinya asimetri informasi (ketimpangan informasi) antara agen dan *principal* dapat dijumpai oleh laporan keuangan. Oleh sebab itu, auditor yang berfungsi sebagai pihak ketiga (perantara) yang netral sangat dibutuhkan untuk menghadapi masalah benturan kepentingan antara agen dan *principal*.

Preferensi auditor terhadap risiko dapat menjadi penggerak kualitas audit dengan berdasarkan kepada pengaruh preferensi auditor dalam memilih klien yang akan menjalin perikatan dengan auditor. Hal ini mengindikasikan bahwa peluang auditor dalam menghadapi risiko litigasi menjadi semakin tinggi jika auditor menjalin perikatan dengan klien yang memiliki risiko tinggi, terutama jika klien mengungkapkan informasi yang tidak benar. Jika hal tersebut terjadi, maka biaya litigasi potensial yang akan ditanggung oleh KAP besar akan semakin besar daripada biaya yang akan ditanggung oleh KAP kecil, sehingga dalam menjalin perikatan dengan kliennya, KAP yang berukuran besar akan lebih berhati-hati. Risiko kekeliruan (*failure*) audit atas klien baru cenderung lebih tinggi daripada klien lama yang telah dikenal auditor. Hasil penelitian Bell et al., (2015) serta Carcello & Nagy (2004) juga memperoleh hasil penelitian yang menunjukkan bahwa pada tahun-tahun pertama perikatan akan lebih sering ditemukannya kegagalan audit bila dibandingkan dengan auditor yang mengaudit klien yang telah menjalin masa *tenure* (perikatan) dengan auditor tersebut.

*Audit tenure* menurut Astuti et al. (2022) adalah hubungan perikatan antara klien dengan auditor dengan menggunakan pengukuran dalam tahun untuk mengukur lamanya perikatan tersebut. Lamanya masa *tenure* dapat dianggap sebagai pendapatan oleh auditor, namun semakin panjang *tenure* dapat menyebabkan berkurangnya independensi auditor. Berkurangnya independensi auditor dapat disebabkan karena semakin dekatnya hubungan yang terjadi antara manajemen dengan auditor yang berdampak terhadap rendahnya kualitas pelaporan keuangan karena manajemen dapat membuat laporan keuangan sesuai dengan yang diinginkannya. Wicaksono dan Purwanto (2021), Singer dan Zhang (2018), Rickett et al. (2016), serta Chi et al. (2009) memperoleh kesimpulan yang sama dengan penelitian Astuti et al. (2022) bahwa kualitas audit dan *audit tenure* terdapat hubungan negatif. Sebaliknya, beberapa penelitian yang memperoleh kesimpulan bahwa kualitas audit dan *audit tenure* terdapat hubungan positif yakni pada penelitian Garcia-Blandon et al. (2020), Sari et al.

(2019), Bratten et al. (2019), serta Bell et al., (2015). Sementara, penelitian Hartono & Laksito (2022), Suwarno et al. (2020), dan Astuti et al. (2022) membuktikan bahwa tidak adanya pengaruh yang signifikan antara kualitas audit dan *audit tenure*.

Selanjutnya, besaran *fee* audit dapat menjadi penggerak kualitas audit menurut Tandiontong (2016). *Fee* audit yang dibayarkan lebih besar (tinggi) menurut Watkins et al., (2004) akan bisa memberikan hasil kualitas audit yang lebih baik. Usaha auditor dalam menemukan bukti yang cukup akan semakin besar jika semakin tingginya *fee* audit yang dibayarkan. Auditor juga akan mematok *fee* yang lebih tinggi jika klien yang melakukan perikatan dengan auditor tersebut memiliki risiko yang tinggi agar bisa meningkatkan kekuatan pemantauan, sehingga audit yang mempunyai kualitas yang tinggi akan bisa dihasilkan dari peningkatan *fee* audit (Tandiontong, 2016). Hasil penelitian dari Astuti et al. (2022) mendapat kesimpulan bahwa kualitas audit secara positif dapat diakibatkan oleh pengaruh tinggi rendahnya *fee* audit. Ettredge et al. (2014), Abdul-Rahman et al. (2017), Choi et al. (2010), Dhaliwal et al. (2008), dan Kafabih (2017) merupakan penelitian terdahulu yang menunjukkan hubungan yang saling mempengaruhi antara kualitas audit dengan *fee* audit. Akan tetapi, Nursiam et al. (2021), Sari et al. (2019), dan Suwarno et al. (2020) dalam penelitiannya menyebutkan bahwa kualitas audit dan *fee audit* mempunyai hubungan yang tidak saling mempengaruhi. Sementara penelitian Jung et al. (2016) berpendapat bahwa seiring dengan peningkatan *fee* audit, kualitas audit bisa saja berkurang, dan pendapat tersebut juga dibuktikan dalam penelitian Krauß et al. (2014). Garcia-Blandon et al. (2020) dalam risetnya juga mengungkapkan bahwa terdapat hubungan yang negatif antara kualitas audit dengan *audit fee*.

Kualitas audit merupakan faktor penting untuk dipertimbangkan, terutama bagi pengguna laporan yang telah diaudit. Kualitas audit masih perlu menjadi perhatian termasuk dari peneliti karena masih ditemukannya auditor maupun pada Kantor Akuntan Publik yang masih menerapkan audit yang kurang baik oleh (Fadhilah & Halmawati, 2021). Kualitas audit berkaitan dengan penyampaian dan pengungkapan informasi yang ada pada laporan keuangan, sehingga perlu dilakukan lebih banyak penelitian mengenai kualitas audit. Hal ini dikarenakan dalam mendefinisikan dan mengukur kualitas audit memungkinkan pihak yang berkepentingan untuk menilai apakah kualitas audit semakin meningkat atau sebaliknya. Selain itu, perbedaan-perbedaan hasil yang masih ditemukan pada penelitian terdahulu kualitas audit, sehingga penelitian ini bertujuan tujuan untuk menguji kembali kualitas audit di Indonesia.

Penelitian yang menjadi rujukan dari penelitian ini adalah penelitian Astuti et al. (2022), sehingga penelitian ini mereplikasi variabel-variabel penelitian Astuti et al (2022) seperti *fee* audit, *audit tenure*, dan ukuran KAP serta kualitas audit. Selain itu, masih banyak ditemukan perbedaan-perbedaan hasil penelitian terdahulu mengenai pengaruh *fee* audit, *audit tenure*, dan ukuran KAP terhadap kualitas audit pada penelitian-penelitian terdahulu, sehingga peneliti melakukan penelitian kembali mengenai kualitas audit di Indonesia. Penelitian ini memilih sampel penelitian di perusahaan sektor *property & real estate* dikarenakan pada salah satu kasus yang telah dijelaskan sebelumnya melibatkan perusahaan *property & real estate*, yaitu kasus yang terjadi pada PT Hanson Internasional Tbk (MYRX) yang merupakan perusahaan yang bergerak di sektor *property & real estate*. Oleh karena pertimbangan tersebut, peneliti memutuskan untuk menggunakan perusahaan sektor *property & real estate* sebagai objek penelitian. Peneliti juga menambahkan perusahaan sektor infrastruktur agar dapat mempengaruhi hasil penelitian. Selain itu, pertimbangan untuk meneliti perusahaan *property & real estate* serta infrastruktur dikarenakan perusahaan sektor *property & real estate* serta infrastruktur telah banyak mencantumkan data berupa nominal *fee* audit yang sebenarnya (bukan *professional fee*) pada laporan keuangannya. Perusahaan

*property & real estate* serta infrastruktur merupakan sektor penting di Indonesia yang dapat dijadikan sebagai indikator untuk menganalisis kesehatan ekonomi suatu negara. Oleh karena itu, penggunaan perusahaan sektor *property & real estate* serta infrastruktur sebagai objek penelitian diharapkan dapat menjadi perbedaan penelitian ini dengan penelitian yang sebelumnya. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian terdahulu terletak pada objek penelitian yang akan diteliti, yaitu pada perusahaan sektor *property & real estate* serta infrastruktur yang terdaftar di BEI periode 2018-2022, serta perbedaan dalam pengukuran variabel *fee* audit yaitu dengan menggunakan pengukuran logaritma natural dari data *fee* audit yang dicantumkan di *annual report* perusahaan sampel dan bukan data dari akun *professional fee*.

