BAB 2
TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Teori Keagenan

Menurut Jensen et al. (1976) hubungan keagenan adalah suatu hubungan kontraktual antara dua pihak, yaitu prinsipal dan agen. Prinsipal merupakan pihak yang memberikan wewenang kepada agen untuk mengelola perusahaan, sedangkan agen adalah pihak yang menerima wewenang tersebut dan bertanggung jawab menjalankan kegiatan operasional perusahaan. Dalam hubungan tersebut, prinsipal memberikan otoritas kepada agen untuk mengambil keputusan yang berkaitan dengan aktivitas perusahaan. Namun dalam praktiknya, hubungan ini tidak selalu berjalan secara ideal. Agen sebagai pihak yang mengelola perusahaan memiliki akses terhadap informasi yang lebih luas mengenai kondisi perusahaan dibandingkan dengan prinsipal. Perbedaan tingkat informasi tersebut menimbulkan kondisi yang disebut dengan asimetri informasi *(information asymmetry)*, yaitu keadaan di mana satu pihak memiliki informasi yang lebih banyak dibandingkan pihak lainnya.

Asimetri informasi dapat memicu munculnya konflik kepentingan antara prinsipal dan agen. Agen sebagai pihak yang menjalankan perusahaan berpotensi bertindak untuk kepentingan pribadinya, misalnya dengan memanipulasi informasi laporan keuangan agar kinerjanya terlihat baik di mata pemilik perusahaan. Sementara itu, prinsipal mengharapkan agent bertindak sesuai dengan kepentingan pemilik perusahaan. Perbedaan kepentingan inilah yang kemudian menimbulkan masalah keagenan (Fadhilah Risti & Halmawati, 2021).

Menurut (Eisenhardt, 1989), teori keagenan berusaha menjelaskan dua permasalahan utama yang dapat muncul dalam hubungan keagenan. Hubungan agency terjadi ketika prinsipal memberikan kekuasan kepada agen dalam pengambilan keputusan. Agen mungkin memiliki kecenderungan untuk mengambil keputusan yang menguntungkan dirinya sendiri, meskipun keputusan tersebut tidak selalu sejalan dengan kepentingan prinsipal (Ardani, 2017).

Masalah keagenan yang terjadi dalam perusahaan publik seringkali disebabkan adanya banyak pihak berkepentingan terhadap kinerja perusahaan. Dalam perusahaan tersebut terdapat berbagai pihak seperti manajemen perusahaan, dewan direksi, serta para pemegang saham yang memiliki kepentingan masing-masing terhadap perusahaan. Perbedaan tujuan dan kepentingan di antara pihak-pihak tersebut dapat memicu terjadinya konflik yang pada akhirnya dapat mempengaruhi pengambilan keputusan dalam perusahaan (Fadhilah Risti & Halmawati, 2021). Oleh karena itu untuk mengurangi konflik keagenan tersebut, diperlukan pihak independen untuk mengurangi asimetri informasi. Salah satu mekanisme yang digunakan adalah melalui pemeriksaan laporan keuangan oleh auditor eksternal yang independen. Dalam perspektif ini, auditor eksternal berperan sebagai pihak ketiga yang menjembatani kepentingan prinsipal dan agen dengan menilai kewajaran laporan keuangan yang disusun oleh manajemen. Oleh karena itu, kualitas audit menjadi faktor penentu dalam efektivitas mekanisme pengawasan ini, semakin tinggi kualitas audit, semakin rendah risiko manipulasi informasi oleh agen, sehingga kepercayaan pemegang

saham (prinsipal) terhadap reliabilitas informasi perusahaan dapat ditingkatkan (Wijaya & Susilandari, 2022).

2.2 Kualitas Audit

Kualitas audit merupakan salah satu aspek penting dalam profesi akuntan publik karena berkaitan langsung dengan tingkat kepercayaan pengguna laporan keuangan (Rinanda et al., 2018). Auditor dituntut untuk menjaga profesionalisme dalam setiap proses audit yang dilakukan agar hasil audit yang dihasilkan dapat memberikan keyakinan yang memadai kepada para pemangku kepentingan. Audit yang berkualitas diharapkan mampu mencerminkan kondisi keuangan perusahaan secara wajar sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku.

Kualitas audit juga berkaitan erat dengan tingkat independensi dan kompetensi auditor. Auditor yang independen akan mampu memberikan penilaian secara objektif tanpa adanya pengaruh dari pihak manajemen. Selain itu, auditor yang memiliki kompetensi dan pengalaman yang memadai akan lebih cermat dalam mengidentifikasi potensi kesalahan maupun kecurangan dalam laporan keuangan. Kombinasi antara independensi dan kompetensi tersebut menjadi faktor penting dalam menghasilkan audit yang berkualitas. Keberadaan audit yang berkualitas sangat diperlukan untuk meningkatkan kepercayaan pengguna laporan keuangan, seperti investor, kreditor, dan pemegang saham (Rinanda et al., 2018). Kualitas audit yang baik tercermin dari rendahnya tingkat manipulasi laporan keuangan yang terjadi, sebagai indikasi bahwa proses audit telah berjalan efektif dalam membatasi praktik tersebut.

