

Independensi Auditor Sebagai Pemediiasi Pengaruh *AuditFee* Dan *Audit Tenure* Pada Kualitas Audit

Wayan Hari Premananda¹
I Dewa Nyoman Badera²

¹Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana (Unud), Bali, Indonesia
email: trenggana80@gmail.comtelp: +62 85 847 302 089

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

ABSTRAK

Seorang auditor dikatakan mampu menghasilkan laporan auditan yang berkualitas jika auditor tersebut mampu mempertahankan independensi yang dimilikinya. Tujuan penelitian untuk mengetahui dan membuktikan secara empiris pengaruh *audit fee* dan *audit tenure* pada independensi auditor. Membuktikan secara empiris pengaruh *audit fee*, *audit tenure* dan independensi auditor pada kualitas audit. Membuktikan secara empiris pengaruh *audit fee* dan *audit tenure* pada kualitas audit melalui independensi auditor. Penelitian dilakukan di Kantor Akunan Publik Provinsi Bali. Jumlah sampel sebanyak 44 auditor ditentukan dengan teknik sampel jenuh. Teknik analisis data yang digunakan adalah analisis jalur (*path analysis*). Berdasarkan hasil analisis ditemukan bahwa *audit fee* berpengaruh negatif pada independensi auditor. *Audit tenure* berpengaruh negatif pada independensi auditor. *Audit fee* berpengaruh positif pada kualitas audit. *Audit tenure* berpengaruh positif pada kualitas audit. Independensi auditor berpengaruh positif pada kualitas audit. Semakin tinggi independensi auditor, maka semakin tinggi pula kualitas audit yang akan dihasilkan.

Kata Kunci: *Audit fee, audit tenure, independensi auditor, kualitas audit*

ABSTRACT

An auditor says capable of producing a qualified auditing report if the auditor is able to maintain its independence. The purpose of research to know and prove empirically the influence of audit fees and audit tenure on auditor independence. Prove empirically the effect of audit fees, audit tenure and auditor independence on audit quality. Audit fees and audit tenure on audit quality through auditor independence. The research was conducted at the Public Service Office of Bali Province. The number of samples of 44 auditors is determined by saturated sample technique. Data analysis technique used is path analysis (path analysis). Based on the results of the analysis. Audit ownership on auditor independence. Audit fees. Audit ownership on a positive audit. Auditor independence is high performing on audit quality. The higher the auditor's independence, the higher the audit quality will be generated.

Keywords: *Audit fee, audit tenure, auditor independence, audit quality*

PENDAHULUAN

Laporan keuangan merupakan laporan yang menyajikan informasi mengenai kondisi keuangan perusahaan atau organisasi kepada pihak-pihak yang membutuhkan, eksternal maupun internal (Purba, 2013). Agar dapat digunakan untuk berbagai kepentingan maka, laporan keuangan harus ada jaminan bahwa laporan keuangan tersebut bebas dari salah saji dan tidak menyesatkan dalam pengambilan keputusan. Teori keagenan yang berhubungan dengan permasalahan audit memperlihatkan bahwa, konflik kepentingan antara manajemen sebagai agen dan pemegang saham sebagai *principal*, dan pihak-pihak lain yang mengadakan kontrak dengan klien menimbulkan jasa audit (Srimindarti, 2006). Peran auditor adalah sebagai pihak yang dianggap mampu menengahi kepentingan *principal* dan agen dalam mengelola keuangan perusahaan (Setiawan, 2006).

Pengguna laporan keuangan atau klien akan menilai kinerja keuangan perusahaan berdasarkan data yang ada dengan tingkat informasi kebenaran yang minimum, karena klien atau pembuat laporan cenderung akan membuat laporan keuangan sebaik mungkin dan bahkan bila perlu dapat memberikan keuntungan pribadi dengan melakukan penggelapan data keuangan atau melakukan kecurangan, sedangkan pengguna laporan keuangan akan menilai kinerja keuangan perusahaan berdasarkan data yang ada dengan tingkat informasi kebenaran yang minimum. Untuk meminimalisir hal tersebut dibutuhkan suatu profesi yang dapat memberi jaminan bahwa laporan keuangan tersebut dapat digunakan sebagai alat pengambilan keputusan dan laporan keuangan yang bersih dari kecurangan-kecurangan yang

dibuat oleh manajemen perusahaan. Profesi yang dapat menjamin kualitas laporan keuangan yang lebih dikenal dengan jasa *assurance service* adalah akuntan publik.

Tugas akuntan publik atau auditor diantaranya adalah melakukan pemeriksaan atau mengaudit laporan keuangan klien dengan berdasarkan penugasan atau perikatan antara klien dengan auditor atau akuntan publik. Pelaksanaan penugasan audit sering terjadi benturan-benturan yang dapat mempengaruhi independensi akuntan publik dimana klien sebagai pemberi kerja berusaha untuk mengkondisikan agar laporan keuangan yang dibuat mempunyai opini yang baik, sedangkan disisi lain akuntan publik harus dapat menjalankan tugasnya secara professional yaitu auditor harus dapat mempertahankan sikap independen dan obyektif (Rimawati,2011).

Pada penelitian ini kualitas audit dijadikan variabel dependen karena untuk meningkatkan kredibilitas laporan keuangan pengguna informasi akuntansi sehingga dapat mengurangi risiko informasi yang tidak kredibel dalam laporan keuangan bagi pengguna laporan keuangan khususnya investor. Variabel *audit tenure* digunakan dalam penelitian ini karena *audit tenure* biasanya dikaitkan dengan independensi, hubungan auditor dengan klien yang panjang disinyalir dapat mengurangi independensi auditor maka nantinya akan berpengaruh terhadap kualitas audit yang dihasilkan. Variabel *audit fee* digunakan dalam penelitian ini karena *audit fee* yang besar dapat membuat kantor akuntan menjadi segan untuk menentang kehendak klien sedangkan *fee* yang kecil dapat menyebabkan waktu dan biaya untuk melaksanakan prosedur audit terbatas

(Aditama,2015). Pada penelitian ini independensi auditor sebagai variabel *intervening* (mediasi) karena masih sedikit penelitian dengan tema kualitas audit yang menggunakan independensi sebagai mediasi. Alasan selanjutnya mengapa independensi dijadikan mediasi adalah karena masih adanya inkonsistensi dari penelitian sebelumnya dan pengaruh independensi terhadap kualitas audit juga dapat dipengaruhi oleh faktor lain yaitu *audit fee* dan *audit tenure*.

De Angelo (1981) dalam Wibowo dan Rossieta (2009) menyatakan bahwa kualitas audit dapat dilihat dari independensi. Apabila auditor berlaku tidak independen sama saja dengan menyalahgunakan keahlian teknis yang dimiliki. Justinus Aditya merupakan salah satu auditor yang tidak taat akan profesinya sebagai akuntan publik. Ia melakukan penggelembungan beberapa akun, seperti akun penjualan, piutang, dan aset hingga ratusan milyar rupiah dalam laporan keuangan PT Great River International Tbk. Akibatnya, perusahaan tersebut mengalami kesulitan arus kas dan gagal membayar utang (Elfarini, 2007).