## REVIU LITERATUR DAN HIPOTESIS

### Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori keagenan digunakan sebagai *grand theory* dalam penelitian ini. Teori keagenan seperti yang terdapat dalam artikel Jensen dan Meckling (1976) digambarkan sebagai hubungan agensi sebagai suatu kontrak kerja satu orang atau lebih (*principal*/perusahaan yang mewakili pemilik perusahaan) yang melibatkan orang lain (agen/manajer). Dalam kontrak tersebut, kedua pihak memiliki tugas yang berbeda-beda. Agen diberikan kepercayaan untuk mengelola perusahaan dan bertugas untuk menjalankan kegiatan atas operasional perusahaan dan melakukan pengambilan keputusan. Sementara *principal* merupakan pemilik perusahaan atau pemegang saham serta menyediakan modal untuk kegiatan perusahaan.

Konflik antara agen dan *principal* terjadi ketika kepentingan agen dan *principal* yang tidak sama, sehingga hal ini akan menimbulkan masalah keagenan. Kegiatan yang dijalankan oleh agen terkadang tidak sesuai dengan kepentingan yang diinginkan *principal* (Godfrey et al., 2010). Hal tersebut akan menyebabkan agen dan *principal* mengalami konflik kepentingan dikarenakan kepentingan kedua pihak yang tidak sejalan, sehingga asimetri informasi berpeluang untuk muncul. Maka, agen dan *principal* yang mengalami ketimpangan informasi dapat dijembatani oleh laporan keuangan. Oleh sebab itu, peran auditor sebagai pihak ketiga yang netral sangat dibutuhkan dalam menghadapi masalah benturan kepentingan antara agen dan *principal*, yaitu sebagai penengah antara dua pihak (agen dan *principal*). Auditor bertugas untuk memberikan keyakinan kepada agen dan juga *principal* bahwa auditor telah memberikan opini yang tepat atas kewajaran laporan keuangan sehingga dapat menjadi dasar untuk dalam mengambil keputusan.

### Kualitas Audit

Definisi kualitas audit yaitu suatu probabilitas dari ditemukannya dan dilaporkannya kekurangan serta salah saji yang sifatnya material dalam akun keuangan maupun dalam laporan keuangan klien oleh auditor, dan memiliki peluang dalam mencatat dan mempublikasikan hasil temuan tersebut dalam opini audit yang dikeluarkan oleh auditor (DeAngelo, 1981). Kualitas audit memiliki arti bahwa dalam melakukan pemilihan auditor, dasar yang menjadi pertimbangan utama dilihat dari bagaimana auditor memberikan kualitas pelayanan jasanya kepada klien, sehingga kualitas audit merupakan penunjuk yang utama dalam memilih auditor. Hal ini berkaitan dengan teori agensi yaitu bahwa manajemen perusahaan sering menunjuk auditor yang dapat menunjukkan kesan yang baik kepada investor agar dapat memenuhi keinginan investor. Oleh sebab itu, agar kualitas audit yang baik dapat terlihat dari laporan keuangan, maka auditor bertugas untuk memberikan kualitas audit yang tinggi (Astuti et al., 2022).

### **Fee Audit**

Definisi dari *fee* audit yaitu besarnya *fee*/upah setelah melaksanakan jasa audit terhadap laporan keuangan perusahaan klien yang diterima auditor (Astuti et al., 2022). DeAngelo (1981) dalam penelitiannya mendefinisikan *fee* audit sebagai besaran biaya yang diterima dan menjadi pendapatan bagi KAP yang diberikan oleh klien jasa auditor, sehingga besar kecilnya *fee* audit berkaitan dengan seberapa luas dan kompleksnya ruang lingkup audit serta nama baik KAP dalam lingkungan audit, pemerintah dan investor, serta masyarakat. Definisi *fee* audit menurut Arens et al. (2015) adalah pemberian kompensasi oleh klien dalam bentuk uang, barang, dan bentuk lainnya kepada auditor agar dapat melakukan perikatan antara auditor dengan klien. *Fee* audit menjadi salah satu hal penting yang patut dipertimbangkan terkait besaran biaya audit yang harus dibayar kepada KAP yang ditunjuk untuk melakukan pengauditan terhadap laporan keuangan perusahaan oleh perusahaan tersebut. Kualitas audit sangat dipengaruhi oleh besarnya pembayaran *fee* kepada auditor menurut Salehi et al. (2017), terutama honorarium yang dibayarkan perusahaan/klien kepada auditor.

### **Audit Tenure**

Definisi *audit tenure* menurut Carey dan Simnett (2006) mengacu pada lamanya waktu pemberian jasa audit dari perusahaan audit kepada klien tertentu. *Audit tenure* merupakan kesepakatan antara auditor dengan klien dalam selang waktu yang telah disepakati mengenai masa kerja dalam pemberian jasa audit. *Tenure* audit dapat ditinjau dari lamanya auditor menjalin hubungan perikatan dengan klien, maka untuk mengukur *audit tenure* dapat dihitung dengan cara menghitung lamanya *tenure* antara klien yang melakukan perikatan dengan auditor dari KAP yang sama dengan sebelumnya (Sari et al., 2019). *Tenure* audit dapat didefinisikan sebagai masa jabatan dari pemberian jasa audit oleh KAP kepada kliennya yang biasa diukur dalam jumlah tahun, sehingga semakin lama dan panjang *tenure* audit akan membuat kompetensi auditor menjadi meningkat (Astuti et al., 2022).

### **Ukuran KAP**

Ukuran KAP menurut Colbert dan Murray (1998) yaitu variasi dari ukuran KAP yang memiliki perbedaan berdasarkan jumlah klien jumlah total staf profesional, jumlah CPA, dan jumlah mitra. Ukuran KAP merupakan KAP yang berukuran yang besar maupun berukuran kecil yang dapat diamati dari banyaknya jumlah klien dari KAP tersebut. Jika semakin banyak klien yang dimiliki oleh KAP tersebut, maka KAP tersebut akan memiliki ukuran yang semakin besar pula (Sari et al., 2019). KAP dikatakan berukuran besar jika klien yang dimiliki berasal dari perusahaan-perusahaan besar dan memiliki cabang, pegawai profesional yang dimiliki berjumlah di atas 25 orang, serta menjalin afiliasi dengan KAP *Big 4*. Sebaliknya, jika klien yang dimiliki berasal dari perusahaan-perusahaan kecil dan tidak mempunyai kantor cabang, tenaga profesional yang dimiliki kurang dari 25 orang, serta tidak menjalin afiliasi dengan KAP *Big 4*, maka dapat dikatakan bahwa KAP tersebut merupakan KAP yang berskala kecil. Faktor yang menentukan kualitas audit menurut DeAngelo (1981) yaitu salah satunya bisa ditentukan oleh besar kecilnya ukuran KAP. Hal ini disebabkan karena auditor dapat kehilangan klien jika melakukan kesalahan sehingga auditor harus mementingkan semua kliennya dan berusaha menjaga reputasinya (Francis, 2004).