Dalam penelitian ini kualitas audit diukur menggunakan proksi akrual diskresioner *(discretionary accruals)* dengan Model Jones (*model modified jones*). Penggunaan model *Modified Jones* didasarkan pada kemampuannya dalam menghasilkan estimasi manajemen laba yang lebih presisi. Hal ini menjadikannya parameter yang efektif untuk mengevaluasi sejauh mana manajemen laba berhasil dibatasi dalam laporan keuangan perusahaan, sebagai cerminan tidak langsung dari efektivitas proses audit (Sulistyanto, 2018). Secara teoritis, kualitas audit merupakan variabel yang sulit diamati secara langsung (*unobservable*) oleh pihak eksternal. Oleh karena itu, kualitas audit dapat diukur melalui luaran (*output*) dari proses audit tersebut, yaitu tingkat integritas angka laba yang disajikan dalam laporan keuangan. Mengingat salah satu fungsi utama audit adalah membatasi perilaku oportunistik manajemen, maka rendahnya tingkat akrual diskresioner dianggap sebagai bukti empiris tidak langsung bahwa proses audit telah efektif dalam membatasi praktik rekayasa akuntansi. Akrual diskresioner merupakan bagian dari kebijakan akuntansi yang berada dalam kendali manajemen, sehingga memberikan peluang bagi manajemen untuk melakukan penyesuaian terhadap laporan keuangan sesuai dengan kepentingannya (Wijaya & Susilandari, 2022). Oleh karena itu, akrual diskresioner sering digunakan sebagai indikator untuk mendeteksi adanya praktik manajemen laba. Pengukuran akrual diskresioner dalam penelitian ini menggunakan nilai absolut *(absolute discretionary accruals)*, yang bertujuan untuk melihat besarnya tingkat manipulasi tanpa memperhatikan arah perubahan laba, baik peningkatan maupun penurunan (Wijaya & Susilandari, 2022). Semakin tinggi nilai akrual diskresioner menunjukkan semakin besar

tingkat manajemen laba yang terjadi, sehingga kualitas audit dianggap rendah. Sebaliknya, semakin rendah nilai akrual diskresioner menunjukkan bahwa laporan keuangan disajikan secara lebih wajar dan mencerminkan kualitas audit yang lebih tinggi (Wijaya & Susilandari, 2022).

Beberapa penelitian turut memberikan penjelasan tambahan mengenai konsep manajemen laba yang mendasari pengukuran variabel ini. Manajemen laba didefinisikan sebagai perilaku manajer dalam memanfaatkan komponen akrual diskresioner untuk memengaruhi besarnya laba yang dilaporkan (Sulistyanto, 2018). (Hermatika Putri Virga & Triani Alit Nyoman Ni (2022) menjelaskan bahwa manajemen laba dapat dipandang sebagai perilaku oportunistik manajemen untuk memaksimalkan utilitasnya sendiri, maupun sebagai upaya penyampaian sinyal informasi privat kepada pasar. Selain melalui pendekatan akrual, manajemen laba juga dapat dilakukan melalui manipulasi aktivitas riil perusahaan (Kurniawansyah, 2016). (Sari & Ahmar, 2014) menunjukkan bahwa tingkat manajemen laba akrual bervariasi antar sektor industri pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia, sehingga konteks industri penting dipertimbangkan dalam pengukurannya. Temuan-temuan tersebut memperkuat penggunaan discretionary accruals sebagai proksi manajemen laba, yang dalam penelitian ini sekaligus digunakan sebagai indikator tidak langsung dari kualitas audit.

2.3 *Fee Audit*

Fee audit merupakan imbalan atau kompensasi yang diterima oleh auditor atau Kantor Akuntan Publik (KAP) atas jasa audit yang diberikan kepada klien. Menurut Fauziyyah & Praptiningsih (2020), *fee audit* mencerminkan penghargaan atas jasa profesional auditor dalam memeriksa dan memberikan opini atas laporan keuangan. Ardani (2017) menjelaskan bahwa besarnya *fee audit* dipengaruhi oleh berbagai faktor, seperti kompleksitas kegiatan perusahaan, tingkat risiko audit, serta waktu dan sumber daya yang diperlukan selama proses audit. Selain itu, ukuran perusahaan, sistem pengendalian internal, serta tingkat kesulitan dalam memperoleh bukti audit juga turut memengaruhi penentuan *fee audit*. Hal ini menunjukkan bahwa *fee audit* tidak hanya mencerminkan nilai jasa yang diberikan, tetapi juga tingkat tanggung jawab yang diemban auditor.