Penelitian terdahulu yang dilakukan De Angelo (1981) menemukan bukti empiris bahwa independensi berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hasil ini sejalan dengan penelitian penelitian yang dilakukan oleh Irma (2013) dan Mayangsari (2003) menyatakan bahwa independensi memiliki pengaruh positif terhadap kualitas audit. Namun berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Septiani (2014), Sukriah (2009) dan Mabruri (2010) independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

Audit fee merupakan besarnya imbalan jasa yang diterima oleh auditor atas pelaksanaan pekerjaan audit yang ditetapkan sebelum dilaksanakannya proses audit atas persetujuan klien dengan Kantor Akuntan Publik (KAP). Sukrisno (2012:18) menyatakan *audit fee* merupakan besarnya biaya tergantung dari risiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan dan pertimbangan professional lainnya. Penelitian yang dilakukan oleh Nindita dan Siregar (2012) menyatakan bahwa manajer perusahaan yang rasional tidak akan memilih auditor yang berkualitas tinggi dan membayar *audit fee* yang tinggi pula apabila kondisi perusahaan sedang tidak baik. Hal ini disebabkan karena ada anggapan bahwa auditor yang berkualitas tinggi akan mampu mendeteksi kondisi perusahaan yang tidak baik dan akan menyampaikannya kepada publik. Penelitian-penelitian terdahulu yang meneliti hubungan *audit fee* terhadap independensi akuntan publik dilakukan oleh Supriyono (1988), Widodo (2002), Agnes dan Pinnarwan (2003), Merry Setiawati (2004), Janie (2005), serta Ardiani & Ricky (2011), menunjukkan bahwa *auditfee* berpengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik. Sedangkan Sulardi (2005), Kasidi (2007), Suryaningtias (2007), dan Yudiasmoro (2007) menunjukkan bahwa *audit fee* tidak berpengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik.

Audit tenure juga merupakan suatu fenomena yang sering diperdebatkan akibatnya pada kualitas audit. Keputusan Menteri Keuangan Nomor 432/KMK.06/2002 mengenai Jasa Akuntan Publik menjadi salah satu bukti bahwa masa perikatan audit dengan klien menjadi perbincangan yang sangat penting.

Peraturan tersebut menyatakan bahwa pemberian jasa audit oleh Kantor Akuntan Publik kepada klien hanya boleh dilaksanakan paling lama lima tahun berturut-turut, sedangkan bagi auditor dilaksanakan paling lama tiga tahun berturut-turut. Hal ini selanjutnya didukung dengan peraturan BAPEPAM No.VIII.A.2 (Kep.20/PM/2002). Pasal 4 Undang Undang Akuntan Publik menyatakan bahwa terdapat pembatasan *audit tenure*, namun berapa lamanya tergantung pada peraturan yang dikeluarkan pemerintah, dalam hal ini adalah PMK No. 17 tahun 2008 tentang Jasa Akuntan Publik. PMK No. 17 tahun 2008 tentang Jasa Akuntan Publik mengatur bahwa pembatasan pemberian jasa KAP diperpanjang menjadi 6 tahun.

Perikatan yang lama akan membantu auditor mengembangkan pengetahuan khusus tentang klien dan pemahaman mendalam tentang bisnis serta risiko bisnis klien. Beberapa penelitian sebelumnya yang mengamati hubungan audit antara KAP dan klien yang dilakukan oleh Supriyono (1988), Widodo (2002), Setiawati (2004), Yudiasmoro (2007), Ardiani dan Ricky (2011) serta Sunarti. (2013) menunjukkan hubungan audit yang lama antara KAP dan klien berpengaruh signifikan terhadap independensi auditor.

Kualitas audit dijadikan variable dependen karena untuk meningkatkan kredibilitas laporan keuangan pengguna informasi akuntansi sehingga dapat mengurangi risiko informasi yang tidak kredibel dalam laporan keuangan bagi pengguna laporan keuangan khususnya investor. Variabel *audit tenure* digunakan dalam penelitian ini karena *audit tenure* biasanya dikaitkan dengan independensi, hubungan auditor dengan klien yang panjang disinyalir dapat mengurangi

independensi auditor maka nantinya akan berpengaruh terhadap kualitas audit yang dihasilkan. Variabel *audit fee* digunakan dalam penelitian ini karena *audit fee* yang besar dapat membuat kantor akuntan menjadi segan untuk menentang kehendak klien sedangkan *fee* yang kecil dapat menyebabkan waktu dan biaya untuk melaksanakan prosedur audit terbatas (Aditama,2015). Independensi auditor dijadikan sebagai variabel *intervening* (mediasi) karena independensi adalah factor yang paling menentukan dalam menghasilkan laporan audit yang berkualitas namun, independensi auditor dapat di pengaruhi oleh factor-faktor lain yang dalam penelitian ini dipilih *audit fee* dan *audit tenure*. Alasan selanjutnya mengapa independensi dijadikan mediasi adalah karena masih adanya inkonsistensi dari penelitian sebelumnya.

Ketika seorang auditor dihadapkan pada *fee* audit yang tinggi serta masa perikatan yang lama, hal ini akan mampu mempengaruhi independensi yang dimiliki auditor. Apabila *audit fee* dan *audit tenure* mampu mempengaruhi independensi auditor maka hal ini akan berdampak pada kualitas audit yang akan dihasilkan, hal tersebut mampu menurunkan kualitas audit ataupun kualitas audit akan tetap terjaga. Hasil penelitian yang tidak konsisten dalam penelitian-penelitian tersebut oleh beberapa peneliti menunjukkan fenomena yang menarik dan perlu dilakukan pengujian ulang. Berdasarkan latar belakang yang dijabarkan, maka rumusan masalah penelitian ini diantaranya. 1) Apakah *audit fee* berpengaruh pada kualitas audit? 2) Apakah *audit tenure* berpengaruh pada kualitas audit? 3) Apakah independensi auditor berpengaruh pada kualitas audit? 4) Apakah *audit fee* berpengaruh pada independensi auditor? 5) Apakah *audit tenure* berpengaruh pada independensi

auditor? 6) Apakah independensi memediasi pengaruh *audit fee* pada kualitas audit?

7) Apakah independensi memediasi pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit?

Berdasarkan uraian latar belakang dan rumusan masalah, maka yang menjadi tujuan penelitian ini adalah 1) Untuk menguji dan memberikan bukti empiris pengaruh *audit fee* pada kualitas audit; 2) Untuk menguji dan memberikan bukti empiris pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit; 3) Untuk menguji dan memberikan bukti empiris pengaruh independensi auditor pada kualitas audit; 4) Untuk menguji dan memberikan bukti empiris pengaruh *audit fee* pada independensi auditor; 5) Untuk menguji dan memberikan bukti empiris pengaruh *audit tenure* pada independensi auditor; 6) Untuk menguji dan memberikan bukti empiris independensi memediasi pengaruh *audit fee* pada kualitas audit; 7) Untuk menguji dan memberikan bukti empiris independensi memediasi pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit.