## **Pengembangan Hipotesis**

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

Kesepakatan mengenai besaran *fee* audit menurut Chi et al. (2009) sangat berhubungan dengan bagaimana hasil dari kualitas audit yang diberikan, sehingga kualitas audit yang baik akan dihasilkan dari *fee* audit yang semakin tinggi. El-Gammal (2012) yang melakukan penelitian di Lebanon dalam risetnya membuktikan bahwa untuk memperoleh audit yang memiliki kualitas baik dari auditor, bank-bank dan perusahaan multinasional lebih memilih untuk membayar audit dengan nominal besar. Penelitian Choi et al. (2010) membuktikan bahwa pembebanan biaya audit akan lebih tinggi terhadap penawaran layanan audit yang berkualitas tinggi daripada penawaran layanan audit yang bermutu rendah, sebab pembebanan biaya dalam menghasilkan audit berkualitas baik cenderung lebih tinggi. Penelitian lainnya yang mendukung terjadinya hubungan positif antara kualitas audit dengan *fee* audit yaitu pada penelitian Abdul-Rahman et al. (2017), Ettredge et al. (2014), Kafabih (2017), Dhaliwal et al. (2008), dan Astuti et al. (2022).

Terdapat hubungan antara teori keagenan dengan *fee* audit. Hubungan tersebut menerangkan bahwa biaya keagenan (*agency cost*) mungkin akan diminimalisasi oleh perusahaan (Watts & Zimmerman, 1990). Dengan demikian, agar *fee* audit tidak mengalami peningkatan, maka pihak manajemen nantinya akan berusaha untuk menjaga auditor yang mengaudit di perusahaan tersebut. Perusahaan sangat berharap agar auditor memberikan audit yang berkualitas, maka perusahaan membayarkan *fee* dengan nominal tinggi dengan tujuan agar auditor dapat mengaudit laporan keuangan secara menyeluruh dengan hasil yang baik dengan memperhatikan standar dan prosedur audit yang telah ditetapkan (Astuti et al., 2022).

**H1:** *Fee* audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

### **Pengaruh *Audit Tenure* terhadap Kualitas Audit**

Kualitas audit banyak menggunakan pengukuran dengan seberapa lamanya masa kerja auditor dalam mengaudit kliennya (*audit tenure*) setelah terjadinya kasus yang melibatkan KAP Arthur Anderson pada tahun 2001 (Hidayat, 2014). Penelitian Rickett et al. (2016) mendapatkan hasil penelitian bahwa di negara-negara dengan kualitas akuntansi yang buruk, masa jabatan audit yang panjang diperkirakan memperburuk kualitas audit. Wicaksono dan Purwanto (2021) menyimpulkan bahwa tingkat independensi auditor akan berkurang jika kerja sama yang terjalin antara auditor dengan kliennya semakin panjang, maka hal tersebut dapat menyebabkan berkurangnya objektivitas dari laporan keuangan perusahaan dan juga menyebabkan kualitas audit akan menjadi semakin menurun akibat dampak *audit tenure* yang semakin panjang. Singer dan Zhang (2018) menemukan bahwa masa jabatan auditor yang lebih panjang mengarah kepada penemuan dan koreksi salah saji yang kurang tepat waktu, sehingga hal ini mengungkapkan bahwa panjangnya masa jabatan auditor merugikan kualitas audit.

Terdapat hubungan antara teori keagenan dengan *audit tenure*. Astuti et al. (2022) dalam penelitiannya menyatakan bahwa hubungan *principal* dengan agen dalam teori keagenan memiliki hubungan keagenan, demikian halnya dengan hubungan kelembagaan yang dimiliki oleh manajemen dengan auditor. Hubungan tersebut dilandasi dengan adanya suatu kontrak. Dalam pelaksanaannya, auditor tersebut akan lebih mengenal seluk-beluk perusahaan jika perusahaan menunjuk auditor untuk mengaudit di perusahaan tersebut dalam masa waktu yang lama dan panjang, sehingga seiring dengan *audit tenure* dalam jangka panjang akan dapat membuat kualitas audit menjadi meningkat. Akan tetapi, *tenure* audit dengan periode yang terlalu lama dan panjang dapat membahayakan kualitas audit karena dapat menimbulkan kedekatan dengan kliennya sehingga akan menyebabkan berkurangnya sikap profesionalisme dan independensi auditor dalam melaksanakan audit.

**H2:** *Audit tenure* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

### **Pengaruh Ukuran KAP terhadap Kualitas Audit**

DeAngelo (1981) mengungkapkan bahwa ukuran KAP berpengaruh pada kualitas audit, sehingga KAP yang dinilai lebih baik dalam menghasilkan kualitas audit yaitu KAP *Big 4*, karena ukuran KAP dapat mencerminkan sikap independen dan pelaksanaan audit secara profesional oleh seorang auditor yang memperlihatkan kualitas auditor. Penelitian Choi et al. (2010) menemukan bahwa semakin tingginya kualitas audit yang dihasilkan oleh KAP yang berukuran yang semakin besar. Lawrence et al. (2011) mengungkapkan bahwa penawaran kualitas audit yang semakin tinggi lebih mungkin bisa dilakukan oleh KAP *Big 4*, karena ukuran dari perusahaannya dapat melakukan tinjauan atas ketepatan pengendalian kualitas penugasan, memiliki metodologi audit yang sesuai dengan standar, serta dapat membantu program pelatihan yang lebih kuat dan lengkap. Berdasarkan hal-hal tersebut, ini mengindikasikan bahwa antara kualitas audit dengan ukuran KAP terjadi hubungan yang signifikan dan positif. Hartono & Laksito (2022) juga menyimpulkan bahwa informasi akuntansi yang diberikan oleh auditor dari KAP *Big 4* akan lebih dipercayai investor, serta penugasan audit yang lebih rumit dapat ditangani oleh KAP berskala besar dibandingkan auditor berskala kecil.

Teori keagenan dapat digunakan sebagai dasar asumsi bahwa KAP *Big 4* yang menerbitkan akan lebih dipercayai oleh klien (Astuti et al., 2022). Asumsi bahwa KAP *Big 4* yang menerbitkan akan lebih dipercayai oleh klien ini nantinya dapat menyebabkan biaya yang harus dianggarkan perusahaan menjadi lebih besar dikarenakan penggunaan layanan jasa KAP *Big 4*. Hal ini disebabkan karena asumsi yang melatarbelakangi bahwa reputasi dan kualitas hasil audit yang lebih berkualitas dan bermutu dimiliki oleh KAP ini.

**H3:** Ukuran KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

## **METODE PENELITIAN**

Penggunaan pendekatan kuantitatif pada penelitian deskriptif merupakan metode yang digunakan pada studi ini. Tujuan dari penelitian kuantitatif deskriptif ini yaitu memaparkan dengan ringkas beberapa keadaan, situasi, ataupun variabel yang merupakan objek penelitian yang muncul dalam lingkungan masyarakat berdasarkan dengan kejadian yang sedang berlangsung dan terjadi (Astuti et al., 2022). Penjelasan mengenai hubungan antara *fee* audit, *audit tenure*, dan ukuran KAP terhadap kualitas audit merupakan tujuan dari penelitian ini, sehingga penelitian yang melihat kaitan variabel terhadap objek yang diteliti yang lebih bersifat kausal (sebab akibat) merupakan penelitian kuantitatif, maka penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif. Data sekunder dalam penelitian ini berupa data keuangan yang bisa didapatkan dari laporan keuangan dan laporan tahunan (*annual report*) perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada sektor *property & real estate* serta infrastruktur periode 2018-2022 dengan mengakses *link* dari situs [www.idx.co.id](http://www.idx.co.id) dan web resmi perusahaan sampel. Teknik yang dilakukan dengan membuat penelaahan terhadap dokumen-dokumen perusahaan terkait variabel yang sedang diteliti, yang merupakan teknik pengumpulan data dalam penelitian ini, yaitu teknik dokumentasi.