Dalam konteks regulasi, penetapan *fee audit* di Indonesia diatur melalui berbagai ketentuan yang diterbitkan oleh otoritas terkait. Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) telah menerbitkan Surat Keputusan No. 2 Tahun 2016 tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit, yang memberikan panduan bagi auditor dalam menetapkan besaran *fee* secara profesional dan etis. Selain itu, Otoritas Jasa Keuangan (OJK) juga mewajibkan perusahaan publik untuk mengungkapkan informasi mengenai *fee audit* dalam laporan tahunan sebagaimana diatur dalam Peraturan OJK No. 29/POJK.04/2016 tentang Laporan Tahunan Emiten atau Perusahaan Publik. Ketentuan tersebut bertujuan untuk mendorong transparansi dalam hubungan antara perusahaan dan auditor independen, serta mencegah praktik penentuan *fee* yang tidak wajar yang dapat mengancam independensi auditor. Adanya kerangka regulasi ini, diharapkan proses penetapan *fee audit*

dapat berjalan secara objektif, akuntabel, dan sesuai dengan standar profesi yang berlaku.

Fee audit memiliki peran penting dalam mendukung kualitas audit. *Fee* yang memadai memungkinkan auditor menjalankan prosedur audit secara lebih menyeluruh dan sesuai dengan standar yang berlaku. Ketersediaan sumber daya yang cukup membuat auditor dapat mengalokasikan waktu dan tenaga secara optimal dalam proses pemeriksaan. Kondisi ini membantu auditor dalam mengidentifikasi kesalahan material maupun potensi kecurangan dalam laporan keuangan. Penelitian Ardani (2017) menunjukkan bahwa *fee audit* yang sesuai berkaitan dengan meningkatnya efektivitas dan ketelitian auditor dalam menjalankan tugasnya.

Namun, *fee audit* juga dapat menimbulkan tantangan, terutama terkait independensi auditor. Ketika auditor menerima *fee* yang besar dari satu klien, terdapat kemungkinan munculnya ketergantungan ekonomi. Situasi ini dapat memengaruhi objektivitas auditor dalam memberikan opini, karena adanya dorongan untuk mempertahankan hubungan kerja (Stanley & Pangaribuan, 2023). Selain itu, *fee audit* yang terlalu rendah juga dapat berdampak pada kualitas audit karena keterbatasan waktu dan sumber daya (Meidawati & Assidiqi, 2019). Kondisi tersebut dapat menghambat pelaksanaan prosedur audit secara optimal. Dalam praktiknya, penentuan *fee audit* perlu dilakukan secara profesional dan mempertimbangkan standar yang berlaku. Auditor diharapkan menetapkan *fee* berdasarkan tingkat kompleksitas pekerjaan, risiko audit, serta kebutuhan sumber

daya yang realistis. Transparansi dalam penetapan *fee* menjadi hal penting untuk menjaga kepercayaan terhadap profesi auditor. Pengawasan dari regulator dan organisasi profesi juga diperlukan agar praktik penentuan fee tetap berjalan secara etis.

Fee audit juga berkaitan dengan aspek insentif ekonomi yang dapat memengaruhi perilaku auditor. Hubungan ekonomi antara auditor dan klien berpotensi menciptakan tekanan dalam mempertahankan kerja sama jangka panjang. Jika tidak dikelola dengan baik, kondisi ini dapat memengaruhi independensi dan objektivitas auditor. Oleh sebab itu, auditor perlu menjaga keseimbangan antara kepentingan profesional dan aspek ekonomi dalam menjalankan tugasnya.

Dalam penelitian ini, *fee audit* diukur berdasarkan besarnya imbalan yang diterima auditor atau KAP atas jasa audit yang diberikan kepada klien. Pengukuran ini digunakan untuk menilai hubungan antara *fee audit* dan kualitas audit. *Fee audit* dipandang sebagai salah satu faktor yang dapat mencerminkan kemampuan auditor dalam melaksanakan proses audit secara optimal serta menghasilkan laporan yang andal dan dapat dipercaya.

2.4 *Audit Tenure*

Audit tenure merupakan jangka waktu hubungan profesional antara auditor atau Kantor Akuntan Publik (KAP) dengan klien dalam memberikan jasa audit secara berkelanjutan. Menurut Wicaksono & Purwanto (2021), *audit tenure* diartikan sebagai lamanya masa perikatan audit yang dilakukan secara berturut-

turut antara auditor dengan klien. Sementara itu, Hasanah & Putri (2018) menjelaskan bahwa *audit tenure* diukur berdasarkan jumlah tahun kerja sama antara auditor dan klien dalam melakukan audit atas laporan keuangan. *Audit tenure* memiliki peran yang penting dalam menentukan kualitas audit. Semakin lama hubungan antara auditor dan klien, maka auditor akan memiliki pemahaman yang lebih mendalam mengenai karakteristik bisnis, sistem akuntansi, serta lingkungan operasional perusahaan (Sisca Maria et al., 2023). Pemahaman tersebut memungkinkan auditor untuk merancang prosedur audit yang lebih tepat dan efektif dalam mengidentifikasi risiko kesalahan maupun potensi kecurangan dalam laporan keuangan. Selain itu, pengalaman yang diperoleh dari hubungan jangka panjang juga dapat meningkatkan efisiensi dan ketepatan dalam proses audit. Di sisi lain, *audit tenure* juga sering dikaitkan dengan isu independensi auditor, karena hubungan kerja yang berlangsung dalam jangka waktu yang panjang berpotensi menimbulkan kedekatan antara auditor dan klien.