Besarnya *fee* yang diberikan oleh klien kepada seorang auditor atas proses audit yang telah dilakukan biasanya dipengaruhi oleh beberapa faktor yaitu sesuai dengan lamanya waktu dalam melakukan proses audit, layanan, kompleksitas jasa yang dilakukan dan jumlah staf yang dibutuhkan untuk proses audit. Hoitash *et al.*(2007), menemukan bukti bahwa ketika akuntan public melakukan penawaran dengan pihak klien mengenai jumlah *fee* yang dibayarkan terkait hasil audit, maka kemungkinan besar akan terjadi konsensi resipokal yang jelas akan mereduksi kualitas laporan auditan. Elder (2011:80) menyatakan bahwa imbalan jasa audit atas kontrak kerja audit menggambarkan nilai wajar pekerjaan yang dilakukan dan secara khusus oleh auditor harus menghindari kecanduan ekonomi tanpa batas pada

penghasilan dari setiap klien. Penelitian yang dilakukan oleh Tarigan, dkk. (2013) dan Dwiyani (2014) menunjukkan bahwa besaran *audit fee* berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit. Dengan adanya *fee* yang tinggi akan merancang hasil audit yang tinggi pula, jika dibandingkan dengan *fee* yang rendah. Hasil penelitian yang sama juga dilakukan oleh Purba (2013) menyatakan adanya pengaruh positif *fee* audit terhadap kualitas hasil audit. Berdasarkan hal tersebut maka diajukan hipotesis sebagai berikut:

H₁: *Audit fee* berpengaruh positif pada kualitas audit

Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 17/PMK.01/2008 yang mewajibkan rotasi partner audit selama 3 tahun dan wajib melakukan rotasi pada KAP yang awalnya 5 tahun kemudian direvisi menjadi 6 tahun. Penerbitan peraturan ini berdampak langsung pada pembatasan masa perikatan audit. Munculnya regulasi yang berdampak langsung pada pembatasan masa perikatan audit ini mengundang pro-kontra. Pihak yang menyetujui adanya pembatasan masa perikatan audit ini dapat dilihat dari penelitian Nasser *et al* (2006) yang menemukan terganggunya independensi auditor terjadi karena terbentuknya keakraban hubungan yang terjalin antara pihak auditor dan pihak klien, maka hal ini akan mempengaruhi sikap auditor dalam penerbitan opini audit. Sedangkan pihak yang menolak pembatasan masa perikatan audit ini dapat dilihat dari penelitian Efraim (2010) yang menyatakan bahwa masa perikatan yang panjang akan berpengaruh negatif pada akrual lancar, ini menunjukkan semakin bertambahnya masa perikatan audit maka akan menyebabkan semakin tingginya kemampuan auditor dalam membatasi tindakan akrual yang

dilakukan oleh manajemen. Al-Thuneibat *et al*, (2011) menyebutkan hal ini terjadi karena semakin lamanya masa perikatan auditor dengan dipandang sebagai peningkatan pengetahuan spesifik mengenai perusahaan klien sehingga hal ini dapat meningkatkan kualitas audit. Berdasarkan hal tersebut maka diajukan hipotesis sebagai berikut:

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

Independensi merupakan salah satu faktor yang paling berpengaruh terhadap kualitas audit. Oleh karena itu untuk menghasilkan kualitas audit yang tinggi diperlukan pula sikap independensi yang tinggi dari diri auditor. Penelitian yang dilakukan oleh Sari (2014) menyatakan bahwa terdapat pengaruh positif antara independensi yang dimiliki seorang auditor terhadap kualitas audit yang akan dihasilkan. Hal ini didukung juga dengan penelitian yang dilakukan oleh Irma, dkk.(2013), Penelitian Castellani (2008), menemukan bahwa independensi auditor berpengaruh pada kualitas audit. Penelitian ini sejalan dengan penelitian Saputra (2012), yang memperlihatkan bahwa independensi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Berdasarkan hal tersebut maka diajukan hipotesis sebagai berikut:

H₃: Independensi auditor berpengaruh positif pada kualitas audit.

Fee yang diterima oleh akuntan publik setelah melaksanakan jasa auditnya, biasanya tergantung dari risiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya Kantor Akuntan Publik yang bersangkutan. Seksi 290 khususnya paragraf 290.100 sampai

dengan 290.214 menjelaskan beberapa ancaman-ancaman yang dapat mengganggu independensi seorang auditor salah satunya adalah imbalan jasa professional. Imbalan jasa dikatakan mampu mempengaruhi independensi seorang auditor (Haryono, 2014:157). Penelitian yang dilakukan oleh Merlyana, dkk. (2012) menyatakan bahwa kantor akuntan publik khususnya auditor yang menerima *fee* yang besar akan timbul perasaan takut kehilangan kliennya, walaupun laporan keuangan yang dibuat klien tidak sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Perilaku inilah yang biasanya dihadapi oleh seorang auditor yang merasa segan untuk menentang kehendak kliennya, sehingga akan mampu menurunkan independensi yang dimiliki oleh auditor.

Berkurang atau menurunnya independensi dari seorang auditor ini tentunya akan menyebabkan penurunan terhadap kualitas audit. Begitu pula sebaliknya semakin tinggi independensi yang dimiliki oleh seorang auditor maka semakin tinggi pula kualitas audit yang akan dihasilkan. Berdasarkan hal tersebut maka diajukan hipotesis sebagai berikut:

H₄ : *Audit fee* berpengaruh negatif pada independensi auditor.

Hubungan audit antara kantor akuntan publik dengan klien adalah maksimal 6 tahun, sedangkan untuk partner adalah maksimal 3 tahun. Beberapa penelitian sebelumnya yang meneliti hubungan audit yang lama antara KAP dan klien yang dilakukan oleh Supriyono (1988), Widodo (2002), Setiawati (2004), Yudiasmoro (2007), Ardiani dan Ricky (2011) serta Sunarti. (2013) menunjukkan hubungan audit

yang lama antara KAP dan klien akan berpengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik. Dari penjelasan tersebut hipotesis kelima yang dapat diajukan yaitu.

H₅: *Audit Tenure* berpengaruh pada independensi auditor.

Purba (2013) dalam penelitiannya membuktikan bahwa *fee* audit secara signifikan mempengaruhi kualitas audit. Menurut Suyatmini (2002) mengungkapkan bahwa *fee* audit berpengaruh negatif terhadap independensi yang dimiliki oleh seorang auditor. Hal ini dikarenakan auditor yang menerima *fee* yang tinggi akan merasa tergantung dengan kliennya, meskipun laporan keuangan yang dibuat klien tidak sesuai dengan prinsip akuntansi yang berterima umum sehingga auditor akan merasa takut jika kehilangan kliennya. Sari (2014) menemukan bahwa independensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Namun pada praktiknya independensi yang dimiliki seorang auditor dapat menurun jika dipengaruhi oleh *fee* yang diberikan klien. Apabila independensi telah dipengaruhi oleh hal tersebut maka akan mampu mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan. Independensi tinggi yang dimiliki oleh seorang auditor juga akan mampu meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan. Independensi dapat menjadi variabel *intervening* untuk pengaruh tidak langsung *audit fee* terhadap kualitas audit.