### **Populasi dan Sampel**

Perusahaan-perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia di bidang *property & real estate* serta infrastruktur pada tahun 2018-2022 serta menyediakan data dan informasi yang lengkap untuk penelitian merupakan populasi dalam penelitian ini. Teknik penentuan

sampel dengan pertimbangan tertentu, yaitu metode *purposive sampling*, merupakan metode pengambilan sampel yang digunakan dalam studi ini.

**Tabel 1**  
**Kriteria Pengambilan Sampel**

No.	Keterangan	Jumlah
1.	Perusahaan <i>property &amp; real estate</i> serta infrastruktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2018-2022	159
2.	Perusahaan <i>property &amp; real estate</i> serta infrastruktur yang tidak menerbitkan <i>annual report</i> secara berturut-turut selama tahun 2018-2022 serta tidak menyajikan <i>fee</i> audit dalam <i>annual report</i> selama tahun 2018-2022	(100)
3.	Perusahaan <i>property &amp; real estate</i> serta infrastruktur yang tidak menerbitkan laporan keuangannya dalam bentuk mata uang Rupiah	(5)
	<b>Perusahaan Property &amp; Real Estate serta Infrastruktur yang Menjadi Sampel</b>	<b>54</b>
	<b>Total Sampel Penelitian (54 X 5 Tahun)</b>	<b>270</b>

### Variabel Penelitian dan Pengukurannya

#### Variabel Terikat (Dependen)

Proksi *earning surprise benchmark* dalam studi ini dengan menggunakan ROA (total aset/*earnings*) merupakan pengukuran untuk mengukur kualitas audit yang merupakan variabel independen. Interval antara  $\mu - \sigma$  sampai  $\mu + \sigma$  merupakan *earning benchmark* yang digunakan, dengan keterangan bahwa untuk rata-rata *earning*/total aset dilambangkan dengan  $\mu$ , sedangkan standar deviasinya dilambangkan dengan  $\sigma$ .

Pembagian kualitas audit dapat dirincikan menjadi 2 (dua) kelompok, yaitu (Carey & Simnett, 2006):

- a. Jika nilai laba berada dalam interval nilai yang normal, maka dapat diasumsikan bahwa kualitas audit tersebut baik (MEET\_BE=1).
- b. Jika nilai laba tidak berada dalam interval nilai yang normal, maka dapat diasumsikan bahwa kualitas audit tersebut rendah. Asumsi bahwa kualitas audit rendah yaitu: (1) Jika laba melampaui nilai *earning benchmark* ( $ROA > \mu + \sigma$ ), dan (2) Jika rugi melampaui nilai *earning benchmark* ( $ROA < \mu - \sigma$ ).

#### Variabel Bebas (Independen)

##### *Fee Audit*

Penggunaan logaritma natural dari data *fee* audit/biaya audit pada *annual report* dari perusahaan sampel dilakukan untuk mengukur *fee* audit dalam penelitian ini (Nursiam et al., 2021).

##### *Audit Tenure*

Perhitungan jumlah tahun perikatan yang dilakukan antara KAP dengan perusahaan yang menjadi sampel penelitian dilakukan untuk mengukur *audit tenure* dalam penelitian ini. Perhitungan lamanya *tenure* auditor dengan perusahaan yang melakukan perikatan dengan auditor dari KAP yang sama dengan sebelumnya dilakukan dengan memberikan angka 1 untuk tahun pertama dimulainya perikatan, serta ditambah dengan angka 1 untuk tahun-tahun perikatan berikutnya (Sari et al., 2019).

##### Ukuran KAP

Ada 2 (dua) kategori ukuran KAP, yaitu KAP yang memiliki hubungan relasi (afiliasi) dengan KAP *Big 4* dan KAP yang tidak memiliki relasi dengan KAP *Big 4*. Variabel *dummy* dengan membubuhkan nilai 1 untuk KAP yang memiliki relasi dengan *Big 4*

yang mengaudit perusahaan serta nilai 0 untuk KAP yang tidak memiliki relasi dengan *Big 4* yang melakukan audit pada perusahaan merupakan pengukuran dalam penelitian ini untuk mengukur variabel ukuran KAP (Astuti et al., 2022).

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Analisis Statistik Deskriptif

**Tabel 2**  
**Descriptive Statistics**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Fee Audit	270	17,91	24,98	20,3846	1,22967
Audit Tenure	270	1	5	2,52	1,352
Ukuran KAP	270	0	1	,23	,424
Kualitas Audit	270	0	1	,87	,337
Valid N (listwise)	270				

Jumlah observasi (N) yang disajikan pada tabel 2 yaitu sebanyak 270 data observasi yang mencakup 54 perusahaan yang terdaftar di BEI pada sektor *property & real estate* serta infrastruktur periode 2018-2022. Variabel kualitas audit merupakan variabel dependen (variabel terikat), yang menunjukkan rata-rata nilai sejumlah 0,87, sebanyak 35 sampel mempunyai nilai minimum 0 serta sebanyak 235 sampel mempunyai nilai maksimum 1. Nilai terendah yang dimiliki variabel kualitas audit yaitu 0 yang berarti rendahnya kualitas audit yang dihasilkan, dan kualitas audit yang tinggi ditunjukkan dengan nilai tertinggi yaitu 1. Nilai yang ditunjukkan dengan angka 0,337 merupakan nilai standar deviasi dari kualitas audit, dan nilai tersebut lebih kecil daripada nilai *mean* (rata-rata) yang berarti meratanya sebaran data, serta data kualitas audit tersebut memiliki sebaran data yang homogen. Dari 270 data observasi, data yang mendapat asumsi rendahnya kualitas audit yang dihasilkan berjumlah 13%, sisanya sejumlah 87% memperoleh kualitas audit yang tinggi.

Nilai minimum sejumlah 17,9099 yang dimiliki oleh variabel *fee* audit merupakan nilai yang dihasilkan dari PT Leyand International Tbk. sepanjang 4 tahun berturut-turut dari tahun 2018-2021 dengan nilai sebesar Rp60.000.000,00. Variabel *fee* audit mempunyai nilai maksimum dengan nilai logaritma natural sebesar 24,9803 dihasilkan oleh PT Telkom Indonesia (Persero) Tbk. pada tahun 2021 sejumlah Rp70.600.000.000,00. Standar deviasi senilai 1,2296655 dan nilai rata-rata sejumlah 20,384570 dimiliki oleh variabel *fee* audit. Rendahnya standar deviasi dibandingkan nilai rata-rata menandakan bahwa hasil yang diperoleh cukup baik sehingga distribusi data yang dihasilkan normal.

Berikutnya yaitu variabel bebas *audit tenure*, dengan nilai minimum 1 yang dimiliki berjumlah 82 sampel, serta nilai maksimum 5 yang dimiliki berjumlah 30 sampel. Nilai minimum 1 yang paling banyak dapat dilihat pada PT Andalan Perkasa Abadi Tbk. yang memiliki nilai 1 sebanyak 4 kali yaitu pada tahun yang berturut-turut yaitu 2018, 2019, 2020, dan 2022, yang artinya perikatan yang dilakukan antara perusahaan PT Andalan Perkasa Abadi Tbk. dan auditor yang berbeda sebanyak 4 (empat) tahun berturut-turut. Tingginya nilai rata-rata daripada standar deviasi dapat diamati dari besaran standar deviasi yang memiliki angka 1,352 dan nilai rata-rata yang memuat angka 2,52. Berdasarkan hasil tersebut, dapat diartikan bahwa memiliki tingkat variasi data yang dimiliki data *audit tenure* cukup homogen (seragam).