Namun demikian, *audit tenure* yang terlalu lama juga dapat menimbulkan dampak negatif, terutama terkait dengan independensi auditor. Hubungan kerja yang berlangsung dalam jangka waktu panjang berpotensi menciptakan kedekatan antara auditor dan klien, sehingga dapat memengaruhi objektivitas auditor dalam (Fitri Edyatami & Sukarmanto, 2021) menyatakan bahwa kedekatan tersebut dapat mengurangi sikap skeptis profesional auditor, yang merupakan salah satu elemen penting dalam menjaga kualitas audit. Selain itu, hubungan jangka panjang juga dapat menimbulkan ketergantungan ekonomi antara auditor dan klien, yang mendorong auditor untuk mempertahankan hubungan tersebut demi

kepentingan finansial. Kondisi ini berpotensi menurunkan kualitas audit apabila auditor tidak mampu menjaga independensinya secara profesional. Dalam rangka menjaga keseimbangan antara manfaat dan risiko *audit tenure*, diperlukan adanya regulasi yang mengatur batasan masa perikatan audit. Di Indonesia, hal ini diatur dalam Peraturan Otoritas Jasa Keuangan (POJK) No. 9 Tahun 2023 yang membatasi penggunaan jasa Akuntan Publik yang sama maksimal selama 7 tahun buku berturut-turut, serta mengatur masa jeda sebelum auditor dapat kembali melakukan perikatan audit dengan klien yang sama. Kebijakan ini bertujuan untuk menjaga independensi auditor serta mencegah terjadinya penurunan kualitas audit akibat hubungan jangka panjang yang terlalu erat. Dengan adanya pembatasan tersebut, diharapkan auditor tetap mampu menjalankan tugasnya secara objektif dan profesional.

Dalam penelitian ini, *audit tenure* diukur berdasarkan jumlah tahun auditor atau KAP secara berturut-turut melakukan audit terhadap laporan keuangan klien. Pengukuran ini digunakan untuk mengetahui sejauh mana lamanya hubungan audit dapat memengaruhi kualitas audit. Dengan demikian, *audit tenure* memiliki dua sisi, yaitu sebagai faktor yang dapat meningkatkan pemahaman auditor terhadap

2.5 *Audit Capacity Ratio*

Audit capacity ratio menggambarkan tingkat tekanan kerja yang dialami KAP akibat banyaknya penugasan audit yang harus diselesaikan dalam waktu tertentu. Kondisi ini umumnya muncul ketika jumlah klien yang ditangani tidak sebanding

dengan waktu dan umber daya yang dimiliki KAP. Menurut Winoto & Harindahyani (2021), *audit capacity ratio* dapat dilihat dari tingginya jumlah penugasan serta adanya tekanan waktu (*time pressure*) yang mengharuskan KAP menyelesaikan pekerjaan secara cepat. Sejalan dengan itu, Setiawan & Fitriany (2011) menjelaskan bahwa *audit capacity ratio* terjadi ketika kapasitas KAP tidak mampu mengimbangi tuntutan pekerjaan, sehingga menimbulkan tekanan dalam pelaksanaan audit. Hal ini menunjukkan bahwa *audit capacity ratio* tidak hanya berkaitan dengan jumlah pekerjaan, tetapi juga keterbatasan waktu dan sumber daya yang dimiliki auditor.

Tingkat *audit capacity ratio* yang dialami kantor akuntan publik dapat bervariasi tergantung pada kemampuannya dalam mengelola jumlah klien dan alokasi sumber daya (partner) yang dimiliki. Dalam kondisi *audit capacity ratio* yang wajar, auditor masih dapat mengelola waktu dan sumber daya secara efektif, sehingga prosedur audit dapat dilaksanakan secara optimal. Sehingga auditor memiliki kesempatan untuk melakukan verifikasi tambahan atas bukti audit yang diperoleh, melakukan diskusi yang memadai dengan klien, serta mempertimbangkan berbagai aspek risiko secara lebih cermat sebelum menyimpulkan opini audit. Kondisi ini memungkinkan prosedur audit terlaksana secara menyeluruh dan menjaga tingkat skeptisisme profesional sebagaimana dipersyaratkan.

Namun, ketika jumlah klien yang ditangani tidak sebanding dengan waktu dan sumber daya yang tersedia, auditor menghadapi tekanan waktu *(time pressure)*

yang dapat memengaruhi cara kerja dalam menyelesaikan penugasan. Dalam kondisi tersebut, auditor cenderung memprioritaskan penyelesaian tugas dalam batas waktu yang ditetapkan, yang berpotensi mengurangi waktu yang dialokasikan untuk pengujian secara mendalam pada area-area tertentu. Auditor mungkin mengurangi jumlah sampel yang diuji, membatasi prosedur konfirmasi, atau mengandalkan bukti audit yang lebih terbatas dibandingkan kondisi normal. Akibatnya, kemampuan auditor dalam mendeteksi kesalahan material maupun potensi kecurangan dalam laporan keuangan dapat menjadi menurun.