H₆: Independensi auditor memediasi pengaruh *audit fee* pada kualitas audit.

Seorang akuntan publik tidak independen terhadap kliennya, maka opininya tidak akan memberikan tambahan kegunaan apapun (Mautz dan Sharaf, 1993). Johnson et al. (2002), Myers et al. (2003), Januarti (2009), dan Efraim (2010) menyatakan lamanya masa perikatan audit akan berpengaruh positif signifikan

terhadap kualitas audit. Bertentangan dengan hal tersebut, Mautz dan Sharaf (1993) menyatakan bahwa auditor harus menyadari berbagai tekanan yang bermaksud memengaruhi perilakunya dan berangsur-angsur mengurangi independensinya. Carey dan Simmnet (2006) menyatakan bahwa kondisi yang paling ekstrim dengan adanya perikatan yang lama adalah timbulnya familiaritas berlebihan yang mendorong terjadinya kolusi diantara auditor dan klien. Masa perikatan yang terlalu lama antara auditor dengan kliennya, akan menurunkan independensi dari auditor tersebut, yang nantinya akan menurunkan juga kualitas audit yang di hasilkan. Independensi dapat menjadi variabel *intervening* untuk pengaruh tidak langsung audit *tenure* terhadap kualitas audit.

H₇: Independensi auditor memediasi pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini berbentuk asosiatif dengan tipe kausalitas apabila dilihat dari tingkat eksplansinya. Penelitian ini dilakukan pada seluruh KAP yang masih beroperasi di Provinsi Bali. Obyek penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah independensi auditor, *audit tenure*, *audit fee* pada kualitas audit. Independensi auditor dalam penelitian ini berfungsi sebagai pemediasi pengaruh antara variabel dependen dengan variabel independen. Data adalah obyek penelitian yang diperoleh dari kuesioner yang diberikan kepada seluruh KAP Provinsi Bali yaitu yang berupa pernyataan-pernyataan tertulis mengenai *audit tenure*, *audit fee*, independensi auditor dan kualitas audit.

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini yaitu : 1) Data kuantitatif merupakan data berbentuk angka dimana dalam penelitian ini berupa jumlah auditor yang bekerja pada masing-masing KAP serta hasil kuesioner dari jawaban kuesiner selanjutnya dikuantifikasikan menggunakan skala likert modifikasi. 2) Data kualitatif merupakan data berbentuk kata, kalimat dan gambar. Data kualitatif yaitu nama KAP yang ada di Provinsi Bali, gambaran umum KAP Provinsi Bali, dan struktur organisasi KAP Provinsi Bali. Populasi dari penelitian ini adalah seluruh auditor yang bekerja pada KAP di Bali. Rincian auditor yang bekerja pada KAP di Bali disajikan dalam Tabel 1:

Tabel 1.
Rincian Jumlah Auditor yang Bekerja Di Kantor Akuntan Publik Bali

No.	Nama Kantor Akuntan Publik	Jumlah Auditor (Orang)
1	KAP I Wayan Ramantha	7
2	KAP Johan Malonda Mustika dan Rekan (Cabang)	18
3	KAP K. Gunarsa	3
4	KAP Drs. Ketut Budiarta, Msi	6
5	KAP Drs. Sri Marmo Djogosarkoro & Rekan	16
6	KAP Drs. Wayan Sunasdyana	5
7	KAP Drs. Ketut Muliarta RM & Rekan	7
Total		62

Sumber: Kantor Akuntan Publik Bersangkutan, 2017

Metode penentuan sampel yang dipilih adalah *non probability sampling* dengan teknik sampel jenuh. Teknik sampel jenuh adalah pemilihan sampel yang dilakukan apabila seluruh populasi digunakan sebagai sampel (Sugiyono, 2014). Penelitian ini menggunakan metode survei dengan teknik kuisisioner. Teknik analisis

data yang digunakan adalah metode analisis jalur (*Path Analysis*). Analisis jalur bertujuan untuk menganalisa pola hubungan antar variabel dengan tujuan untuk mengetahui pengaruh tidak langsung seperangkat variabel bebas terhadap variabel terikat.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Jumlah seluruh auditor yang berada pada Kantor Akuntan Publik di Bali adalah 62 auditor, namun KAP Drs. Sri Marmo Djogosarkoro & Rekyang memiliki auditor berjumlah 18 tidak bersedia menerima kuesioner karena auditor yang bekerja pada KAP ini sedang melakukan audit atas kliennya. Berdasarkan seluruh jumlah kuesioner yang disebarakan sebanyak 44 eksemplar, kuesioner yang kembali sebanyak 44 eksemplar dengan tingkat pengembalian atau *response rate* sebesar 100% dan tingkat pengembalian yang digunakan atau *useable response rate* sebesar 100%.

Pengujian instrumen yang dilaksanakan dalam penelitian ini ialah uji validitas dan reliabilitas. Masing-masing variabel pada penelitian ini memiliki nilai *pearson correlation* lebih dari 0,3, yang menunjukkan bahwa pernyataan dalam kuesioner telah memenuhi syarat sehingga dapat dikatakan valid. Instrumen *audit fee*, *audit tenure*, independensi auditor dan kualitas audit memiliki koefisien *Cronbach's Alpha* lebih besar dari 0,70 sehingga pernyataan dalam kuesioner tersebut reliabel. Pengujian hipotesis dilakukan dengan melakukan uji asumsi klasik yang terdiri atas uji normalitas, uji multikolinearitas, dan uji heterokedastisitas. Hasil uji normalitas persamaan 1 pada penelitian ini menunjukkan nilai $1,006 > 0,05$. Hal tersebut menunjukkan data sudah berdistribusi normal. Persamaan 2 menunjukkan nilai 0,609

> 0,05. Hal tersebut menunjukkan data sudah berdistribusi normal. Pada penelitian ini menunjukkan bahwa nilai *sig.* pada masing-masing variabel berada di atas 5 persen (0,05). Hal ini berarti model regresi yang digunakan bebas heteroskedastisitas. Pada penelitian ini, menunjukkan bahwa nilai *tolerance* pada masing-masing variabel lebih besar dari 10 persen (0,1) dan VIF kurang dari 10. Hal ini berarti model regresi bebas dari masalah multikolinearitas. Analisis jalur merupakan perluasan dari analisis regresi linear berganda. analisis jalur adalah penggunaan analisis regresi untuk menaksir hubungan kausalitas antar variabel (*model caussal*) yang telah ditetapkan sebelumnya berdasarkan teori (Ghozali, 2013: 249). Berikut adalah rancangan rumusan persamaan struktural, sebagai berikut:

$$Y_1 = b_4X_1 + b_5X_2 + e_1 \dots\dots\dots (1)$$

$$Y_2 = b_1X_1 + b_2X_2 + b_3Y_1 + e_2 \dots\dots\dots (2)$$

Koefisien jalur adalah koefisien regresi yang distandarkan (*standardize coefficients beta*). Tabel 2 menunjukkan pengaruh tidak langsung antar variabel *audit fee* dan *audit tenure* pada kualitas audit. Tabel 3 menunjukkan pengaruh langsung antar variabel *audit fee*, *audit tenure*, dan independensi auditor pada kualitas audit.