Variabel ukuran KAP merupakan variabel independen (variabel bebas) selanjutnya, dengan nilai minimum 0 yang dimiliki berjumlah 207 sampel, sedangkan nilai maksimum

yaitu 1 dengan jumlah sampel sejumlah 63 sampel. Nilai maksimum 1 diberikan jika KAP *Big 4* melakukan audit pada perusahaan, sehingga dari data tersebut, KAP *Big 4* yang paling banyak melakukan audit pada perusahaan sampel yaitu KAP Ernst & Young (EY) yang mengaudit sebanyak 8 perusahaan sampel yang salah satunya yaitu PT Summarecon Agung Tbk., kemudian diikuti dengan KAP Deloitte Indonesia yang mengaudit 4 perusahaan sampel. Sementara KAP PWC hanya mengaudit 1 perusahaan sampel yaitu PT XL Axiata Tbk. KAP *Big 4* lainnya yaitu KAP KPMG tidak mengaudit perusahaan sampel. Dari 270 data observasi, KAP *non Big 4* yang melakukan audit atas perusahaan sampel sebanyak 76,7% data pengamatan. Sementara KAP *Big 4* melakukan audit atas perusahaan sampel berjumlah 23,3%. Standar deviasi untuk variabel ukuran KAP yaitu 0,424 sedangkan rata-ratanya adalah 0,23. Besarnya standar deviasi daripada rata-rata menunjukkan besarnya perbedaan antar data daripada nilai rata-rata sehingga menyebabkan tidak meratanya persebaran data.

### Menilai Keseluruhan Model (*Overall Model Fit*)

**Tabel 3**  
**Iteration History<sup>a,b,c</sup>**

Iteration	-2 Log likelihood	Coefficients Constant
Step 0	1	214,305
	2	208,360
	3	208,268
	4	208,268
	5	208,268

**Tabel 4**  
**Iteration History<sup>a,b,c,d</sup>**

Iteration	-2 Log likelihood	Coefficients				
		Constant	Fee Audit	Audit Tenure	Ukuran KAP	
Step 1	1	207,535	-1,958	,181	-,028	-,794
	2	198,433	-4,542	,339	-,053	-1,395
	3	198,025	-5,667	,403	-,064	-1,597
	4	198,024	-5,763	,408	-,065	-1,611
	5	198,024	-5,764	,408	-,065	-1,612

Tabel 4 yang mencantumkan hasil output SPSS di atas memuat -2LogL akhir (*block number = 1*) yang merupakan konstanta dan variabel *fee* audit, *audit tenure*, dan ukuran KAP yang merupakan variabel bebas penelitian, yang mempunyai nilai sejumlah 208,268. Selisih antara kedua -2LogL yang ditunjukkan oleh tabel 4 tersebut bernilai 10,244 (208,268 - 198,024), sehingga hipotesis nol (H0) diterima dan model fit dengan data karena variabel independen berupa *fee* audit, *audit tenure*, dan ukuran KAP yang ditambahkan ke dalam model regresi memperbaiki model fit.

## Koefisien Determinasi (*Nagelkerke's R Square*)

**Tabel 5**  
**Model Summary**

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	198,024 <sup>a</sup>	,037	,069

Nilai Nagelkerke's R Square yang tertera pada tabel 5 adalah senilai 0,069. Nilai tersebut memiliki arti yaitu kontribusi variabel *fee* audit, *audit tenure*, dan ukuran KAP dalam menjelaskan variabel faktor kualitas audit memiliki nilai sebesar 6,9% sementara faktor-faktor lain di luar model penelitian ini menentukan nilai 93,1% lainnya.

**Tabel 6**  
**Hosmer and Lemeshow Test**

Step	Chi-square	Df	Sig.
1	9,903	8	,272

Nilai Chi-square pada tabel 6 bernilai 9,903 dan mempunyai tingkat signifikansi senilai 0,272. Nilai signifikansi yang tertera pada tabel 6 lebih besar dari 0,05 yakni senilai 0,272, sehingga H0 diterima. Berdasarkan hal tersebut, dapat ditarik kesimpulan bahwa data observasi cocok dengan model sehingga model dapat diterima dan dapat digunakan untuk analisis selanjutnya.

## Matriks Klasifikasi

**Tabel 7**  
**Classification Table<sup>a</sup>**

Observed		Predicted		Percentage Correct
		Kualitas Audit Rendah	Kualitas Audit Tinggi	
Step 1	Kualitas Audit Rendah	0	35	,0
	Kualitas Audit Tinggi	0	235	100,0
Overall Percentage				87,0

Tabel 7 di atas menunjukkan bahwa prediksi kemungkinan tingginya kualitas audit yang dihasilkan oleh perusahaan sampel dapat ditunjukkan dengan kekuatan prediksi, yakni senilai 100%. Prediksi sebesar 100% yang ditunjukkan pada tabel 7 merupakan besaran dalam memprediksi perusahaan yang memperoleh kualitas audit yang tinggi. Sementara perusahaan yang memperoleh kualitas audit yang rendah dapat diprediksi senilai 0%. Hal ini menyatakan bahwa dari 270 data pengamatan, sebanyak 235 data pengamatan memperoleh kualitas audit yang baik, sedangkan sebanyak 35 data pengamatan memperoleh kualitas audit yang rendah. Prediksi keseluruhan model ini mempunyai ketepatan sebesar 87%.

## Menganalisis Koefisien Regresi Logistik

**Tabel 8**  
**Koefisien Regresi Logistik**  
**Variables in the Equation**

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 1 <sup>a</sup>	Fee Audit	,408	,198	4,240	1	,039	1,504
	Audit Tenure	-,065	,138	,218	1	,641	,938
	Ukuran KAP	-1,612	,505	10,174	1	,001	,200
	Constant	-5,764	3,887	2,199	1	,138	,003

Bentuk model regresi yang sesuai dengan tabel 8 di atas, yaitu:

$$\ln \frac{P(KA)}{1 - P(KA)} = -5,764 + 0,408FA + 0,065AT - 1,612UKAP + \varepsilon$$

Persamaan regresi logistik dalam tabel 8 mengungkapkan bahwa interpretasi dari *odds ratio* didapatkan adalah: (1) Nilai  $\alpha$  (konstanta) bernilai -5,764, yang berarti jika variabel independen diasumsikan konstan, maka akan terjadi penurunan kualitas audit senilai 5,764%. (2) Pada tabel, terdapat nilai B (*odds ratio*) dari *fee* audit senilai 0,408 yang menunjukkan bahwa jika tingkat *fee* audit mengalami kenaikan sebesar satu satuan dan variabel lainnya konstan, maka akan terjadi peningkatan kualitas audit sejumlah 0,408 %. (3) Terdapat nilai B (*odds ratio*) dari *audit tenure* pada tabel di atas yang menunjukkan nilai sebesar 0,065, maknanya jika tingkat *audit tenure* mengalami kenaikan sebesar satu satuan dan variabel lainnya konstan, maka kualitas akan audit akan mengalami peningkatan sebanyak 0,065%. (4) Pada tabel, terdapat nilai B (*odds ratio*) dari ukuran KAP yang bernilai -1,612, yang berarti jika tingkat ukuran KAP turun sebesar satu satuan dan variabel lainnya konstan, maka kualitas audit mengalami penurunan sejumlah 1,612%.