Dari sudut pandang teori keagenan, *audit capacity ratio* yang berlebihan dapat menghambat peran auditor sebagai mekanisme pengawasan antara agen dan prinsipal. Setiawan & Fitriany (2011) menyatakan bahwa keterbatasan waktu dan tingginya tekanan kerja dapat menyebabkan auditor tidak mampu mengungkapkan kondisi keuangan perusahaan secara menyeluruh. Hal ini berdampak pada meningkatnya asimetri informasi karena laporan keuangan yang diaudit belum sepenuhnya mencerminkan kondisi yang sebenarnya. Dalam situasi seperti ini, fungsi audit sebagai alat untuk mengurangi konflik keagenan menjadi kurang efektif.

Selain itu, *audit capacity ratio* yang tinggi juga dapat menimbulkan dampak psikologis dan penurunan kinerja KAP terhadap auditor. Tekanan kerja yang berlebihan berpotensi menurunkan tingkat konsentrasi, ketelitian, serta skeptisisme profesional auditor dalam melakukan pemeriksaan. Kondisi tersebut dapat mendorong auditor untuk menyelesaikan pekerjaan secara terburu-buru

tanpa melakukan pengujian yang memadai. Aritonang & Darmawati (2022) menjelaskan bahwa keterbatasan waktu akibat tingginya beban kerja dapat mengurangi efektivitas pelaksanaan prosedur audit. Akibatnya, risiko kesalahan yang tidak terdeteksi menjadi lebih besar dan kualitas audit yang dihasilkan cenderung menurun. Oleh karena itu, manajemen KAP perlu mengatur pembagian tugas dan waktu kerja secara proporsional agar auditor tetap dapat menjalankan prosedur audit sesuai standar yang berlaku.

Dalam penelitian ini, tingkat tekanan kapasitas KAP diukur menggunakan pendekatan *audit capacity ratio*, yaitu rasio antara jumlah klien yang ditangani oleh KAP dengan jumlah partner yang tersedia. Pengukuran ini digunakan untuk menggambarkan tingkat beban kapasitas yang ditanggung suatu KAP dalam menjalankan penugasan auditnya. Semakin tinggi rasio tersebut, maka semakin besar beban kerja yang ditanggung KAP. *Audit capacity ratio* yang tinggi diindikasikan dapat menurunkan efektivitas dan ketelitian auditor dalam melaksanakan audit, sehingga berpotensi memengaruhi kualitas audit yang dihasilkan.

2.6 Spesialiasi KAP

Spesialisasi KAP merupakan keahlian khusus yang dimiliki sutau Kantor Akuntan Publik (KAP) dalam suatu industri tertentu yang diperoleh melalui pengalaman audit yang berulang pada sektor yang sama. Kurniawati et al. (2022) menyatakan bahwa spesialisasi KAP mencerminkan penguasaan yang mendalam terhadap karakteristik bisnis, sistem akuntansi, serta risiko yang dihadapi oleh

perusahaan dalam industri tertentu. Tingkat spesialisasi ini umumnya tercermin dari proporsi klien yang ditangani oleh suatu Kantor Akuntan Publik (KAP) pada industri tertentu dibandingkan dengan industri lainnya.

Tingkat spesialisasi yang dimiliki KAP dapat bervariasi tergantung pada konsentrasi klien yang ditangani oleh KAP pada suatu industri. Auditor yang memiliki spesialisasi akan lebih memahami pola transaksi, kompleksitas operasional, serta dinamika lingkungan bisnis klien. Pemahaman ini tidak hanya terbatas pada aspek teknis akuntansi, tetapi juga mencakup pengetahuan mengenai regulasi sektoral dan praktik industri yang berlaku. Dengan pengalaman yang berulang dalam industri yang sama, auditor dapat mengembangkan intuisi profesional dalam mengidentifikasi area yang berisiko tinggi. Hal ini menjadikan auditor pada KAP spesialis memiliki keunggulan dibandingkan auditor umum dalam melaksanakan proses audit (Kurniawati et al., 2022).

Auditor yang memiliki keahlian khusus dalam suatu industri cenderung memiliki kemampuan analisis yang lebih tajam dalam mengevaluasi laporan keuangan perusahaan. Pengetahuan yang mendalam memungkinkan auditor untuk mengidentifikasi potensi kesalahan material maupun indikasi kecurangan yang bersifat spesifik pada industri tertentu. Selain itu, auditor spesialis juga lebih mampu memahami penerapan standar akuntansi yang relevan serta kebijakan perusahaan yang berkaitan dengan karakteristik industrinya (Jaiman et al., 2022). Kemampuan ini membuat proses audit menjadi lebih efektif karena auditor dapat memfokuskan prosedur pada area yang memiliki risiko tinggi. Dengan demikian,

spesialisasi KAP berkontribusi dalam meningkatkan ketepatan dan keandalan hasil audit.