Tabel 2.
Regresi Pengaruh Tidak Langsung

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	37,551	2,983		12,589	0,000
<i>Audit Fee</i> (X_1)	-0,756	0,175	-0,525	-4,328	0,000
<i>Audit Tenure</i> (X_2)	-0,530	0,217	-0,297	-2,445	0,019
R Square					0,479
Sig. F					0,000

Sumber: Hasil Output SPSS, 2016

Berdasarkan Tabel 2 diketahui persamaan substruktural 1 untuk pengaruh tidak langsung (independensi auditor) yaitu

$$b_4 \text{audit fee} + b_5 \text{audit tenure} + e_1 = -0,525 \text{audit fee} + (-0,297) \text{audit tenure} + e_1$$

Tabel 3.
Regresi Pengaruh Langsung

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-4,388	4,083		-1,075	0,289
Audit Fee (X ₁)	0,330	0,131	0,386	2,522	0,016
Audit Tenure (X ₂)	0,695	0,144	0,655	4,822	0,000
Independensi Auditor (Y ₁)	0,327	0,097	0,551	3,377	0,002
R Square					0,444
Sig. F					0,000

Sumber: Hasil Output SPSS, 2016

Tabel 3 menyajikan regresi pengaruh langsung maka substruktural 2 untuk pengaruh langsung (kualitas audit) yaitu:

$$b_1 \text{audit fee} + b_2 \text{audit tenure} + b_3 \text{independensi auditor} + e_2 = 0,386 \text{audit fee} + 0,655 \text{audit tenure} + 0,551 \text{independensi auditor} + e_2$$

Berdasarkan Tabel 2 dan Tabel 3 maka selanjutnya dihitung nilai standar erornya sebagai berikut:

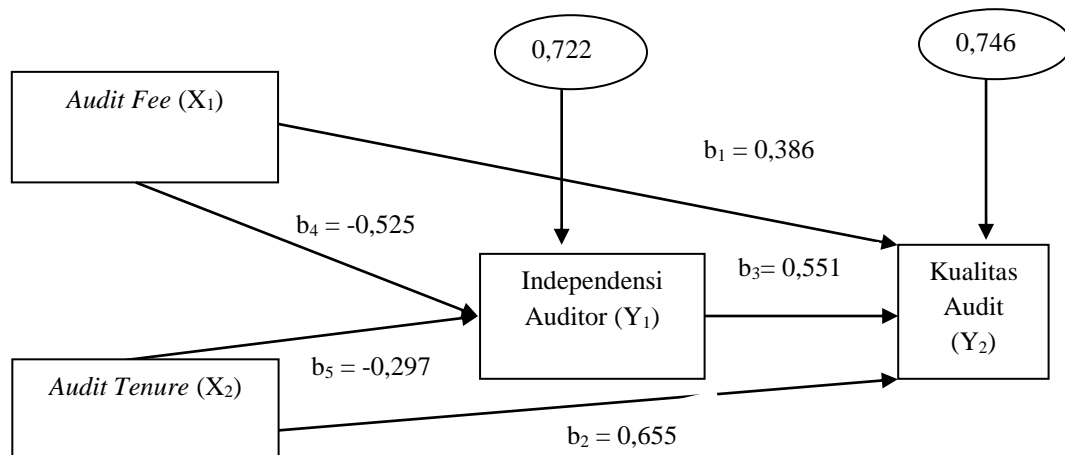
$$e_i = \sqrt{1 - R_i^2} \dots \dots \dots (3)$$

$$e_1 = \sqrt{1 - (0,479)^2} = 0,722$$

$$e_2 = \sqrt{1 - (0,444)^2} = 0,746$$

Berdasarkan perhitungan tersebut, nilai e₁ sebesar 0,722 berarti sebesar 72,2 persen variasi variabel independensi auditor tidak dapat disebutkan oleh *audit fee* dan

audit tenure. Nilai e_2 sebesar 0,746 berarti sebesar 74,6 persen variasi variabel kualitas audit tidak dapat disebutkan oleh *audit fee*, *audit tenure* dan independensi auditor. Model jalur menyajikan, nilai koefisien β_i dan nilai standar error (e_i), maka tampak pada Gambar 1 berikut.



Gambar 1. Diagram Jalur Hasil Pengujian Hipotesis

Berikut adalah rekapitulasi pengaruh langsung, pengaruh tidak langsung serta pengaruh total dapat dilihat pada Tabel 4.

Tabel 4.
Rekapitulasi Output Pengaruh Langsung, Pengaruh Tidak Langsung, dan Pengaruh Total

	Pengaruh Langsung	Pengaruh Tidak Langsung	Pengaruh Total	Sig.	Error	Ket.
<i>Audit Fee</i> (X_1) ke Independensi Auditor (M)	-0,525		-0,525	0,000	0,175	Signifikan
<i>Audit Tenure</i> (X_2) ke Independensi Auditor (M)	-0,297		-0,297	0,019	0,217	Signifikan
<i>Audit Fee</i> (X_1) ke Kualitas Audit (M)	0,386	-0,289	0,097	0,016	0,131	Signifikan

Kualitas Audit (Y)						
<i>Audit Tenure</i> (X ₂) ke Kualitas Audit (Y)	0,655	-0,164	0,491	0,000	0,144	Signifikan
Independensi Auditor (Y ₁) ke Kualitas Audit (Y ₂)	0,551		0,551	0,002	0,097	Signifikan

Sumber: Hasil Output SPSS, 2016

Berdasarkan Tabel 4 menunjukkan pengaruh langsung *audit fee* terhadap kualitas audit adalah signifikan (nilai signifikansi sebesar $0,016 < 0,05$) (H_1 diterima). Pengaruh tidak langsung *auditfee* terhadap kualitas audit adalah signifikan, karena *auditfee* berpengaruh terhadap independensi auditor (nilai signifikansi sebesar $0,000 < 0,05$) (H_4 diterima) dan independensi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit (nilai signifikansi sebesar $0,002 < 0,05$) (H_3 diterima). Hal ini berarti, independensi auditor mampu memediasi pengaruh *auditfee* terhadap kualitas audit.

