

FEE AUDIT SEBAGAI PEMODERASI PENGARUH AUDITOR SWITCHING DAN AUDIT TENURE PADA KUALITAS AUDIT

David Lee¹
I Made Sukartha²

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
e-mail: louistdavid11@gmail.com/ +6282146574375

²Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh bukti empiris *fee audit* sebagai pemoderasi pengaruh *auditor switching* dan *audit tenure* pada kualitas audit. Penelitian ini dilakukan pada seluruh perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2010-2015. Metode pengambilan sampel menggunakan *purposive sampling*. Jumlah sampel penelitian ini adalah sebanyak 198 perusahaan. Kualitas audit pada penelitian ini menggunakan proksi *earnings surprise benchmark*. Teknik analisis data yang digunakan adalah analisis regresi logistik. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *auditor switching* tidak berpengaruh pada kualitas audit, *audit tenure* berpengaruh positif pada kualitas audit, *fee audit* tidak mampu memoderasi pengaruh *auditor switching* pada kualitas audit, dan *fee audit* tidak mampu memoderasi pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit.

Kata kunci: *Fee Audit, Auditor Switching, Audit Tenure, Kualitas Audit*

ABSTRACT

This study aimed to get empirical evidence audit fee as the moderating influence of auditor switching and audit tenure on audit quality. This research was conducted on all companies listed in Indonesia Stock Exchange 2010-2015 period. The sampling method using purposive sampling. The number of samples of this research were 198 companies. Quality audits in this study using a proxy earnings surprise benchmark. Data analysis technique used is the logistic regression analysis. The results showed that the auditor switching does not affect the quality of the audit, audit tenure positive effect on the quality of the audit, the audit fee was not able to moderate the effect of switching auditors on audit quality and audit fees are not able to moderate the influence of audit tenure on audit quality.

Keywords: *Fee Audit, Auditor Switching, Audit Tenure, Audit Quality*

PENDAHULUAN

Pemberian opini wajar tanpa pengecualian yang diberikan oleh auditor akuntan publik kepada perusahaan ternyata belum sepenuhnya dapat dipercaya oleh pemerintah dalam hal ini badan yang berwenang adalah Badan Pengawas Pasar Modal (Bapepam). Pengawasan yang dilakukan oleh Bapepam kepada perusahaan yang terdapat di pasar modal pernah terjadi masalah mengenai kualitas audit.

Masalah kualitas audit yang melibatkan auditor akuntan publik yang terjadi di Indonesia seperti kasus yang terjadi pada PT. Kimia Farma. PT. Kimia Farma adalah salah satu badan usaha milik negara (BUMN) yang sahamnya ada di Bursa Efek Indonesia (BEI). Permasalahan yang dihadapi oleh PT. Kimia Farma adalah adanya salah saji dalam laporan keuangan yang mengakibatkan adanya lebih saji laba bersih untuk tahun yang berakhir 31 Desember 2001 (Bapepam, 2002). Disamping itu, PT. Kimia Farma juga melakukan pencatatan akuntansi secara ganda atas penjualan yang dilakukan unit usaha pada unit yang tidak disampling oleh auditor akuntan publik. Pada periode tersebut, auditor akuntan publik yang memeriksa PT. Kimia Farma adalah KAP Hans Tuanakotta & Mustofa (HTM). Bapepam menyatakan bahwa KAP Hans Tuanakotta & Mustofa telah melakukan pemeriksaan sesuai dengan prosedur audit yang ditentukan dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). KAP Hans Tuanakotta & Mustofa dinyatakan tidak memiliki unsur-unsur kesengajaan dalam memeriksa PT. Kimia Farma, melainkan KAP Hans Tuanakotta & Mustofa tidak dapat mendeteksi adanya manipulasi laporan keuangan yang dilakukan PT. Kimia Farma.

Beberapa skandal yang terjadi di Indonesia dianggap sebagai kegagalan auditor untuk mengatasi audit yang kompleks. Auditor dianggap lebih menerima tekanan dari klien karena telah terkena ketergantungan ekonomi dengan klien. Skandal tersebut menyebabkan pertanyaan dari masyarakat apakah manipulasi dapat dideteksi oleh auditor atau telah terdeteksi tetapi malah ikut menjaga manipulasi yang dilakukan oleh klien (Suhardjanto, 2011). Masalah-masalah

tersebut menyebabkan masyarakat tidak percaya kepada seorang auditor untuk memberikan audit yang berkualitas.

Masalah kualitas audit yang telah terjadi di Indonesia membuat Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) mengeluarkan kebijakan atau himbauan untuk pergantian kantor akuntan publik (KAP). Kebijakan atau himbauan itu sesuai dengan peraturan yang ditetapkan berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia tentang jasa Akuntan Publik (Keputusan Menteri Keuangan No. 423/KMK.06/2002) yang diadopsi dari Sarbanes-Oxley Act 2002. Keputusan peraturan itu mengenai *auditor switching* (pergantian auditor) selama 3 (tiga) tahun buku dan pergantian KAP selama 5 (lima) tahun buku. Peraturan itu kembali diperbaiki dan dievaluasi setelah beberapa tahun kemudian, KAP hanya diperbolehkan memeriksa laporan keuangan perusahaan selama 6 (enam) tahun berturut-turut sesuai dengan Keputusan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 pasal 3 tentang pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan.

Kualitas audit diperlukan untuk informasi yang tepat (*relevance*) dan dapat dipercaya (*reliable*) demi kepentingan pengambilan keputusan baik oleh prinsipal, manajemen, investor, kreditor, dan *stakeholder* lainnya (Sinaga, 2012). *Financial Accounting Standard Board* (FASB) menyatakan laporan keuangan wajib memiliki informasi yang *relevance* dan *reliable* (Tjun dkk, 2012). Kedua sifat informasi itu sangat sulit untuk diukur karena pihak manajemen (agen) dan pemilik (prinsipal) masing-masing memiliki kepentingan tersendiri, misalnya manajemen ingin mendapatkan bonus pada akhir tahun atau ingin mempertahankan manajer sehingga melakukan tindakan agar laporan

keuangannya terlihat baik, dan pemilik (prinsipal) ingin agar laporan keuangan yang dibuat sesuai dengan kinerja dari operasional yang dilakukan manajemen. Permasalahan tersebut memperlihatkan bahwa permintaan jasa audit dibutuhkan karena adanya konflik kepentingan antara agen dengan prinsipal.

De Angelo (1981) mengemukakan bahwa kualitas audit adalah seberapa mampu auditor untuk mendeteksi salah saji material yang terdapat di laporan keuangan perusahaan. Hasil kualitas audit digunakan dengan tujuan untuk meningkatkan kredibilitas laporan keuangan yang berguna untuk mengurangi risiko informasi yang disajikan tidak relevan dan reliabel bagi pengguna informasi laporan keuangan khususnya investor. Kualitas audit juga bertujuan untuk meningkatkan integritas laporan keuangan (Mgbame *et al.* 2012).