Keahlian yang dimiliki auditor pada KAP spesialis tidak terbentuk secara instan, melainkan melalui akumulasi pengalaman dan proses pembelajaran yang berkelanjutan. Auditor yang sering menangani klien dalam industri yang sama akan semakin memahami pola risiko, sistem pengendalian internal, serta tantangan yang umum dihadapi oleh perusahaan dalam sektor tersebut (Rinanda et al., 2018). Pengalaman ini memungkinkan auditor untuk merancang prosedur audit yang lebih tepat dan efisien, karena telah memiliki referensi dari penugasan sebelumnya. Selain itu, auditor juga dapat membandingkan kondisi antar perusahaan dalam industri yang sama untuk mengidentifikasi penyimpangan atau anomali. Proses pembelajaran ini memperkuat kompetensi auditor dalam menjalankan tugasnya secara profesional.

Dari perspektif kualitas audit, spesialisasi KAP memberikan kontribusi yang signifikan karena auditor mampu melakukan pemeriksaan secara lebih mendalam dan terarah. Auditor dengan KAP spesialis cenderung lebih teliti dalam mengevaluasi kewajaran laporan keuangan serta lebih peka terhadap adanya indikasi manipulasi atau kesalahan penyajian. Kemampuan ini mendukung auditor dalam menghasilkan opini audit yang lebih objektif dan dapat dipercaya. Selain itu, KAP spesialis juga mampu memberikan rekomendasi yang lebih relevan dalam memperbaiki sistem pengendalian internal perusahaan (Rinanda et al., 2018). Hal ini menunjukkan bahwa spesialisasi KAP tidak hanya berdampak pada

proses audit, tetapi juga pada kualitas hasil audit yang dihasilkan. Semakin tinggi tingkat spesialisasi KAP, semakin besar kontribusinya terhadap peningkatan kualitas audit.

Dalam praktiknya, spesialisasi KAP menjadi pertimbangan penting bagi perusahaan dalam memilih auditor yang tepat. Perusahaan cenderung memilih auditor yang memiliki pengalaman dan keahlian dalam industri yang sama agar proses audit dapat berjalan lebih efektif dan efisien. Auditor yang memahami karakteristik industri klien akan lebih mudah beradaptasi dengan sistem dan proses bisnis yang ada. Selain itu, komunikasi antara auditor dan manajemen juga menjadi lebih efektif karena adanya pemahaman yang sama terhadap konteks industri. Kondisi ini mendukung terciptanya proses audit yang lebih berkualitas dan bernilai tambah bagi perusahaan.

Dalam penelitian ini, spesialisasi KAP diukur berdasarkan tingkat konsentrasi klien yang ditangani oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) pada industri tertentu. Semakin tinggi proporsi klien dalam satu industri yang ditangani oleh suatu KAP, maka semakin tinggi tingkat spesialisasi yang dimilikinya. Pengukuran ini digunakan untuk menilai sejauh mana spesialisasi KAP dapat memengaruhi kualitas audit. Spesialisasi KAP diharapkan mampu meningkatkan ketepatan, ketelitian, serta keandalan hasil audit yang dihasilkan, sehingga memberikan manfaat bagi para pemangku kepentingan dalam pengambilan keputusan.

2.7 Penelitian Terdahulu

Tabel 2. 1 Penelitian Terdahulu

No	Peneliti	Variabel	Subjek	Hasil
1	Fauziyyah & Praptiningsih (2020)	Variabel Dependen: Kualitas Audit. Variabel Independen: *Audit Fee*, *Audit Tenure*, dan Rotasi Audit.	Perusahaan sektor keuangan yang terdaftar di BEI tahun 2015-2017.	*Audit fee* berpengaruh positif terhadap kualitas audit. *Audit tenure* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Rotasi audit tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.
2	Ardani (2017)	Variabel Dependen: Kualitas Audit. Variabel Independen: *Audit Tenure*, Rotasi Audit, *Audit Fee*.	Perusahaan sektor keuangan yang terdaftar di BEI tahun 2010-2014.	*Audit tenure* berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Rotasi audit tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. *Audit fee* berpengaruh positif terhadap kualitas audit.
3	Wicaksono & Purwanto	Variabel Dependen:	Perusahaan manufaktur	*Audit tenure* berpengaruh negatif

	(2021)	Kualitas Audit. Variabel Independen: *Audit Tenure*, Rotasi KAP, Ukuran KAP, dan Spesialisasi Industri Auditor.	yang terdaftar di BEI tahun 2017-2019.	terhadap kualiats audit. Rotasi KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Ukuran KAP tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Spesialisasi industri auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit.
4	Fitri Edyatami & Sukarmanto (2021)	Variabel Dependen: Kualitas Audit. Variabel Independen: *Audit Tenure*, *Audit Capacity Ratio*, Komite Audit.	Perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2015-2017.	*Audit tenure* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. *Audit capacity ratio* berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Komite audit tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.
5	Winoto & Harindahyani (2021)	Variabel Dependen: Kualitas Audit.	Perusahaan yang terdaftar di BEI tahun 2014-2017.	Audit work stress berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