Audittensure secara langsung berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit (nilai signifikansi sebesar $0,000 < 0,05$) (H_2 diterima). Hasil pengujian pengaruh tidak langsung *audittensure* terhadap kualitas audit menunjukkan bahwa independensi auditor mampu memediasi pengaruh *audittensure* terhadap kualitas audit, karena *audittensure* berpengaruh terhadap independensi auditor (nilai signifikansi sebesar $0,019 < 0,05$) (H_5 diterima). Uji sobel digunakan untuk menguji kekuatan pengaruh tidak langsung variabel *audit fee* (X₁) terhadap kualitas audit (Y) melalui independensi auditor (M) dan pengaruh tidak langsung *audittensure* (X₂) terhadap kualitas audit (Y) melalui independensi auditor (M). Besarnya *standard error*

pengaruh tidak langsung (*indirect effect*) S_{ab} dihitung sebagai berikut : 1) *Standard error* dan signifikansi pengaruh tidak langsung audit *fee* terhadap kualitas audit melalui independensi auditor.

$$S_{ab} = \sqrt{b^2 S_a^2 + a^2 S_b^2 + S_a^2 S_b^2}$$

$$S_{ab} = \sqrt{(0,551)^2 0,175^2 + (0,525)^2 0,097^2 + 0,175^2 0,097^2}$$

$$S_{ab} = 0,11036$$

Standard error pengaruh tidak langsung audit *tenure* pada kualitas audit melalui independensi auditor.

$$S_{ab} = \sqrt{b^2 S_a^2 + a^2 S_b^2 + S_a^2 S_b^2}$$

$$S_{ab} = \sqrt{(0,551)^2 0,175^2 + (0,297)^2 0,097^2 + 0,175^2 0,097^2}$$

$$S_{ab} = 0,102058$$

Untuk menguji signifikansi pengaruh tidak langsung, maka nilai t dari koefisien ab dihitung dengan rumusan sebagai berikut : 1) Signifikansi pengaruh tidak langsung *auditfee* terhadap kualitas audit melalui independensi auditor.

$$t = \frac{ab}{S_{ab}}$$

$$t = \frac{(0,525)(0,551)}{0,11036}$$

$$t = 2,6212$$

Berdasarkan perhitungan, didapat t hitung = 2,6212 > t tabel = 1,986 dengan tingkat signifikansi 0,05 (lampira 4) maka dapat disimpulkan bahwa independensi auditor mampu memediasi pengaruh *audit fee* terhadap kualitas audit. 1) Signifikansi pengaruh tidak langsung *audit tenure* terhadap kualitas audit melalui independensi auditor.

$$t = \frac{ab}{S_{ab}}$$
$$t = \frac{(0,297)(0,551)}{0,102058}$$
$$t = 1,6035$$

Berdasarkan perhitungan, didapat t hitung = 1,6035 < t tabel = 1,986 dengan tingkat signifikansi 0,05 (lampiran 4) maka dapat disimpulkan bahwa independensi auditor tidak mampu memediasi pengaruh *audittenure* terhadap kualitas audit. Hasil perhitungan koefisien determinasi diperoleh nilai sebesar 0,711 yang menunjukkan bahwa sebesar 71,1 persen variasi kualitas audit dipengaruhi oleh model yang dibentuk oleh *audit fee*, *audittenure* dan independensi auditor, sedangkan sisanya dijelaskan oleh variabel lain di luar model.

Pengujian kelayakan model dilakukan sebelum menguji hipotesis Berdasarkan Tabel 2 dan Tabel 3 dapat dilihat nilai signifikan uji F yaitu sebesar 0,000 yang lebih kecil dari 5 persen. Hal ini mengindikasikan bahwa variabel bebas berpengaruh secara serempak pada variabel terikat dengan tingkat signifikansi 5 persen, sehingga model ini dianggap layak uji dan pembuktian hipotesis dapat dilakukan.

Uji t atau uji hipotesis dilakukan dilakukan untuk mengetahui pengaruh masing-masing variabel bebas secara individual terhadap variabel terikat. Berdasarkan Tabel 4.7 dan Tabel 4.8, maka hasil uji signifikansi sebesar 0,016 ($0,016 < 0,05$), yang artinya H_1 diterima. Hal ini menunjukkan bahwa *audit fee* berpengaruh positif pada kualitas audit dengan nilai H_1 (*standardized coefficients*) 0,386. Nilai signifikansi untuk pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit sebesar 0,000 ($0,000 < 0,05$), yang artinya H_2 diterima. Hal ini menunjukkan bahwa *audit tenure* berpengaruh positif pada kualitas audit dengan nilai H_2 (*standardized coefficients*) 0,655. Nilai signifikansi untuk pengaruh independensi auditor pada kualitas audit sebesar 0,002 ($0,002 < 0,05$) artinya H_3 diterima. Hal ini menunjukkan bahwa independensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit dengan nilai H_3 (*standardized coefficients*) 0,551.

Nilai signifikansi pengaruh *audit fee* pada independensi auditor sebesar 0,000 ($0,000 < 0,05$) yang artinya H_4 diterima. Hal ini menunjukkan *audit fee* berpengaruh negatif pada independensi auditor dengan nilai H_4 (*standardized coefficients*) -0,525. Nilai signifikansi untuk pengaruh *audit tenure* pada independensi auditor sebesar 0,019 ($0,019 < 0,05$), yang artinya H_5 diterima. Hal ini menunjukkan bahwa *audit tenure* berpengaruh negatif terhadap independensi auditor dengan nilai H_5 (*standardized coefficients*) -0,297.

Perhitungan pengaruh *audit fee* pada kualitas audit melalui independensi auditor dapat dilihat berdasarkan perhitungan, didapat t hitung = 2,6212 > t tabel = 1,986 dengan tingkat signifikansi 0,05 (lampiran 4) maka dapat disimpulkan bahwa independensi auditor mampu memediasi pengaruh *audit fee* terhadap kualitas audit, sehingga H_6 diterima. Perhitungan pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit melalui independensi auditor dapat dilihat berdasarkan perhitungan, didapat t hitung = 1,6035 < t tabel = 1,986 dengan tingkat signifikansi 0,05 (lampiran 4) maka dapat disimpulkan bahwa independensi auditor tidak mampu memediasi pengaruh *audittenture* terhadap kualitas audit, sehingga H_7 ditolak.

Hipotesis pertama (H_1) menyatakan *audit fee* positif pada kualitas audit. Berdasarkan hasil analisis *audit fee* berpengaruh positif pada kualitas audit dengan demikian hipotesis pertama (H_1) diterima. Untuk hal tersebut klien tentunya harus membayar *fee* yang sesuai. Jadi semakin baik hasil kualitas audit, maka semakin tinggi *auditfee* yang diterima auditor. Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Tarigan, dkk. (2013) dan Dwiyani (2014) menunjukkan bahwa besaran *audit fee* berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hasil penelitian yang sama juga dilakukan oleh Purba (2013) menyatakan bahwa adanya pengaruh positif *fee audit* terhadap kualitas auditor.