Beberapa variabel yang digunakan dalam penelitian ini sebagai faktor yang mempengaruhi kualitas audit adalah *auditor switching*, *audit tenure*, dan *fee audit* sebagai variabel interaksi. Hasil penelitian yang beragam ditunjukkan dari ketiga variabel tersebut sehingga perlu adanya penelitian kembali untuk menegaskan hubungan antara *auditor switching* dan *audit tenure* pada kualitas audit yang mana disini variabel *fee audit* dimasukkan sebagai variabel interaksi.

Auditor switching diperlukan karena masa perikatan audit yang lama dengan klien akan mengakibatkan turunnya sikap independensi auditor dan akan terikat secara emosional serta menimbulkan masalah mengenai eskalasi komitmen terhadap keputusan yang buruk dari seorang auditor (Giri, 2010). *Auditor Switching* merupakan pergantian auditor yang dilakukan oleh pihak klien atau perusahaan. *Auditor switching* yang bersifat *mandatory* membantu mengurangi

keterikatan atau hubungan antara klien dengan auditor (Yuvisa dkk. 2008). Masalah pergantian auditor berkaitan dengan independensi sesuai dengan yang dinyatakan oleh Deis dan Groux (1992) bahwa dalam mendeteksi laporan keuangan bergantung kepada kompetensi dan independensi auditor. *Auditor switching* akan mempengaruhi kualitas audit karena pergantian auditor akan tetap menjaga sikap independensi dari auditor. Penelitian ini menguji kembali pengaruh *auditor switching* pada kualitas audit karena adanya hasil yang tidak konsisten dalam penelitian terdahulu. Penelitian yang dilakukan Bambang Hartadi (2009) bahwa *auditor switching* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Penelitian dengan hasil yang sama juga dilakukan oleh Knechel dan Vanstraelen (2007) menemukan bukti bahwa kualitas audit tidak terganggu dari adanya *auditor switching*. Sedangkan penelitian yang dilakukan Mgbame *et al.* (2012) membuktikan bahwa *auditor switching* berpengaruh pada kualitas audit dan penelitian yang dilakukan oleh Dopuch *et al.* (2001) menemukan bahwa *auditor switching* berpengaruh terhadap kualitas audit.

Audit tenure adalah jangka waktu perikatan yang terjalin antara auditor dari kantor akuntan publik dengan *auditee* yang sama (Werastuti, 2013). *Audit tenure* juga dapat mempengaruhi kualitas audit dilihat dari jangka waktu perikatan auditor dengan *auditee*. *Audit tenure* yang panjang dapat dianggap auditor sebagai pendapatan, namun *tenure* yang panjang juga dapat menyebabkan adanya hubungan emosional antara klien dengan auditor sehingga dapat menurunkan independensi auditor yang dapat mempengaruhi kualitas audit. Perusahaan saat ini mulai dilema dengan adanya ketentuan dari pemerintah mengenai lamanya masa

ikatan atau *tenure*, perusahaan dilema untuk mengambil keputusan apakah mengganti auditor atau ingin membangun dan mempertahankan hubungannya (Fierdha, 2015). Masa perikatan audit juga menjadi perdebatan setelah dikeluarkannya peraturan mengenai Keputusan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 tentang jasa akuntan publik.

Penelitian mengenai *audit tenure* pada kualitas audit telah banyak dilakukan namun ditemukan hasil yang beragam. Giri (2010) dan Siregar dkk (2011) menemukan bukti bahwa semakin lama jangka waktu penugasan auditor dengan *auditee* maka akan menurunkan kualitas audit. Hasil berbeda dijelaskan oleh Noviani dkk. (2010) yang mendapatkan bukti bahwa *audit tenure* berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hal serupa Myers *et al.* (2003) juga menemukan bukti bahwa kualitas laba semakin meningkat ketika *audit tenure* semakin lama.

Salah satu faktor dari eksternal auditor adalah *fee audit*. *Fee audit* merupakan *fee* yang diterima oleh auditor setelah memberikan jasa pemeriksaan kepada klien. Hubungan kelembagaan antara manajemen dengan auditor juga dilandasi oleh sebuah kontrak yang harus dipatuhi. *Fee audit* merupakan fenomena yang juga mempengaruhi kualitas audit yaitu kontrak kerja sama dalam hal penentuan besaran *fee audit* antara auditor dan klien. Hoitash *et al.* (2007) menemukan bukti bahwa ketika auditor melakukan negosiasi dengan pihak manajemen mengenai besaran tarif *fee* yang dibayarkan terkait hasil kerja laporan auditan, maka kemungkinan besar akan terjadi konsesi resiprokal yang jelas akan mereduksi kualitas laporan auditan. Ian (2013) mengemukakan bahwa auditor yang berkualitas lebih tinggi akan mengenakan *fee audit* yang lebih tinggi karena

auditor yang berkualitas akan mencerminkan informasi privat suatu perusahaan. Penelitian ini menggunakan *fee audit* sebagai variabel pemoderasi karena *fee audit* merupakan variabel eksternal diri auditor yang dapat menginteraksikan hubungan *auditor switching* dan *audit tenure* pada kualitas audit.

Rumusan masalah penelitian ini yaitu apakah *auditor switching* berpengaruh pada kualitas audit, apakah *audit tenure* pada kualitas audit, apakah *fee audit* memoderasi pengaruh *auditor switching* pada kualitas audit, dan apakah *fee audit* memoderasi pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit. Adapun tujuan penelitian ini yaitu untuk memperoleh bukti empiris pengaruh *auditor switching* pada kualitas audit, untuk memperoleh bukti empiris pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit, untuk memperoleh bukti empiris *fee audit* memoderasi pengaruh *auditor switching* pada kualitas audit, untuk memperoleh bukti empiris *fee audit* memoderasi pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit.

Penelitian ini diharapkan mampu memberikan kegunaan teoritis maupun kegunaan praktis bagi pihak-pihak yang terkait, yakni untuk kegunaan teoritis, penelitian ini diharapkan dapat memperkuat teori agensi bahwa dibutuhkan pihak ketiga atau pihak eksternal dalam menyelesaikan konflik permasalahan antara agen dengan prinsipal.

Kegunaan praktis penelitian bagi pihak manajemen, penelitian ini diharapkan dapat digunakan sebagai acuan bagi manajer dalam rangka mengambil keputusan untuk melakukan pergantian auditor agar terciptanya laporan yang berkualitas dengan tingkat independensi yang tinggi. Kegunaan praktis bagi akuntan Publik, penelitian ini diharapkan dapat digunakan sebagai evaluasi

gambaran kualitas audit sehingga pelaksanaan audit selanjutnya dapat lebih berkualitas. Kegunaan praktis bagi *stakeholder*, penelitian ini diharapkan dapat digunakan untuk menilai kualitas informasi dari laporan keuangan yang telah diaudit melalui analisis kualitas audit, sehingga pengambilan keputusan yang dilakukan adalah tepat.

Jensen dan Meckling (1976) dalam Sukartha (2007) menyatakan bahwa teori keagenan mendeskripsikan pemegang saham sebagai *principal* dan manajemen sebagai agen. Manajemen merupakan pihak yang dikontrak oleh pemegang saham untuk bekerja demi kepentingan pemegang saham. Untuk itu manajemen diberikan sebagian kekuasaan untuk membuat keputusan bagi kepentingan terbaik pemegang saham. Oleh karena itu, manajemen wajib mempertanggungjawabkan semua upayanya kepada pemegang saham dalam bentuk laporan keuangan.