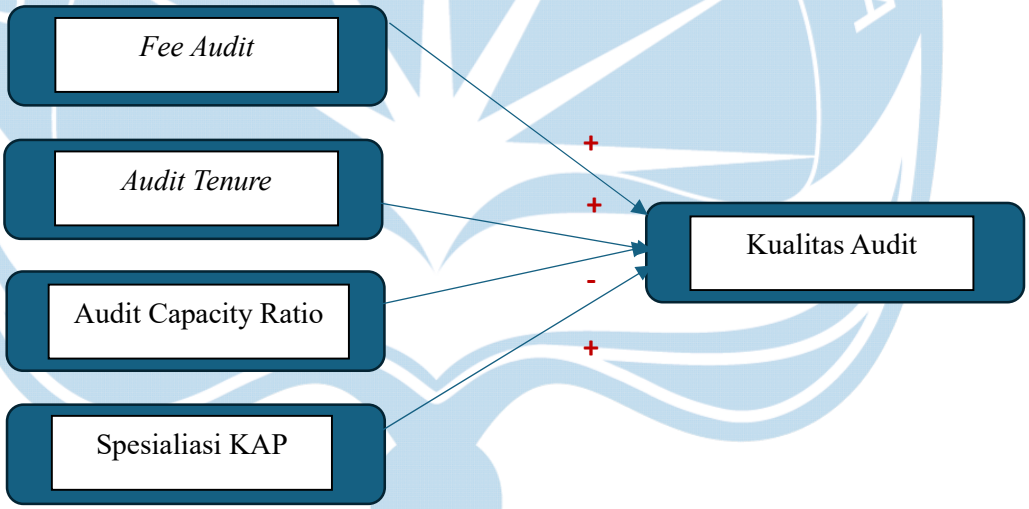
		Variabel Independen: Auditor Work Stress.		
6	Setiawan & Fitriany (2011)	Variabel Dependen: Kualitas Audit. Variabel Independen: Workload dan Spesialisasi Auditor.	Perusahaan yang terdaftar di BEI tahun 2006-2008.	Workload berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Spesialisasi auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.
7	Kurniawati et al. (2022)	Variabel Dependen: Kualitas Audit. Variabel Independen: Karakteristik Auditor Independen dan Afiliasi KAP.	Perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2017-2020.	Workload berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Spesialisasi auditor tidak berpengaruh terhadap. kualitas audit Afiliasi KAP tidak berpengaruh terhadap kalitas audit.
8	Wijaya & Susilandari (2022)	Variabel Dependen: Kualitas Audit. Variabel	Perusahaan sektor properti, real estate, dan konstruksi	*Audit fee* berpengaruh positif terhadap kualitas audit. *Audit tenure* tidak

		Independen: *Audit Fee*, *Audit Tenure*, dan *Financial Distress*.	yang terdaftar di BEI tahun 2017-2020.	berpengaruh terhadap kualitas audit. *Financial distress* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.
9	Rinanda et al. (2018)	Variabel Dependen: Kualitas Audit. Variabel Independen: *Audit Tenure*, *Fee Audit*, *Audit Firm Size*, *Auditor Specialization*.	Perusahaan subsektor aneka industri yang terdaftar di BEI tahun 2012-2016.	*Audit tenure* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. *Fee audit* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. *Audit firm size* berpengaruh positif Spesialisasi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit.
10	Jaiman et al. (2022)	Variabel Dependen: Kualitas Audit. Variabel Independen: *Fee Audit*, Rotasi Auditor, *Audit Tenure*,	Perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2018-2020.	*Fee audit* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Rotasi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit. *Audit tenure*

		Ukuran Perusahaan, dan Spesialisasi Auditor.		berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Spesialisasi auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas auditor.
11	Fadhilah Risti & Halmawati (2021)	Variabel Dependen: Kualitas Audit. Variabel Independen: Workload, Spesialisasi Auditor, Rotasi Auditor, dan Komite Audit.	Perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2015-2019.	Workload berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Spesialisasi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Rotasi auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Komite audit tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.
12	(Hidayati & Djamil, 2024)	Variabel Dependen: Kualitas Audit.	Perusahaan manufaktur sektor aneka	*Fee audit* berpengaruh positif *Audit tenure*

		Variabel Independen: *Fee Audit*, *Audit Tenure*, Rotasi Audit, dan Reputasi Auditor.	industri yang terdaftar di BEI tahun 2020-2022.	berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Rotasi audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Reputasi auditor tidak bepenagrauh terhadap kualitas audit.