Hipotesis kedua (H_2) menyatakan *audit tenure* berpengaruh positif pada kualitas audit. Berdasarkan hasil analisis, *audit tenure* berpengaruh positif pada kualitas audit dengan demikian hipotesis kedua diterima. Semakin lama *audit tenure* seorang auditor menyebabkan semakin luas pengetahuan auditor tersebut terhadap kliennya.

Semakin meningkat atau lamanya *audit tenure* maka pengetahuan auditor akan karakteristik, operasi, resiko bisnis, kondisi internal, sehingga mampu menghasilkan proses audit yang efisien. Auditor tidak perlu lagi mempelajari sejarah laporan keuangan kliennya, auditor juga sudah mengetahui secara mendalam tentang laporan keuangan kliennya sehingga akan memudahkan auditor tersebut untuk mendeteksi kecurangan. Hal tersebut akan membuat proses audit yang dilakukan menjadi lebih efisien dan tentunya akan menghasilkan laporan audit yang berkualitas. Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Putri (2015).

Hipotesis ketiga (H_3) menyatakan independensi auditor berpengaruh positif pada kualitas audit. Berdasarkan hasil analisis, menunjukkan bahwa variabel independensi auditor berpengaruh positif pada kualitas audit maka hipotesis ketiga (H_3) dapat diterima. Seorang Auditor yang kehilangan independensi akan berimbas terhadap rendahnya kualitas audit yang dihasilkan sehingga laporan audit tidak sesuai dengan kenyataan dan akan menimbulkan keraguan untuk digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan.

Hipotesis keempat (H₄) menyatakan *audit fee* berpengaruh negatif pada independensi auditor. Berdasarkan hasil analisis, *audit fee* berpengaruh negatif pada independensi auditor dengan demikian hipotesis keempat diterima. Semakin besar *audit fee* yang diterima oleh seorang auditor menyebabkan independensi yang dimiliki oleh auditor semakin rendah. Hasil analisis sesuai dengan aturan yang dimuat dalam kode etik profesional akuntan publik dalam seksi 290 khususnya paragraf 290.100 sampai dengan 290.214 yang menjelaskan beberapa ancaman-ancaman yang dapat mengganggu independensi seorang auditor salah satunya adalah *audit fee* atau imbalan jasa profesional (Haryono, 2014:138). Hasil analisis ini juga sesuai dengan teori sikap dan perilaku mengenai perilaku auditor dengan adanya faktor-faktor yang mampu memengaruhi independensinya.

Hipotesis kelima (H₅) menyatakan *audit tenure* berpengaruh negatif pada independensi auditor. Berdasarkan hasil analisis, menunjukkan bahwa variabel *audit tenure* berpengaruh negatif pada independensi auditor maka hipotesis kelima (H₅) dapat diterima. Semakin lama masa perikatan auditor dengan kliennya, maka dapat menurunkan independensinya. Masa perikatan audit yang lama dapat menyebabkan timbulnya rasa kekeluargaan antara auditor dengan kliennya. Penelitian ini sejalan dengan penelitian oleh Supriyono (1988), Widodo (2002), Setiawati (2004), Yudiasmoro (2007), Ardiani dan Ricky (2011) serta Sunarti (2013) menunjukkan bahwa hubungan audit yang lama antara KAP dan klien berpengaruh signifikan terhadap independensi akuntan publik.

Hipotesis keenam (H_6) menyatakan independensi auditor memediasi pengaruh *audit fee* pada kualitas audit. Berdasarkan hasil analisis, menunjukkan bahwa variabel independensi auditor dapat memediasi pengaruh *audit fee* pada kualitas audit sehingga hipotesis keenam (H_6) dapat diterima. Independensi auditor merupakan salah satu faktor yang sangat penting yang harus dimiliki oleh seorang auditor. Klien akan lebih percaya dengan laporan audit yang dibuat oleh seorang auditor yang independen, karena semakin tinggi independensi yang dimiliki oleh auditor maka semakin tinggi pula kualitas audit yang akan dihasilkan. Ketika seorang auditor dihadapkan pada *audit fee* yang diterima dari klien, maka hal ini akan mampu menurunkan independensi yang dimilikinya, karena hal ini akan mampu menciptakan ketergantungan auditor dengan kliennya. Pendapat yang sama juga diungkapkan oleh Merlyana,dkk.(2012) yaitu apabila kantor akuntan publik menerima *fee* yang besar dari kliennya maka ia akan merasa tergantung pada klien dan takut kehilangan klien tersebut, meskipun laporan keuangan yang disajikan oleh klien tersebut tidak sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum, hal ini yang menyebabkan perilaku mereka menjadi tidak independen. Independensi yang dimiliki oleh seorang auditor mampu dipengaruhi oleh *audit fee* maka hal ini juga akan mampu mempengaruhi kualitas audit yang akan dihasilkan. Independensi yang dimiliki auditor menurun maka kualitas audit juga akan menurun seperti yang dijelaskan di atas, independensi auditor berpengaruh positif pada kualitas audit.

Hipotesis ketujuh (H_7) menyatakan independensi auditor memediasi pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit. Hasil perhitungan menggunakan uji sobel menunjukkan $t \text{ hitung} = 1,6035 < t \text{ tabel} = 1,986$ maka dapat disimpulkan bahwa independensi auditor tidak mampu memediasi pengaruh *audit tenure* terhadap kualitas audit (H_7 di tolak). Variabel independensi auditor bukan merupakan intervening pengaruh *audit tenure* pada kualitas audit. Masa perikatan yang lama antara auditor dengan klien akan menumbuhkan rasa kekeluargaan antara auditor dengan kliennya. Timbulnya rasa kekeluargaan tersebut menyebabkan auditor merasa enggan untuk melakukan audit yang ketat terhadap kliennya, sehingga independensi auditor tersebut sudah menurun. Menurunnya independensi auditor akan sejalan dengan menurunnya kualitas audit yang dihasilkan. Auditor yang tidak independen, dianggap tidak mampu menghasilkan laporan audit yang baik. Namun dalam penelitian ini, *audit tenure* tidak mampu mempengaruhi independensi auditor sehingga kualitas auditnya tidak menurun karena independensi dari auditor tersebut tetap terjaga. Hal ini menunjukkan bahwa seorang auditor masih mampu menghasilkan audit yang berkualitas dengan independensi yang terjamin walaupun auditor tersebut sudah memiliki masa perikatan yang lama dengan kliennya.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian yang diperoleh maka, dapat disimpulkan : 1) *audit fee* berpengaruh negatif pada independensi auditor. 2) *audit tenure* berpengaruh negatif pada independensi auditor. 3) *audit fee* berpengaruh positif pada kualitas audit. 4) *audit tenure* berpengaruh positif pada kualitas audit. 5) independensi auditor

memberikan pengaruh positif pada kualitas audit. 6) independensi auditor mampu memediasi pengaruh *audit fee* pada kualitas audit. 7) independensi auditor tidak mampu memediasi pengaruh audit *tenure* pada kualitas audit.