Hubungan antara prinsipal dan agen dilandasi oleh sebuah kontrak, kontrak yang efisien adalah kontrak yang memenuhi dua syarat, yaitu: (1) agen dan prinsipal memiliki informasi yang simetris artinya baik agen maupun prinsipal memiliki kualitas dan jumlah informasi yang sama sehingga tidak terdapat informasi tersembunyi yang dapat digunakan untuk kepentingan dirinya sendiri, (2) risiko yang dipikul agen berkaitan mengenai imbal jasanya adalah kecil, artinya adalah agen mempunyai kepastian yang tinggi mengenai imbalan yang diterimanya.

Masalahnya dalam hubungan keagenan ini adalah agen akan mengutamakan kepentingannya dan memilih perilaku yang menghasilkan kesejahteraan tertinggi

baginya sehingga informasi simetris itu tidak pernah terjadi (Jensen dan Meckling, 1976 dalam Putra Astika, 2007). Konflik kepentingan tersebut akan dibawa ke ranah perjanjian dalam kontrak. Kontrak akan mengikat agen untuk menghindari motif mementingkan diri sendiri. Motif kepentingan kesejahteraan itulah disebut kondisi *moral hazard*. *Moral hazard* terjadi ketika manajer melakukan tindakan tanpa sepengetahuan prinsipal demi keuntungan dirinya sendiri dan menurunkan kesejahteraan pemilik. Eisenhardt (1989) menyatakan bahwa teori keagenan menggunakan tiga asumsi sifat manusia yaitu: (1) manusia pada umumnya mementingkan diri sendiri (*self interest*), (2) manusia memiliki daya pikir terbatas mengenai persepsi masa mendatang (*bounded rationality*), dan (3) manusia selalu menghindari risiko (*risk averse*). Dari asumsi sifat yang dinyatakan oleh Eisenhardt (1989) dapat dilihat bahwa konflik agensi yang sering terjadi antara agen dengan prinsipal dipicu karena adanya sifat dasar manusia tersebut. Pihak agen dalam menjalankan operasional perusahaan biasanya cenderung mementingkan diri sendiri dibandingkan usaha untuk meningkatkan nilai perusahaan. Perilaku *opportunities* yang dilakukan manajer untuk mementingkan dirinya sendiri tidak boleh dilakukan, manajer seharusnya mementingkan pihak prinsipal yakni pemegang saham karena mereka adalah pihak yang memberikan kuasa untuk manajer dalam menjalankan operasional perusahaan. Hendriksen (2002) memberikan solusi untuk mengatasi *moral hazard*, adalah dengan menggunakan pihak ketiga yaitu dengan auditor dengan tujuan memeriksa operasional yang dikelola oleh agen yang disini konteksnya adalah manajemen. Selain itu solusi yang dapat mengurangi *moral hazard* adalah memberikan saham

kepada manajer. Manajer diberikan saham untuk menumbuhkan rasa memiliki terhadap perusahaan sehingga manajer juga merupakan sebagai pemilik. Dengan demikian karena manajer merupakan pemilik perusahaan maka manajer akan berusaha menjaga kepentingan dirinya sendiri sehingga tercipta keselarasan antara prinsipal dengan agen.

Tujuan dari teori keagenan adalah kontrak yang efisien, disini yang dimaksud kotrak yang efisien adalah kontrak yang memenuhi dua syarat, yaitu agen dan prinsipalmemiliki informasi yang simetris dan risiko yang dipikul agen berkaitan mengenai imbal jasanya adalah kecil. Tetapi dalam pelaksanaannya sifat manusia yang *self interest*, membuat agen dan prinsipal memiliki kepentingan yang berbeda. Kepentingan tersebut sama seperti halnya dengan manajemen dan auditor dari kantor akuntan publik. Manajemen berkeinginan untuk mendapatkan bonus yang tinggi dengan berbagai macam hal, sementara auditor ingin memberikan audit yang berkualitas baik. Perbedaan yang tidak sejalan ini terkadang membuat manajemen untuk mengganti auditor. Siegel *et al.* (2008) menjelaskan bahwa pemberhentian auditor dapat terjadi karena hubungan yang tidak baik antara auditor dan klien, perputaran staf audit yang tinggi, dan ketidaksepakatan akuntansi. Halim (2008) menyatakan bahwa *auditor switching* dapat terjadi karena adanya ketidakpuasan terhadap KAP lama, ketidaksesuaian biaya, untuk meningkatkan kualitas audit, ketidaksepakatan akuntansi, reputasi auditor, dan kesulitan keuangan yang dialami perusahaan.

Penelitian yang dilakukan Bambang Hartadi (2009) bahwa *auditor switching* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit diperkirakan karena keengganan pihak

pelaku pasar untuk mengeksplorasi lebih jauh apakah auditor yang mengeluarkan opini pada laporan keuangan auditan benar-benar pernah mengalami rotasi atau tidak. Penelitian dengan hasil yang sama juga dilakukan oleh Knechel dan Vanstraelen (2007) menemukan bukti bahwa kualitas audit tidak terganggu dari adanya *auditor switching*. Chih-Ying *et al.* (2008) tidak menemukan dukungan terhadap keyakinan bahwa kewajiban rotasi KAP meningkatkan kualitas auditor. Disamping itu Chih-Ying *et al.* (2008) juga tidak menemukan bukti yang konsisten mendukung keyakinan bahwa kewajiban rotasi KAP berdasarkan persepsi investor, meningkatkan kualitas auditor.

Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H₁ : *Auditor switching* berpengaruh negatif pada kualitas audit.

Jensen dan Meckling (1976) dalam Rossieta dan Wibowo (2009) memandang hubungan antara agen dan prinsipal dalam kerangka hubungan keagenan. Dalam hubungan keagenan, terjadi kontrak antara kedua belah pihak. Kontrak tersebut mengharuskan agen memberikan jasa kepada prinsipal. Pendelegasian wewenang dari prinsipal kepada agen membuatnya memiliki hak untuk melakukan pengambilan keputusan bisnis bagi kepentingan prinsipal. Akan tetapi, kepentingan dua pihak ini tidak selalu sejalan sehingga muncul benturan-benturan kepentingan antara keduanya.

Auditor yang ditunjuk oleh manajemen dapat dilanda masalah ketika dihadapkan pada kepentingan-kepentingan dalam hal keagenan auditor. Manajemen memilih dan menunjuk auditor untuk melakukan pemeriksaan bagi

kepentingan prinsipal, selain itu manajemen juga yang menanggung jasa audit. Masalah kelembagaan auditor tersebut dapat menimbulkan ketergantungan auditor kepada kliennya. Hal ini sesuai dengan asumsi sifat manusia yang dinyatakan oleh Eisenhardt (1989) bahwa manusia selalu menghindari risiko (*risk averse*).

Hubungan auditor dan klien seharusnya mampu mengakomodasi kualitas audit yang optimal. Lama masa perikatan audit memiliki pro dan kontra terhadap kualitas audit yang makin tinggi. Knapp (1991) dalam Al-Thuneibat *et al.* (2011) membuktikan bahwa jika terlalu pendek waktunya, pengetahuan spesifik tentang klien masih sedikit sehingga kualitas audit rendah. Semakin lama perikatan auditor dengan klien dipandang sebagai peningkatan pengetahuan spesifik tentang klien sehingga kualitas auditnya meningkat.