## Pengujian Hipotesis

**Tabel 9**  
**Uji T**

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 1 <sup>a</sup>	Fee Audit	,408	,198	4,240	1	,039	1,504
	Audit Tenure	-,065	,138	,218	1	,641	,938
	Ukuran KAP	-1,612	,505	10,174	1	,001	,200
	Constant	-5,764	3,887	2,199	1	,138	,003

Hasil output SPSS yang ditampilkan pada tabel 9 menyatakan bahwa koefisien regresi senilai 0,408 dan tingkat signifikansi sejumlah  $0,039 < 0,05$  (nilai  $\alpha$ ) pada variabel *fee* audit mengindikasikan bahwa terjadi pengaruh positif dan signifikan antara *fee* audit dengan kualitas audit sehingga hipotesis 1 (H1) diterima. Koefisien regresi senilai 0,065 dan tingkat signifikansi pada *audit tenure* sejumlah  $0,641 > 0,05$  (nilai  $\alpha$ ) pada variabel *audit tenure* mengindikasikan bahwa tidak terjadi pengaruh *audit tenure* terhadap kualitas audit sehingga hipotesis 2 (H2) ditolak. Koefisien regresi sejumlah -1,612 ke arah kiri (negatif) dan tingkat signifikansi sejumlah  $0,001 < 0,05$  (nilai  $\alpha$ ) pada variabel ukuran KAP mengindikasikan

bahwa terjadi pengaruh negatif dan signifikan antara ukuran KAP dan kualitas audit sehingga mengakibatkan ditolaknya hipotesis 3 (H3).

## **Pembahasan**

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

Kesimpulan yang diperoleh dari hasil uji hipotesis tersebut yaitu bahwa hipotesis (H1) “*fee* audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit” diterima. Hasil penelitian tersebut dapat diartikan bahwa dengan meningkatnya *fee* audit akan berpengaruh positif terhadap kualitas audit yang dihasilkan. Dengan demikian, besaran *fee* audit yang ditentukan oleh auditor dengan kliennya bisa mempengaruhi kualitas audit, sehingga jika hasil audit berkualitas dan semakin baik maka imbalan berupa *fee* audit yang dibayarkan kepada auditor akan semakin besar dan tinggi. Besarnya *fee* yang diperoleh auditor dapat mengakibatkan kinerja auditor menjadi meningkat sehingga auditor dapat menciptakan hasil audit yang bermutu tinggi. Audit berkualitas tinggi yang dilakukan terhadap laporan keuangan dapat membuat laporan keuangan tersebut menjadi berkualitas, maka kualitas audit yang dihasilkan merupakan cerminan dari *fee* audit. Penelitian Abdul-Rahman et al. (2017), Kafabih (2017), Dhaliwal et al. (2008), Choi et al. (2010), Ettredge et al. (2014), dan penelitian Astuti et al. (2022) juga memberikan kesimpulan hasil penelitian yang sejalan dengan pendapat di atas.

Kesimpulan dari hasil penelitian ini mempunyai kesamaan dengan riset Ettredge et al. (2014) mengenai kualitas audit yang menyimpulkan bahwa salah saji akuntansi akan lebih memungkinkan ditemukan pada klien yang melakukan penekanan *fee* audit dibandingkan dengan klien yang tidak melakukan penekanan biaya terkait jasa audit. Pembayaran *fee* audit yang lebih besar oleh perusahaan bertujuan agar dapat diperoleh hasil audit yang berkualitas dan telah dilakukan oleh auditor secara menyeluruh dengan memperhatikan secara cermat mengenai standar dan prosedur yang berlaku sehingga kualitas audit yang semakin baik dan meningkat dapat dihasilkan. Dhaliwal et al. (2008) yang juga menyatakan kesimpulan yang sama, yaitu bahwa terdapat hubungan signifikan dan saling mempengaruhi dan antara kualitas audit dengan *fee* audit. Kesimpulan yang sama juga ditunjukkan dari hasil penelitian Choi et al. (2010), yang menyimpulkan bahwa biaya audit akan dibebankan lebih tinggi terhadap penawaran layanan audit yang berkualitas tinggi daripada penawaran layanan audit yang berkualitas rendah, karena dalam memberikan audit yang bermutu tinggi cenderung ditetapkan biaya yang tinggi, dan sebaliknya.

### **Pengaruh *Audit Tenure* terhadap Kualitas Audit**

Kesimpulan yang diperoleh dari hasil uji hipotesis tersebut yaitu bahwa hipotesis (H2) “*audit tenure* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit” ditolak. Penelitian yang mempunyai kesimpulan yang sama dengan kesimpulan penelitian ini adalah Astuti et al. (2022), Hartono & Laksito (2022), dan Suwarno et al. (2020). Dalam hasil penelitiannya, Suwarno et al. (2020) mengungkapkan bahwa audit yang berkualitas baik atau buruk tidak dapat dipengaruhi oleh *audit tenure*, sehingga *audit tenure* tidak dapat dijadikan sebagai patokan. Menurutnya, berdasarkan panjangnya periode perikatan audit, seharusnya KAP lebih memahami kondisi klien yang memiliki niat untuk memanipulasi laporan keuangan. Turunnya kualitas audit merupakan dampak dari panjangnya masa perikatan yang mengakibatkan KAP tidak mengembangkan strategi prosedur audit dikarenakan KAP merasa percaya diri terhadap klien.

Kesimpulan bahwa kualitas audit dan *audit tenure* tidak saling berpengaruh dinyatakan oleh Astuti et al. (2022) dalam penelitiannya, serta memberikan alasan bahwa tidak selamanya kualitas audit dapat dipengaruhi secara signifikan oleh panjang ataupun pendeknya masa *audit tenure*. Kualitas audit yang menjadi menurun tidak selamanya

disebabkan oleh pengaruh independensi auditor akibat panjangnya masa *audit tenure*, atau sebaliknya, bahwa keandalan kualitas audit tidak selamanya akan terjamin oleh *audit tenure* yang pendek karena pemahaman yang memadai mengenai kegiatan bisnis klien belum tentu dimiliki oleh auditor. Menurut Hartono dan Laksito (2022), bisnis klien yang rumit bisa saja lebih sulit untuk dipahami oleh auditor dalam waktu yang singkat. Hipotesis bahwa antara *audit tenure* dan kualitas audit saling berpengaruh ditolak karena tidak menjamin bahwa tingginya kualitas audit yang akan diberikan jika periode *tenure* audit tersebut memiliki durasi yang panjang. Pemahaman mengenai lamanya durasi perikatan audit harus dimiliki oleh KAP (Kantor Akuntan Publik) secara mendalam. Klien dengan auditor yang telah menjalin perikatan dengan periode yang lama seharusnya membuat pengetahuan dan pemahaman KAP mengenai bisnis klien menjadi semakin baik, sehingga memungkinkan auditor dan KAP untuk dapat mengidentifikasi apakah klien berniat untuk memanipulasi laporan keuangannya.

Pergantian auditor dapat dibedakan menjadi 2 (dua) jenis, yaitu pergantian auditor secara wajib (*mandatory*) atau secara sukarela (*voluntary*). *Auditor switching* yang bersifat wajib adalah pergantian KAP yang telah diatur oleh regulasi yang bertujuan untuk menjaga independensi auditor. Sedangkan *auditor switching* secara sukarela terjadi karena perusahaan mengganti auditor atau KAP atau auditor tersebut memberhentikan diri. Pergantian auditor (KAP) secara wajib dengan secara sukarela dapat dibedakan atas dasar pihak mana yang menjadi fokus perhatian dari isu tersebut. Jika pergantian auditor (KAP) terjadi secara sukarela, maka perhatian utama adalah pada sisi klien. Sebaliknya, jika pergantian terjadi secara wajib, maka perhatian utama beralih kepada auditor. Jika seorang klien yang mengganti auditornya tanpa ada sebuah peraturan yang mengharuskan pergantian tersebut dilakukan, maka kemungkinan yang terjadi adalah auditor mengundurkan diri atau diberhentikan paksa oleh klien. Jika perpindahan tersebut terjadi karena auditor (KAP) tidak dapat memberikan pendapat yang memuaskan dan sesuai dengan harapan perusahaan, maka perusahaan akan berpindah ke auditor (KAP) yang dapat memuaskan harapan perusahaan dengan memberikan opini wajar tanpa pengecualian, dimana yang menjadi perhatian utama adalah klien. Pergantian auditor (KAP) oleh perusahaan (klien) tersebut juga dapat terjadi karena tingkat *fee* audit, yaitu perusahaan (klien) mengganti auditor (KAP) untuk mendapatkan *fee* yang lebih rendah, dimana kemungkinan perusahaan klien yang merasa akan mendapatkan hasil audit yang sama dengan *fee* yang lebih rendah. Faktor selanjutnya yaitu *financial distress*, yang merupakan kondisi perusahaan yang mengalami kesulitan keuangan, akan lebih sering melakukan pergantian auditor (KAP). Hal ini dikarenakan usaha pada perusahaan yang terancam bangkrut atau mengalami masalah keuangan menciptakan kondisi yang mendorong perusahaan untuk melakukan *auditor switching*. Selain itu, faktor pertumbuhan perusahaan juga berkaitan dengan *auditor switching*, dimana perusahaan (klien) dengan pertumbuhan yang tinggi cenderung tidak melakukan pergantian KAP (Nursiam et al., 2023).