Berdasarkan simpulan penelitian maka dapat disarankan: 1) hasil analisis menunjukkan *audit fee* berpengaruh positif pada kualitas audit yang didukung dengan hasil penelitian terdahulu. Terdapat juga beberapa penelitian yang menyatakan *audit fee* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Masih adanya inkonsistensi dari hasil penelitian terdahulu, maka peneliti selanjutnya disarankan untuk menggunakan *audit fee sebagai* variabel mediasi. 2) luas cakupan penelitian ini menggunakan sampel pada Kantor Akuntan Publik (KAP) di Provinsi Bali, sehingga penelitian ini terbatas variasinya untuk sampel yang lain dan perbedaan hasil penelitian apabila penelitian dilakukan dengan menggunakan sampel pada objek yang tidak sama. Jadi, untuk penelitian di masa mendatang diharapkan dapat memperluas wilayah penelitian dan menggunakan sampel yang lebih akurat untuk mendapatkan hasil penelitian yang lebih baik. 3) pengumpulan data dalam penelitian ini hanya menggunakan survey kuisionar. Penelitian selanjutnya diharapkan menambahkan teknik wawancara agar hasil penelitian lebih akurat.

REFERENSI

- Aditama dan Utama. 2015. Pengaruh Audit Fee, Non-Audit Services Dan Audit Tenure pada Independensi Auditor. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Udayana*, Vol. 13, No. 3, pp: 1164-1189.
- Agnes, M. dan D. Pinnarwan, 2003. "Independensi Akuntan Publik: Sebuah Rekapitulasi", *Media Riset Akuntansi, Auditing dan Informasi*, Vol. 3, No. 2, hal.194-215.

- Al-Thuneibat, Al Issa, dan Ata Baker. 2011. Do Audit Tenure and Firm Size contribute to Audit Quality? *“Managerial Auditing Journal*, Vol. 26, No. 4, pp: 317-334.
- Ardiani Ika S. dan Ricky S. Wibowo, 2011. “Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Independensi Penampilan Penampilan Akuntan Publik”, *Jurnal Dinamika Akuntansi*, Vol. 3, No. 2, hal. 90-100.
- Astrini, Novia Retno dan Dul Muid.2013. Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Perusahaan Melakukan Auditor Switching Secara Voluntary. *Diponegoro Journal of Accounting* Volume 2 , Nomor 3, Hal: 1-11.
- Carey,P., and R. Simnett.2006. *Audit Tenure and Audit Quality. The Accounting Review* 81(3) : 653-676.
- Castellani, Justinia. 2008. Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor pada Kualitas Audit. *Trikonomika*, Vol. 4, No. 1, pp: 33-56.
- DeAngelo, L.E. 1981. Auditor Independence, Low Balling and Disclosure Regulation. *Journal of Accounting and Economics*. August, Vol. 3, No. 2, pp: 113-127.
- Dyah Eka Putri, Desak dan I Dewa Nyoman Wiratmaja. 2015. Kualitas Komite Audit Memoderasi Pengaruh Masa Perikatan Audit dan Spesialisasi Auditor pada Kualitas Audit. *Jurnal Akuntansi*, Vol. 10 No 2 hal: 570-587.
- Dwiyani Pratistha, Ketut. 2014. Pengaruh Independensi Auditor dan Besaran Fee Audit Terhadap Kualitas Proses Audit. *Jurnal Akuntansi*, Vol.6,No.3,hal:25-26.
- Efraim. 2010. Pengaruh Tenure KAP dan Reputasi Auditor terhadap Kualitas Audit di BEI. *Jurnal Ilmiah Fakultas Ekonomi Universitas Jenderal Sudirman*. Purwokerto, Yogyakarta. Vol 12. No 1. Hal:53-68.
- Fortuna Sari, Ni Putu. 2014. Pengaruh Sikap Skeptisme, Pengalaman Audit, Kompetensi dan Independensi Auditor pada Kualitas Audit. *Skripsi Sarjana Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*, Denpasar.
- Ghozali Imam. 2013. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS*. 21 Edisi ke-7. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.

- Haryono Jusup. 2014. *Auditing* (Pengauditan Berbasis ISA). Yogyakarta: Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN.
- Hoitash, Markelevich dan Barragato. 2007. Auditor Fees and Audit Quality. *Managerial Auditing Journal*, Vol.22 Iss 8 pp:761-786.
- Irma Purnama Sari, Ni Putu dan Sudana, I Putu. 2013. Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Prose Audit. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Universitas Udayana*. Vol.3 No.1 hal: 150-154.
- Johnson, V.E., I.K. Khurana, dan J.K. Reynolds. 2002. *Audit Firm Tenure and The Quality of Financial Reports*. *Contemporary Accounting Research* 19 (4) : 637-660.
- Jong-Hag Choi, Jeong-Bon Kim, dan Yoonseok Zan. 2010. Do Abnormally High Audit Fees Impair Audit Quality? *Auditing: A journal of Practice & Theory*, Vol. 29, No. 2, pp: 115-140.
- Mabruri dan Winarna.2010. Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Hasil Audit di Lingkungan Pemerintah Daerah. *Simposium Nasional Akuntansi XIII*.Purwokerto.
- Mautz, R. K., and H.A. Sharaf. 1993. *The Philosophy of Auditing*, 7th Edition, United states of America.
- Mayangsari. 2003. Pengaruh Keahlian Audit dan Independensi terhadap Pendapat Audit: Sebuah Kuasieksperimen, *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol. 6 No. 1 hal:63-73.
- Nindita, C dan Siregar, S.V. 2012."Analisis Pengaruh Ukuran Kantor Akuntan Publik Terhadap Kualitas Audit di Indonesia." *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol.14 No.2 pp.91-103.
- Poi, Maryana Florencia. 2014. Pengaruh Kompetensi, Indenpendensi, Pengalaman Kerja, dan Besaran Fee Audit Pada Kualitas Audit Kantor Akuntan Publik di Bali. *Skripsi*. Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana.
- Purba, Fitriani Kartika. 2013. Pengaruh Fee Audit dan Pengalaman Auditor Eksternal terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Ilmiah Akuntansi*. Vol. 13 No. 1 hal: 803 – 832.
- Rimawati, Nike. 2011. Faktor-faktor yang mempengaruhi Independensi Auditor. *Skripsi Sarjana Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika Universitas Diponegoro*, Semarang.

- Rossieta, Hilda dan Arie Wibowo. 2009. "Faktor-Faktor Determinasi Kualitas Audit – Suatu Studi Dengan Pendekatan *Earnings Surprise Benchmark*", *Symposium Nasional Akuntansi XII*, Palembang.
- Saputra, Anton Eka. 2012. Pengaruh Kompetensi dan Independensi Terhadap Kualitas Audit Dengan Etika Auditor Sebagai Variabel Moderasi. *Juraksi*, Vol. 1, No. 2, pp: 33-48.
- Sylvia Siregar, Fitriany Amarullah, and Arie Wibowo. 2012. Audit Tenure, Auditor Rotation, and Audit Quality : The Case of Indonesia. *Asian Journal of Business and Accounting*, Vol. 5 No. 1 pp: 55-74.