Noviani dkk. (2010) yang mendapatkan bukti bahwa *audit tenure* berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hal serupa Myers *et al.* (2003) juga menemukan bukti bahwa kualitas laba semakin meningkat ketika *audit tenure* semakin lama. Manry *et al.* (2008) menemukan bukti bahwa *auditor tenure* akan semakin meningkatkan kualitas auditor. Carcello dan Nagy (2004) justru menemukan bukti bahwa *audit fraud* semakin banyak ditemukan pada *audit tenure* yang pendek apabila dibandingkan dengan *audit tenure* yang panjang.

Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H₂ : *Audit tenure* berpengaruh positif pada kualitas audit.

Sukartha (2007) menyatakan unit analisis dalam teori keagenan adalah kontrak yang melandasi hubungan antara prinsipal dan agen sehingga fokus dari

teori ini adalah pada penentuan kontrak yang paling efisien yang mendasari hubungan tersebut. Untuk memotivasi agen maka prinsipal merancang suatu kontrak agar dapat mengakomodasi kepentingan pihak-pihak yang terlibat dalam kontrak keagenan. Dalam hubungan kelembagaan, kontrak yang dibuat oleh auditor dapat mempengaruhi pemilihan dan penunjukan auditor yang dilakukan oleh manajemen. *Fee audit* merupakan hal yang tidak kalah pentingnya di dalam penerimaan penugasan. Ketika manajer tidak cocok dengan *fee audit* yang ditawarkan maka mereka akan mencoba mengganti auditor dengan penawaran yang lebih baik. Selain itu auditor bekerja untuk memperoleh penghasilan yang memadai demi kepentingan keuangan KAP. Oleh sebab itu penentuan *fee audit* perlu disepakati antara klien dan auditor (Halim, 2008). Penetapan biaya audit yang dilakukan oleh KAP berdasarkan perhitungan dari biaya pokok pemeriksaan yang berdasarkan pada kompleksitas perusahaan klien, resiko audit, maupun waktu yang diberikan.

Yuniarti (2011) dalam Kurniasih (2014) membuktikan bahwa biaya audit berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit. Biaya yang lebih tinggi akan meningkatkan kualitas audit, karena biaya audit yang diperoleh dalam satu tahun dan estimasi biaya operasional yang dibutuhkan untuk melaksanakan proses audit dapat meningkatkan kualitas audit. Penelitian yang dilakukan Wuchun (2004) dan Hogan *et al.* (2008) menunjukkan bukti yang sama bahwa *fee audit* berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H₃ : *Fee Audit* memperlemah pengaruh *Auditor Switching* pada Kualitas Audit.

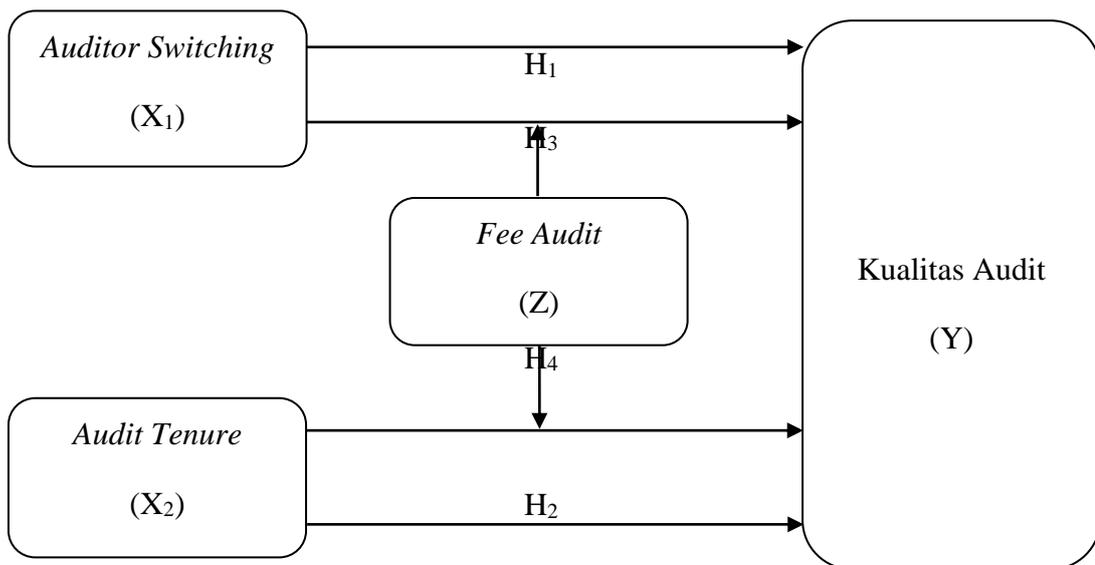
Sebuah keterikatan selalu dilandasi oleh kontrak, hal itu sesuai dengan teori keagenan. Kelembagaan antara manajemen dengan auditor juga terkait dengan kontrak yaitu *fee* yang diberikan. Penawaran yang tidak sesuai dengan yang diinginkan oleh manajemen akan membuat manajemen untuk memilih auditor lain, tetapi jika penawaran yang ditawarkan oleh auditor sesuai dengan kemampuan dan keinginan manajemen maka akan menjadi sebuah ikatan yang baik. Ikatan yang baik tersebut akan menimbulkan suatu hubungan yang bersifat emosional jika terikat secara terus menerus dan akan mempengaruhi kualitas audit. Kualitas audit dapat ditingkatkan jika *audit tenure* dapat berjalan sesuai dengan yang ditetapkan oleh pemerintah karena dalam jangka waktu 3 tahun auditor baru dapat memahami spesifikasi bisnis klien. Sebaliknya jika auditor hanya memeriksa perusahaan dalam waktu 1 tahun maka auditor tersebut dianggap belum dapat memahami spesifikasi bisnis klien yang kompleks sehingga hasil audit tidak berkualitas. Auditor dengan *fee audit* yang tinggi memiliki penguasaan kompetensi di bidang akuntansi dan keuangan pasti memahami seluk beluk perusahaan dan proses audit tetapi juga membutuhkan waktu untuk itu sehingga membutuhkan waktu periode selanjutnya agar laporan audit lebih berkualitas.