### **Pengaruh Ukuran KAP terhadap Kualitas Audit**

Kesimpulan yang diperoleh dari hasil uji hipotesis tersebut yaitu bahwa hipotesis (H3) “ukuran KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit” ditolak. Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa antara ukuran KAP dengan kualitas audit terdapat pengaruh yang signifikan yang ditunjukkan dengan terdukungnya hipotesis yang diajukan pada tingkat signifikansi 0,005. DeAngelo (1981) dalam hasil penelitian mengungkapkan bahwa adanya pengaruh antara kualitas audit dan ukuran KAP mendukung hasil penelitian ini. Namun, arah yang ditunjukkan oleh hubungan tersebut menunjukkan arah yang negatif. Arah ukuran KAP yang menunjukkan arah yang negatif dikarenakan masih rendahnya kualitas audit yang

dimiliki oleh perusahaan-perusahaan di bidang *property & real estate* serta infrastruktur meskipun perusahaan tersebut diaudit oleh KAP *Big 4*.

Aobdia (2019) juga memberikan kesimpulan yang sama dengan penelitian ini, yaitu bahwa antara kualitas audit dan ukuran KAP terjadi hubungan negatif. Penelitian Nindita & Siregar (2012) juga menunjukkan kesamaan dengan penelitian ini, dan menyatakan bahwa kualitas audit dan ukuran KAP terjadi hubungan dengan arah negatif. Nindita & Siregar (2012) menyimpulkan bahwa ketika perusahaan berada di dalam kondisi yang tidak baik, maka auditor dan KAP yang mempunyai kualitas yang tinggi tidak akan menjadi pilihan manajer untuk mengaudit laporan keuangan perusahaannya, serta manajer perusahaan juga tidak mau membayar *fee* audit yang tinggi. Penyebab terjadinya hal tersebut dikarenakan asumsi bahwa kondisi perusahaan yang tidak baik mampu dideteksi oleh KAP *Big 4*. Hasil penelitian Papatungan & Kaluge (2018) yang juga mendapatkan kesimpulan yang sama, yaitu bahwa ada pengaruh negatif yang terjadi pada kualitas audit dan ukuran KAP. Kesimpulan yang dinyatakan dalam penelitian Papatungan & Kaluge (2018) yaitu bahwa opini wajar tanpa pengecualian cenderung akan diterima oleh perusahaan yang memiliki kondisi yang baik, sehingga jasa KAP *Big 4* biasanya digunakan oleh perusahaan yang berada dalam kondisi yang baik. Sebaliknya, perusahaan dengan kondisi yang tidak baik tidak menginginkan kondisinya dapat dideteksi dan diketahui oleh KAP, sehingga jasa KAP yang bukan *Big 4* cenderung digunakan oleh perusahaan yang memiliki kondisi yang tidak baik. Perusahaan *property & real estate* serta infrastruktur yang mengaudit laporan keuangannya kepada KAP *Big 4* dalam penelitian ini hanya berjumlah 45 sampel yaitu sebanyak 9 perusahaan. Sementara, sebanyak 225 sampel yakni 45 perusahaan menggunakan jasa KAP *non Big 4* dalam melakukan audit atas laporan keuangannya. Dengan demikian, peneliti menyimpulkan bahwa masih sedikitnya jasa KAP *Big 4* yang digunakan oleh perusahaan *property & real estate* serta infrastruktur dalam rentang waktu 2018-2019.

## **SIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN**

### **Simpulan**

Kesimpulan dari hasil penelitian ini yaitu: (1) *Fee* audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia di bidang sektor *property & real estate* serta infrastruktur periode 2018-2022, sehingga hipotesis pertama (H1) diterima. (2) *Audit tenure* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia di bidang sektor *property & real estate* serta infrastruktur periode 2018-2022, sehingga hipotesis kedua (H2) ditolak. (3) Ukuran KAP berpengaruh negatif terhadap kualitas audit pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia di bidang sektor *property & real estate* serta infrastruktur periode 2018-2022, sehingga hipotesis ketiga (H3) ditolak.

### **Keterbatasan**

Beberapa keterbatasan yang ditemukan dalam penelitian ini yaitu masih sedikitnya perusahaan tercatat di Bursa Efek Indonesia khususnya di sektor *property & real estate* serta infrastruktur yang menampilkan *fee* biaya audit yang sebenarnya dalam *annual report* (laporan tahunannya), sehingga penulis masih menemui sedikit kesulitan dalam menemukan data *fee* audit dikarenakan data *fee* audit yang tidak lengkap dalam periode tertentu. Hal ini dapat dilihat dari jumlah sampel penelitian ini sejumlah 54 perusahaan dari dua bidang perusahaan, yaitu sektor *property & real estate* dan sektor infrastruktur. Selain itu, masih terdapatnya variabel lain yang memiliki pengaruh terhadap kualitas audit yang belum digunakan dalam penelitian ini.

### Saran Untuk Penelitian Selanjutnya

Saran yang dapat diberikan berdasarkan kesimpulan dan keterbatasan yang termuat dalam penelitian ini yaitu: (1) Bagi perusahaan, peneliti berharap agar seluruh perusahaan bersedia mempublikasikan data *fee* audit dalam *annual report* (laporan tahunannya), sehingga data *fee* audit yang lengkap pada setiap periode nantinya dapat digunakan untuk melakukan penelitian selanjutnya. (2) Bagi peneliti selanjutnya diharapkan agar dapat menambah variabel lain seperti *workload*, tekanan klien, jenis perusahaan, reputasi auditor, independensi auditor, spesialisasi auditor, dan lain sebagainya dikarenakan nilai *Adjusted R2* dalam penelitian ini masih rendah, sehingga nilai ini mencerminkan bahwa terdapat keterbatasan model variabel-variabel independen dalam menerangkan variabel dependen, sehingga untuk penelitian selanjutnya juga dapat juga menambah variabel independen dan variabel kontrol. Peneliti selanjutnya juga dapat menggunakan proksi lain yang digunakan untuk melakukan pengukuran atas variabel kualitas audit seperti *akrual discretioner*, model Kasznik (1999), dan lain sebagainya, sehingga hasilnya dapat dibandingkan dengan penelitian sebelumnya dan dapat juga ditentukan proksi yang memiliki hasil yang lebih baik dan akurat. Peneliti selanjutnya juga bisa menggunakan data *professional fee* untuk mengukur *fee* audit, atau dengan pengukuran lainnya jika masih menemui kendala mengenai keterbatasan data *fee* audit aktual perusahaan.