Berdasarkan uraian tersebut, maka dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H₄ : *Fee Audit* memperkuat pengaruh *Audit Tenure* pada Kualitas Audit.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode kuantitatif yang berlandaskan sifat positivisme dan menggunakan desain penelitian kausalitas yang berbentuk asosiatif. Metode kuantitatif dapat diartikan sebagai metode penelitian yang berlandaskan pada filsafat positivisme, digunakan untuk meneliti pada populasi atau sampel tertentu, analisis data bersifat kuantitatif/statistik dengan tujuan untuk menguji hipotesis yang telah ditetapkan (Sugiyono, 2014:13). Filsafat positivisme memandang realitas/gejala/fenomena itu dapat diklasifikasikan, relatif tetap, konkrit, teramati, terukur, dan hubungan gejala bersifat sebab akibat (Sugiyono, 2014:13). Desain penelitian kausalitas adalah hubungan yang bersifat sebab akibat. Jadi disini ada variabel independen (variabel yang mempengaruhi) dan dependen (dipengaruhi) (Sugiyono, 2014:56). Berikut disajikan desain penelitian yang menunjukkan hubungan antar variabel pada penelitian ini:



Gambar 1.
Desain Penelitian

Sumber: Data Diolah, 2016

Penelitian ini dilakukan selama 6 tahun pada seluruh perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2010-2015, dengan mengunduh *annual report* yang diakses melalui www.idx.co.id. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia, yaitu sejumlah 406 perusahaan. Proses penentuan sampel yakni dengan metode *nonprobability sampling* menggunakan teknik *purposive sampling* sehingga diperoleh 1188 sampel menggunakan enam tahun pengamatan.

Kriteria penentuan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah kriteria pertama yaitu seluruh perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2010-2015. Kriteria kedua yaitu menerbitkan laporan tahunan (*Annual Report*) selama periode penelitian (2010-2015) dan menyatakan Laporan Keuangan yang telah diaudit oleh auditor independen serta perusahaan tidak mengalami *delisting* dari BEI. Kriteria ketiga yaitu mencantumkan akun *professional fees* dalam laporan keuangannya. Kriteria keempat yaitu mata uang yang digunakan dalam laporan keuangan perusahaan adalah Rupiah.

Berdasarkan Tabel 1, Data sekunder yang diperoleh kemudian diseleksi sesuai dengan kriteria yang sudah ditentukan, maka diperoleh sebanyak 1.188 sampel selama periode pengamatan dari tahun 2010 sampai dengan tahun 2015. Proses seleksi berdasarkan kriteria yang telah ditetapkan, disajikan dalam Tabel 1.

Tabel 1.
Proses Pemilihan Sampel

No	Kriteria	Jumlah Perusahaan
1	Perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) tahun 2010-2015.	406
2	Perusahaan yang tidak terdaftar secara berturut-turut di Bursa Efek Indonesia selama tahun 2010-2015.	(84)
3	Perusahaan tidak mengungkapkan <i>professional fee</i> selama tahun 2010-2015.	(82)
4	Perusahaan yang tidak menerbitkan laporan keuangannya dalam Rupiah.	(42)
Jumlah Sampel Akhir		198
Tahun Pengamatan		6
Jumlah Pengamatan		1188

Sumber: Data diolah, 2016

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan metode observasi non partisipan. Teknik analisis data penelitian ini yaitu Analisis Regresi Logistik yang diolah dengan program SPSS. Adapun model persamaan dari Analisis Regresi Logistik yang digunakan dalam penelitian yaitu:

$$\ln \frac{Kualitas}{1-Kualitas} = \alpha + \beta_1 Switch + \beta_2 Tenure + \beta_3 Switch * LnFee + \beta_4 Tenure * LnFee + \varepsilon \dots\dots\dots(1)$$

Keterangan :

- P(Kualitas) = Kualitas Audit
- α = Konstanta
- β = Koefisien regresi
- Switch* = Auditor Switching
- Tenure* = Audit Tenure
- LnFee = Logaritma natural dari *feeaudit*
- Switch* * LnFee = Interaksi *auditorswitching* dengan *feeaudit*
- Tenure* * LnFee = Interaksi *audit tenure* dengan *fee audit*
- ε = Residual error

Auditor switching adalah pergantian auditor maupun pergantian Kantor Akuntan Publik (KAP) yang dilakukan pihak klien. *Auditor Switching* dalam

penelitian ini diukur dengan menggunakan variabel *dummy* yang ditetapkan secara *voluntary*. Apabila perusahaan tidak mengganti KAP yang mengaudit, maka diberikan kode 0. Apabila perusahaan mengganti KAP yang mengaudit, maka diberikan kode 1. Data mengenai nama KAP yang mengaudit perusahaan yang terdaftar di BEI Kualitas.

Audit tenure dalam penelitian ini mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Werastuti (2013) yaitu dengan menggunakan skala interval sesuai dengan lamanya hubungan auditor dari KAP dengan perusahaan. *Audit tenure* diukur dengan cara menghitung jumlah tahun perikatan dimana auditor dari KAP yang sama melakukan perikatan audit terhadap *auditee*, tahun pertama perikatan dimulai dengan angka 1 dan ditambah dengan satu untuk tahun-tahun berikutnya.

Kualitas audit dinyatakan dengan variabel *dummy* 1 untuk kualitas audit baik dan 0 untuk kualitas audit tidak baik. Penentunya adalah ROE (*Return On Equities*) atau *earnings/total equities* masing-masing perusahaan, apakah terdapat dalam *benchmark* ataukah tidak. *Benchmark*-nya adalah $\mu - \sigma < ROE < \mu + \sigma$, μ adalah rata-rata ROE seluruh perusahaan sampel dan σ adalah deviasinya. ROE yang masuk dalam *benchmark* menandakan kualitas audit yang baik 1. Sedangkan kualitas audit yang berada diluar *benchmark* diasumsikan buruk atau tidak baik 0.

Mulyadi (2014) mendefinisikan *audit fee* adalah *fee* yang diterima oleh akuntan publik setelah melaksanakan jasa auditnya, besarnya tergantung dari resiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan. Belum banyaknya perusahaan yang mencantumkan data *fee audit* di

dalam laporan tahunan dikarenakan pengungkapan data tentang *fee audit* di Indonesia masih berupa *voluntary disclosure* (Rizqiasih, 2010). Pada penelitian ini *fee audit* akan diukur dengan menggunakan logaritma natural dari *professional fees*.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil dan pembahasan akan diuraikan mengenai proses analisis pengujian hipotesis. Pertama dijelaskan mengenai pengujian statistik deskriptif terhadap masing-masing variabel penelitian. Kemudian menganalisis hasil uji regresi logistik.

Tabel 2.
Hasil Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Switch	1188	0,00	1,00	0,1077	0,31019
Tenure	1188	1,00	6,00	2,9108	1,66245
LnFee	1188	16,118	28,643	21,93567	1,876405
Switch_LnFee	1188	0,000	28,643	2,29330	6,630434
Tenure_LnFee	1188	17,196	155,832	64,54243	38,469076
Kualitas_audit	1188	0,00	1,00	0,9882	0,10796
Valid N (listwise)	1188				

Sumber: Hasil Pengolahan Data, 2016

Berdasarkan Tabel 2 dapat dijelaskan bahwa Variabel *auditor switching* memiliki nilai minimum sebesar 0; nilai maksimum sebesar 1; *mean* sebesar 0,1077 dan standar deviasi sebesar 0,31019. Nilai *mean* sebesar 0,1077 yang lebih kecil daripada 0,50 menunjukkan bahwa nilai yang paling sering muncul dari 1188 sampel perusahaan yang diteliti adalah 0, yakni kode untuk perusahaan yang tidak melakukan pergantian KAP. Hal ini menunjukkan bahwa rata-rata dari 1188 sampel yang diteliti 10,77% melakukan pergantian KAP dan sisanya 89,23% tidak melakukan pergantian KAP.

Variabel *audit tenure* memiliki nilai minimum sebesar 1; nilai maksimum sebesar 6; *mean* sebesar 2,9108 dan standar deviasi sebesar 1,66245. Nilai *mean* sebesar 2,9108 menunjukkan bahwa perusahaan sampel memiliki rata-rata perikatan dengan KAP yang sama selama 2,9108 tahun.

Variabel *fee audit* memiliki nilai minimum sebesar 16,118; nilai maksimum sebesar 28,643; *mean* sebesar 21,93567 dan standar deviasi sebesar 1,876405. Nilai *mean* sebesar 21,93567 menunjukkan bahwa perusahaan sampel memiliki rata-rata pendapatan *fee audit* sebesar 21,93567.

Variabel kualitas audit memiliki nilai minimum sebesar 0; nilai maksimum sebesar 1; *mean* sebesar 0,9882 dan standar deviasi sebesar 0,10796. Nilai *mean* sebesar 0,9882 yang lebih besar daripada 0,50 menunjukkan bahwa perusahaan yang berada di dalam *earnings surprise benchmark* lebih banyak dibandingkan di luar *earnings surprise benchmark*. Hal ini menunjukkan bahwa rata-rata dari 1188 sampel perusahaan yang diteliti 98,82% berkualitas audit baik dan sisanya 1,18% berkualitas audit tidak baik

Tabel 3.
Hasil Uji Regresi Logistik

Jenis Pengujian	Menilai kelayakan model regresi	Menilai keseluruhan model		Koefisien determinasi
Hasil Uji	Signifikansi	<i>-2 Log Likelihood</i>		<i>Nagelkerke R Square</i>
	0,264	Block 0 = 152,182	Block 1 = 144,779	0,052

Sumber: Hasil Pengolahan Data, 2016

Kelayakan model regresi dinilai dengan menggunakan *Hosmer and Lemeshow's Goodness Of Fit Test*. Berdasarkan hasil uji yang disajikan pada

Tabel 3 menunjukkan probabilitas signifikansi sebesar 0,264. Nilai signifikansi lebih besar dari 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa model mampu memprediksi nilai observasinya atau dapat diterima karena cocok dengan data observasinya.

Pengujian dilakukan dengan membandingkan nilai antara *-2 Log Likelihood* (-2LL) pada awal (*Block Number* = 0) dengan nilai *-2 Log Likelihood* (-2LL) pada akhir (*Block Number* = 1). Berdasarkan Tabel 3 nilai -2LL awal adalah sebesar 152,182 dan -2LL akhir mengalami penurunan menjadi sebesar 144,779. Penurunan Likelihood (-2LL) ini menunjukkan model regresi yang baik atau dengan kata lain model yang dihipotesiskan fit dengan data.

Besarnya nilai koefisien determinasi pada model regresi logistik ditunjukkan dengan nilai *Nagelkerke's R Square*. Berdasarkan Tabel 3 menunjukkan bahwa *Nagelkerke R Square* sebesar 0,52. Hal ini berarti variabel bebas yang digunakan dalam penelitian ini yaitu *auditor switching* dan *audit tenure* mempengaruhi variabel terikat kualitas audit sebesar 5,2% sedangkan 94,8% dipengaruhi oleh variabel lain di luar penelitian ini.

Tabel 4
Matriks Klasifikasi

		Predicted			Percentage Correct
		Kualitas audit			
Observed		,00	1,00		
Step 1	Kualitas_audit	,00	0	14	0,0
		1,00	0	1174	100,0
Overall Percentage					98,8

Sumber: Hasil Pengolahan Data, 2016.

Tampilan dalam Tabel 4 dapat dijelaskan bahwa diprediksi terdapat sebanyak 1174 perusahaan yang berada di dalam *earnings surprise benchmark*

(kualitas audit baik) dan 14 perusahaan yang berada di luar *earnings surprise benchmark* (kualitas audit buruk).

Tabel 5.
Uji Multikolinearitas

		Constant	Switch	Tenure	LnFee	Switch_Ln Fee	Tenure_LnFee
Step 1	Constant	1,000	-0,411	-0,820	-0,995	0,383	0,849
	Switch	-0,411	1,000	0,274	0,413	-0,997	-0,291
	Tenure	-0,820	0,274	1,000	0,790	-0,251	-0,995
	LnFee	-0,995	0,413	0,790	1,000	-0,389	-0,827
	Switch_LnFee	0,383	-0,997	-0,251	-0,389	1,000	0,269
	Tenure_LnFee	0,849	-0,291	-0,995	-0,827	0,269	1,000

Sumber: Hasil Pengolahan Data, 2016

Hasil menunjukkan tidak ada nilai koefisien korelasi antara variabel yang nilainya lebih besar dari 0,8 maka dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat gejala multikolinearitas yang serius antara variabel bebas.

Tabel 6.
Rangkuman Hasil Uji Regresi Logistik

		B	S.E.	Wald	Df	Sig.	Exp(B)	95% C.I.for EXP(B)	
								Lower	Upper
Step 1 ^a	Switch	-7,281	11,229	0,420	1	0,517	0,001	0,000	2490068,886
	Tenure	4,297	2,143	4,020	1	0,045	73,474	1,101	4901,461
	LnFee	0,509	0,299	2,897	1	0,089	1,663	0,926	2,987
	Switch_LnFee	0,384	0,565	0,461	1	0,497	1,468	0,485	4,444
	Tenure_LnFee	-0,182	0,094	3,749	1	0,053	0,834	0,693	1,002
	Constant	-7,323	6,387	1,314	1	0,252	0,001		

Sumber: Hasil Pengolahan Data, 2016

Berdasarkan hasil pengolahan data analisis regresi logistik pada Tabel 6, maka persamaan analisis regresi logistik penelitian ini, yaitu:

$$\ln \frac{\text{Kualitas}}{1-\text{Kualitas}} = -7,323 - 7,281\text{Switch} + 4,297\text{Tenure} + 0,509\text{LnFee} + 0,384\text{Switch_LnFee} - 0,182\text{Tenure_LnFee} + \varepsilon$$

Hipotesis pertama menyatakan bahwa *auditor switching* berpengaruh negatif pada kualitas audit. Berdasarkan Tabel 6 variabel *auditor switching* menunjukkan

nilai koefisien negatif sebesar -7,281 dengan signifikansi 0,517 lebih besar dari 0,05. Hal ini berarti hipotesis pertama tidak diterima yang artinya *auditor switching tidak* berpengaruh pada kualitas audit.

Hipotesis kedua menyatakan bahwa *audit tenure* berpengaruh positif pada kualitas audit. Berdasarkan Tabel 6 variabel *audit tenure* menunjukkan nilai koefisien positif sebesar 4,297 dengan signifikansi 0,045 lebih kecil dari 0,05. Hal ini berarti hipotesis kedua diterima yang artinya *audit tenure* berpengaruh positif pada kualitas audit.