### DAFTAR PUSTAKA

- Abdul-Rahman, O. A., Benjamin, A. O., & Olayinka, O. H. (2017). Effect of audit fees on audit quality: Evidence from cement manufacturing companies in Nigeria. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 5(1), 6–17.
- Abedalqader Al-Thuneibat, A., Tawfiq Ibrahim Al Issa, R., & Ata Baker, R. A. (2011). Do audit tenure and firm size contribute to audit quality? Empirical evidence from Jordan. *Managerial Auditing Journal*, 26(4), 317–334.
- Aobdia, D. (2019). Do practitioner assessments agree with academic proxies for audit quality? Evidence from PCAOB and internal inspections. *Journal of Accounting and Economics*, 67(1), 144–174.
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2015). *Auditing & Jasa Assurance*. Jakarta: Erlangga.
- Astuti, I. N., Senjani, Y. P., & Haryono, S. (2022). Determinan Kualitas Audit Berdasarkan Standar Perikatan dan Ukuran KAP. *Media Riset Akuntansi, Auditing & Informasi*, 22(2), 231–252.
- Bell, T. B., Causholli, M., & Knechel, W. R. (2015). Audit firm tenure, non-audit services, and internal assessments of audit quality. *Journal of Accounting Research*, 53(3), 461–509.
- Bratten, B., Causholli, M., & Omer, T. C. (2019). Audit firm tenure, bank complexity, and financial reporting quality. *Contemporary Accounting Research*, 36(1), 295–325.
- Carcello, J. V., & Nagy, A. L. (2004). Audit firm tenure and fraudulent financial reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), 55–69.
- Carey, P., & Simnett, R. (2006). Audit partner tenure and audit quality. *The Accounting Review*, 81(3), 653–676.
- Chi, W., Huang, H., Liao, Y., & Xie, H. (2009). Mandatory audit partner rotation, audit quality, and market perception: Evidence from Taiwan. *Contemporary Accounting Research*, 26(2), 359–391.

- Choi, J.-H., Kim, C., Kim, J.-B., & Zang, Y. (2010). Audit office size, audit quality, and audit pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 73–97.
- Choi, J.-H., Kim, J.-B., & Zang, Y. (2010). Do abnormally high audit fees impair audit quality? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(2), 115–140.
- Colbert, G., & Murray, D. (1998). The association between auditor quality and auditor size: An analysis of small CPA firms. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 13(2), 135–150.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199.
- Dhaliwal, D. S., Gleason, C. A., Heitzman, S., & Melendrez, K. D. (2008). Auditor fees and cost of debt. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 23(1), 1–22.
- El-Gammal, W. (2012). Determinants of audit fees: Evidence from Lebanon. *International Business Research*, 5(11), 136.
- Ettredge, M., Fuerherm, E. E., & Li, C. (2014). Fee pressure and audit quality. *Accounting, Organizations and Society*, 39(4), 247–263.
- Fadhilah, R., & Halmawati, H. (2021). Pengaruh workload, spesialisasi auditor, rotasi auditor, dan komite audit terhadap kualitas audit. *Jurnal Eksplorasi Akuntansi*, 3(2), 279–301.
- Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 36(4), 345–368.
- Garcia-Blandon, J., Argiles, J. M., & Ravenda, D. (2020). On the relationship between audit tenure and fees paid to the audit firm and audit quality. *Accounting in Europe*, 17(1), 78–103.
- Garcia-Blandon, J., Argilés-Bosch, J. M., & Ravenda, D. (2020). Audit firm tenure and audit quality: A cross-European study. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 31(1), 35–64.
- Ghozali, I. (2018). Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 25 Edisi 9. Semarang: Badan penerbit Universitas Diponegoro. Variabel Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 23(2), 1470.
- Godfrey, J., Hodgson, A., Tarca, A., Hamilton, J., & Holmen, S. (2010). *Accounting*. John Wiley & Sons, Inc.
- Hartono, R. I., & Laksito, H. (2022). Pengaruh Audit Tenure, Fee Audit, Ukuran Kantor Akuntan Publik, Spesialisasi Auditor, Komite Audit Terhadap Kualitas Audit. *Diponegoro Journal of Accounting*, 11(1).
- Hidayat, T. (2014). Pengaruh ukuran KAP dan Auditor Tenure terhadap Value Relevance dari nilai wajar. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 9(2), 171–188.
- Jung, S.-J., Kim, B.-J., & Chung, J.-R. (2016). The association between abnormal audit fees and audit quality after IFRS adoption: Evidence from Korea. *International Journal of Accounting and Information Management*, 24(3), 252–271.
- Kafabih, M., & Adiwibowo, A. S. (2017). Analisis pengaruh client size, audit firm size, dan audit fee terhadap audit quality. *Diponegoro Journal of Accounting*, 6(3), 646–656.
- Krauß, P., Quosigk, B. M., & Zülch, H. (2014). Effects of Initial Audit Fee Discounts on Audit Quality: Evidence From Germany. *International Journal of Auditing*, 18(1), 40–56.
- Lawrence, A., Minutti-Meza, M., & Zhang, P. (2011). Can Big 4 versus non-Big 4 differences in audit-quality proxies be attributed to client characteristics? *The Accounting Review*, 86(1), 259–286.
- Meckling, W. H., & Jensen, M. C. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
- Nindita, C., & Siregar, S. V. (2012). Analisis pengaruh ukuran kantor akuntan publik terhadap kualitas audit di Indonesia. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 14(2), 91–104.

- Nursiam, N., Purwana, D. Y., & Dewi, I. P. (2023). Analysis of factors affecting auditor switching. *Riset Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 8(1), 83–92.
- Nursiam, N., Putri, F. K., & Pardi, P. (2021). The Effect of Audit Fee, Audit Rotation, and Auditor Reputation on Audit Quality. *Riset Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 6(2), 113–120.
- Paputungan, R. D., & Kaluge, D. (2018). Pengaruh masa perikatan audit, rotasi audit dan ukuran Kantor Akuntan Publik terhadap kualitas audit. *Jurnal Reviu Akuntansi Dan Keuangan*, 8(1), 93–103.
- Rickett, L. K., Maggina, A., & Alam, P. (2016). Auditor tenure and accounting conservatism: evidence from Greece. *Managerial Auditing Journal*, 31(6/7), 538–565.
- Rizki, M., & Sudarno, S. (2020). Pengaruh reputasi KAP, ukuran KAP, dan biaya audit terhadap kualitas audit (Studi pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2015-2017). *Diponegoro Journal of Accounting*, 9(3).
- Salehi, M., Jafarzadeh, A., & Nourbakhshhosseiny, Z. (2017). The effect of audit fees pressure on audit quality during the sanctions in Iran. *International Journal of Law and Management*, 59(1), 66–81.
- Sari, S. P., Diyanti, A. A., & Wijayanti, R. (2019). The effect of audit tenure, audit rotation, audit fee, accounting firm size, and auditor specialization to audit quality. *Riset Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 4(3), 186–196.
- Singer, Z., & Zhang, J. (2018). Auditor tenure and the timeliness of misstatement discovery. *The Accounting Review*, 93(2), 315–338.
- Suwarno, A. E., Anggraini, Y. B., & Puspawati, D. (2020). Audit Fee, Audit Tenure, Auditor's Reputation, and Audit Rotation on Audit Quality. *Riset Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 5(1), 61–70.
- Tandiontong, M. (2016). Kualitas audit dan pengukurannya. *Bandung: Alfabeta*, 1–248.
- Watkins, A. L., Hillison, W., & Morecroft, S. E. (2004). Audit quality: A synthesis of theory and empirical evidence. *Journal of Accounting Literature*, 23, 153.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1990). Positive accounting theory: a ten year perspective. *Accounting Review*, 131–156.
- Wicaksono, A. T., & Purwanto, A. (2021). Pengaruh Audit Tenure, Rotasi KAP, Ukuran KAP, dan Spesialisasi Industri Auditor terhadap Kualitas Audit. *Diponegoro Journal of Accounting*, 10(2).
- Yefni, Y., & Sari, P. (2021). Akankah Fee Audit dan Karakteristik Auditor Menentukan Kualitas Audit? *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 12(1), 173–185.