Hipotesis ketiga menyatakan bahwa *fee audit* memperlemah pengaruh *auditor switching* pada kualitas audit. Berdasarkan Tabel 6 variabel *auditor switching* diinteraksikan dengan *fee audit* menunjukkan nilai koefisien positif sebesar 0,384 yang memiliki arti bahwa dengan adanya variabel *fee audit* maka memperkuat pengaruh *auditor switching* pada kualitas audit dengan signifikansi 0,497 lebih besar dari 0,05. Hal ini berarti hipotesis ketiga ditolak, yang artinya *fee audit* tidak mampu memoderasi pengaruh *auditor switching* pada kualitas audit.

Hipotesis keempat menyatakan bahwa *fee audit* memperkuat pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit. Berdasarkan Tabel 6 variabel *audit tenure* diinteraksikan dengan *fee audit* menunjukkan nilai koefisien negatif sebesar -0,182 yang memiliki arti bahwa dengan adanya variabel *fee audit* maka memperlemah pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit dengan signifikansi 0,053 lebih besar dari 0,05. Hal ini berarti hipotesis keempat ditolak, yang artinya *fee audit* tidak mampu memoderasi pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit.

Hasil pengujian dengan menggunakan regresi logistik menunjukkan nilai koefisien negatif sebesar $-7,281$ dengan tingkat signifikansi $0,517$ yang lebih besar dari $\alpha = 5\%$ ($0,517 > 0,05$). Hal ini menunjukkan bahwa variabel *auditor switching* tidak berpengaruh pada kualitas audit dengan kata lain H_1 ditolak. Kelembagaan antara manajemen dengan auditor selalu dilandasi oleh kontrak. Kontrak tersebut dibuat untuk menghindari motif kepentingan kesejahteraan (*moral hazard*). Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kontrak yang dibuat oleh manajemen dengan auditor terjadi dengan efisien sehingga auditor dapat bekerja dengan profesional yang artinya siapapun auditornya tidak akan mempengaruhi hasil kualitas audit.

Hasil penelitian ini sesuai dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Bambang Hartadi (2009) bahwa *auditor switching* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit diperkirakan karena keengganan pihak pelaku pasar untuk mengeksplorasi lebih jauh apakah auditor yang mengeluarkan opini pada laporan keuangan auditan benar-benar pernah mengalami rotasi atau tidak. Penelitian dengan hasil yang sama juga dilakukan oleh Knechel dan Vanstraelen (2007) menemukan bukti bahwa kualitas audit tidak terganggu dari adanya *auditor switching*. Chih-Ying *et al.* (2008) tidak menemukan dukungan terhadap keyakinan bahwa kewajiban rotasi KAP meningkatkan kualitas auditor. Disamping itu Chih-Ying *et al.* (2008) juga tidak menemukan bukti yang konsisten mendukung keyakinan bahwa kewajiban rotasi KAP berdasarkan persepsi investor, meningkatkan kualitas auditor.

Hasil pengujian dengan menggunakan regresi logistik menunjukkan nilai koefisien positif sebesar 4,297 dengan tingkat signifikansi 0,045 yang lebih kecil dari $\alpha = 5\%$ ($0,045 < 0,05$). Hal ini menunjukkan bahwa variabel *audit tenure* berpengaruh positif pada kualitas audit dengan kata lain H_2 diterima. Jensen dan Meckling (1976) dalam Rossieta Wibowo (2009) memandang hubungan antara agen dan prinsipal dalam kerangka hubungan keagenan, sama halnya seperti dengan manajemen dengan auditor yang memiliki hubungan kelembagaan. Hubungan kelembagaan ini dilandasi oleh sebuah kontrak. Kontrak tersebut mengenai pemberian jasa kepada manajemen dalam rangka memeriksa perusahaan. Dalam pelaksanaannya, auditor yang ditunjuk oleh manajemen secara terus menerus atau secara berkelanjutan akan lebih memahami kompleksitas perusahaan karena auditor sudah mengetahui sistem pengendalian internal *auditee* sehingga masa perikatan atau *audit tenure* berpengaruh positif pada kualitas audit. *Audit tenure* yang panjang akan memberikan hasil kualitas audit yang lebih baik.

Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Noviani dkk. (2010) yang mendapatkan bukti bahwa *audit tenure* berpengaruh positif terhadap kualitas audit dan Myers *et al.* (2003) yang juga menemukan bukti bahwa kualitas laba semakin meningkat ketika *audit tenure* semakin lama.

Hasil uji regresi logistik menunjukkan nilai koefisien positif sebesar 0,384 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,497 yang lebih besar dari $\alpha = 5\%$ ($0,497 > 0,05$). Berdasarkan hasil pengujian ini menunjukkan bahwa variabel *fee audit* tidak mampu memoderasi pengaruh *auditor switching* pada kualitas audit. Hubungan keterikatan antara *principal* dengan manajemen selalu dilandasi oleh sebuah

kontrak. Kontrak yang efisien adalah kontrak yang harus memenuhi dua syarat, salah satunya adalah kepastian mengenai imbal jasa. Resiko imbal jasa yang dipikul oleh manajemen adalah kecil, artinya imbal jasa yang diberikan oleh *principal* kepada manajemen adalah pasti sesuai dengan kontrak yang tertulis. Begitu pula hubungan kelembagaan antara manajemen dengan auditor. Kontrak yang dibuat oleh auditor dengan manajemen juga dengan tujuan yang efisien, artinya *fee* yang diberikan manajemen kepada auditor adalah pasti sesuai dengan yang disepakati, maka dari itu pergantian auditor dapat memberikan kualitas audit yang sama sesuai dengan standar profesional akuntan publik yang berlaku tanpa memperhitungkan resiko *fee* yang akan diterimanya baik itu tinggi maupun rendah. Hal ini menunjukkan bahwa *fee audit* tidak mampu menginteraksikan *auditor switching* pada kualitas audit.

Hasil uji regresi logistik menunjukkan nilai koefisien negatif sebesar -0,182 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,053 yang lebih besar dari $\alpha = 5\%$ (0,053 > 0,05). Berdasarkan hasil pengujian ini menunjukkan bahwa variabel *fee audit* tidak mampu memoderasi pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit. Kelembagaan antara manajemen dengan auditor juga terkait dengan kontrak, yaitu *fee* yang diberikan. *Fee* yang diberikan oleh manajemen kepada auditor tidak akan mempengaruhi masa perikatan atau lamanya hubungan kelembagaan antara manajemen dengan auditor untuk kualitas audit yang diberikan, disini artinya baik itu *fee* yang tinggi maupun rendah sama-sama akan menghasilkan kualitas audit yang baik tanpa memperhatikan lamanya masa perikatan antara manajemen dengan auditor. *Fee* tersebut tidak akan membuat auditor memiliki keterikatan

secara emosional karena auditor adalah profesi yang harus memiliki kompetensi dan sikap independensi untuk memberikan kualitas audit yang baik. Hal ini menunjukkan bahwa *fee audit* tidak mampu untuk memoderasi *audit tenure* pada kualitas audit.

SIMPULAN DAN SARAN

Penelitian ini dimaksudkan untuk menguji secara empiris *fee audit* sebagai pemoderasi pengaruh *auditor switching* dan *audit tenure* pada kualitas audit. Berdasarkan analisis regresi dan pembahasan hasil penelitian yang telah diuraikan pada bab sebelumnya, maka dapat disimpulkan sebagai berikut *auditor switching* tidak berpengaruh pada kualitas audit, dengan demikian hipotesis pertama (H₁) ditolak. *Audit tenure* berpengaruh positif pada kualitas audit, dengan demikian hipotesis kedua (H₂) diterima. *Fee audit* tidak mampu memoderasi pengaruh *auditor switching* pada kualitas audit, dengan demikian hipotesis ketiga (H₃) ditolak. *Fee audit* tidak mampu memoderasi pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit, dengan demikian hipotesis keempat (H₄) ditolak.

Berdasarkan hasil analisis dan simpulan, dapat diajukan beberapa saran untuk penelitian selanjutnya dan untuk pihak-pihak yang berkepentingan sebagai berikut Penelitian selanjutnya, koefisien determinasi (*Nagelkerke R Square*) adalah sebesar 0,052 yang berarti variabilitas variabel dependen yang dapat dijelaskan oleh variabel independen hanya sebesar 5,2%, sedangkan sisanya sebesar 94,8% dijelaskan oleh variabel-variabel lain di luar model penelitian. Penelitian selanjutnya dapat menambahkan variabel lain untuk memprediksi kualitas audit seperti ukuran KAP, ukuran perusahaan, komite audit dan

pergantian manajemen. Peneliti selanjutnya dapat menggunakan pengukuran yang lebih tepat untuk variabel *fee audit* karena di dalam akun *professional fee* terkandung biaya-biaya selain *fee audit* yaitu biaya konsultan, biaya notaris dan biaya manajemen.

REFERENSI

- Al-Thuneibat, A. A., Al-Issa, dan Baker. 2011. Do audit tenure and firm size contribute to audit quality? Empirical evidence from Jordan. *Managerial Auditing Journal*, 26 (4): h:317-334.
- Bambang, Hartadi. 2009. Pengaruh Fee Audit, Rotasi KAP dan Reputasi Auditor terhadap Kualitas Audit di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Ekonomi dan Keuangan Indonesia*, 16(1): h:84-103.
- Carcello, J. V. dan A. L. Nagy. 2004. Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting. *Auditing*, 23(2): h:57-71.
- Chih-Ying, C., L. Chan-Jane, dan L. Yu-Chen. 2008. Audit Partner Tenure, Audit Firm Tenure, and Discretionary Accruals: Does Long Auditor Tenure Impair Earnings Quality? *Contemporary Accounting Research* 25(2): h:415-445.
- DeAngelo, L. 1981. Auditor Size and Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3:h:183-199.
- Deis, D.R. & Giroux, G.A. 1992. Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *The Accounting Review*, 67(3): h462-479.
- Dopuch, N., King, R.R., dan Schwartz, R. 2003. Independence in appearance and in fact: An experimental investigation. *Contemporary Accounting Research*, 20: h:79-114.
- Eisenhardt, K. M. 1989. Agency Theory: An Assessment And Review. *Academy of Management. The Academy of Management Review* 14(1): 57.
- Fierdha *et al.* 2015. Pengaruh Audit Rotation dan Audit Tenure terhadap Kualitas Audit dengan Fee Audit sebagai Variabel Pemoderasi (Studi pada Manufaktur yang Terdaftar di BEI Tahun 2012-2014). *Jurnal Akuntansi. Bandung*.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). 1978. *Statement of Financial Accounting Concepts No.1: Objectives of Financial Reporting by Business*

Enterprises, Stamford, Connecticut.

- Giri, Efraim F. 2010. Pengaruh Tenur Kantor Akuntan Publik (KAP) dan Reputasi KAP terhadap Kualitas Audit: Kasus Rotasi Wajib Auditor di Indonesia. *Simposium Nasional Akuntansi Purwokerto, XIII*.
- Halim, Abdul. 2008. *Dasar-dasar Audit Laporan keuangan*, edisi ke 4. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.
- Hendriksen, Eldon S. dan Michael F. Van Breda. 2002. *Teori Akuntansi*. Buku 2.
- Hoitash, R., A. Markelevich, dan C. A. Barragato. 2007. Auditor Fees and Audit Quality. *Managerial Auditing Journal* 22(8): h:761-786.
- Jensen, M. C., dan W. H. Meckling. 1976. Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4): h:305-360.
- Knapp, M.C. 1991. Factors That Audit Committee Members Use as Surogates for Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (Spring): h:35-52.
- Knechel, W. R. dan A. Vanstraelen. 2007. The Relationship between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions. *Auditing* 26(1): h:113-131.
- Kurniasih, Margi dan Abdul Rohman. 2014. Pengaruh Audit Fee Audit, Audit Tenure, dan Rotasi Audit Terhadap Kualitas Audit. *Diponegoro Journal Of Accounting*, 3(3), Tahun 2014.
- Manry, D. L. 2008. Does Increased Audit Partner Tenure Reduce Audit Quality? *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 23(4): h:553-572.
- Menteri Keuangan. 2008. Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 Tentang Jasa Akuntan Publik. Jakarta.
- Mgbame, C. O. Eragbhe, E dan Osazuwa, N. 2012. Audit Partner Tenure and Audit Quality: An Empirical Analysis. *European Journal of Business and Management*, 4(7): h:154- 159.
- Myers, J. N. L. A. Myers, dan T. C. Omer. 2003. Exploring The Term of The Auditor-Client Relationship and The Quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation? *Accounting Review*, 78(3): h:779-799.
- Rossieta dan Wibowo. 2009. Faktor-Faktor Determinasi Kualitas Audit-Suatu Studi dengan Pendekatan Earning Surprise Benchmark. *Simposium Nasional Akuntansi XII*, h:1-34.

- Siegel, Philip H., Mohsen Naser and John O'Shaughnessy. 2008. Factors Influencing Auditor Switching in the European Union, Florida Atlantic University.
- Siregar, Fitriany, Wibowo dan Anggraita. 2011. Rotasi dan Kualitas Audit: Evaluasi Atas Kebijakan Menteri Keuangan KMK.N0.423/KMK.6/2002 Tentang Jasa Akuntan Publik. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 8(1): h:1-17.
- Suhardjanto, Djoko dan Yulianingtyas, Rukmita, Rena, 2011, "Pengaruh Karakteristik Pemerintah Daerah Terhadap Kepatuhan Pengungkapan Wajib Dalam Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (Studi Empiris pada Kabupaten/Kota di Indonesia)". *Jurnal Akuntansi dan Auditing*, 8: h:1-94.
- Tjun, Marpaung, Elyzabet Indrawati and Setiawan , Santy. 2012. Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Akuntansi*, 4(1): h:33-56.
- Werastuti, S. 2013. Pengaruh Auditor Client Tenure, Debt Default, Reputasi Auditor, Ukuran Klien dan Kondisi Keuangan Terhadap Kualitas Audit Melalui Opini Audit Going Concern. *Vokasi Jurnal Riset Akuntansi*, 2(1).
- Yuniarti, R. 2011. Audit Firm Size, Audit Fee and Audit Quality. *Journal Of Global Management*, 2(1).
- Yuvisa, Rohman, dan Handayani. 2008. Pengaruh Identifikasi Auditor atas Klien Terhadap Objectivitas Auditor dengan Auditor Tenure, Client Importance dan Client Image sebagai VariabelAnteseden. *Simposium Nasional Akuntansi*.