2.8 Model Penelitian



Gambar 2. 1 Model Penelitian

2.9 Pengembangan Hipotesis

2.9.1 Pengaruh *Fee Audit* terhadap Manajemen Laba sebagai Proksi Kualitas Audit

Fee audit merupakan imbalan yang diberikan kepada auditor atas jasa audit yang dilakukan terhadap laporan keuangan klien (Fauziyyah & Praptiningsih, 2020). Dalam perspektif teori keagenan keberadaan auditor eksternal bertujuan untuk mengurangi konflik kepentingan antara manajemen (agen) dan pemilik (prinsipal) yang timbul akibat asimetri informasi. Auditor berperan sebagai pihak independen yang memberikan jaminan atas kewajaran laporan keuangan, sehingga meningkatkan kepercayaan prinsipal terhadap informasi yang disajikan (Rinanda et al., 2018). Sehingga, *fee audit* tidak hanya dipandang sebagai biaya, tetapi juga sebagai bentuk investasi prinsipal untuk memperoleh kualitas audit yang optimal. Semakin tinggi *fee audit* yang dibayarkan, maka semakin besar ekspektasi terhadap kualitas pekerjaan auditor. Hal ini mendorong auditor untuk meningkatkan tingkat kehati-hatian (*due professional care*) serta memperluas prosedur audit yang dilakukan. Auditor akan melakukan pengujian yang lebih mendalam, memperbanyak bukti audit, serta meningkatkan tingkat skeptisisme profesional dalam mengevaluasi laporan keuangan klien.

Menurut penelitian Ardani (2017), besaran *fee audit* berkaitan dengan tingkat profesionalisme auditor dalam melaksanakan tugasnya. Auditor yang menerima *fee audit* tinggi cenderung mempertimbangkan secara lebih rinci aspek-

aspek seperti kompleksitas penugasan, risiko audit, serta tanggung jawab yang melekat pada hasil audit. Kondisi ini menyebabkan auditor tidak hanya bekerja

Kemudian penelitian oleh Wijaya & Susilandari (2022) menjelaskan bahwa auditor dengan *fee audit* yang tinggi umumnya memiliki kompetensi, pengalaman, dan kemampuan yang lebih baik. Dalam kerangka teori agensi, kompetensi auditor menjadi kunci dalam mengurangi asimetri informasi, karena auditor yang kompeten mampu mengidentifikasi indikasi manajemen laba maupun kesalahan penyajian laporan keuangan. Prosedur audit yang dilakukan secara lebih komprehensif, baik dari sisi kedalaman maupun cakupan, akan meningkatkan probabilitas ditemukannya penyimpangan, sehingga menghasilkan kualitas audit yang lebih tinggi.

Selain itu, kecukupan *fee audit* juga berpengaruh terhadap alokasi sumber daya dalam proses audit. Fauziyyah & Praptiningsih (2020) menyatakan bahwa *fee audit* yang lebih tinggi memungkinkan auditor untuk menyediakan waktu, tenaga, dan prosedur audit yang lebih memadai. Tanpa keterbatasan biaya, auditor dapat menghindari praktik pengurangan prosedur audit (*premature sign-off*) yang berpotensi menurunkan kualitas audit. Dalam konteks teori agensi, kondisi ini memperkuat fungsi auditor sebagai mekanisme monitoring yang efektif dalam mengendalikan perilaku oportunistik manajemen. Dengan demikian, *fee audit* yang lebih tinggi cenderung mendorong auditor untuk bekerja lebih cermat, sehingga berkontribusi pada peningkatan kualitas audit. Maka hipotesis penelitian ini adalah

H1 : *Fee Audit* berpengaruh positif terhadap manajemen laba sebagai proksi kualitas audit

2.9.2 Pengaruh *Audit Tenure* terhadap Manajemen Laba sebagai Proksi Kualitas Audit

Audit tenure merupakan lamanya hubungan kerja antara auditor dengan klien dalam melakukan penugasan audit secara berkelanjutan. Dalam perspektif teori agensi, hubungan antara manajemen sebagai agen dan pemilik sebagai prinsipal seringkali menimbulkan konflik kepentingan akibat adanya asimetri informasi. *Audit tenure* yang lebih panjang memungkinkan auditor untuk memperoleh pemahaman yang lebih mendalam mengenai karakteristik bisnis klien, sistem pengendalian internal, serta risiko-risiko yang dihadapi perusahaan (Sisca Maria et al., 2023). Seiring berjalannya waktu, auditor akan mengembangkan pengetahuan spesifik mengenai industri dan kondisi perusahaan klien, sehingga mampu merancang prosedur audit yang lebih tepat sasaran. Penelitian oleh Ardani (2017), menemukan bahwa semakin lama masa perikatan auditor dengan klien, maka semakin tinggi tingkat kompetensi auditor dalam memahami kondisi perusahaan, sehingga dapat meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan.

Dalam kerangka teori agensi, peningkatan pemahaman auditor terhadap klien berperan penting dalam mengurangi asimetri informasi antara agen dan prinsipal. Auditor yang memiliki pengetahuan yang memadai tidak hanya mengandalkan prosedur audit standar, tetapi juga mampu mengidentifikasi area yang memiliki risiko tinggi secara lebih akurat. Hal ini memungkinkan auditor

untuk melakukan pengujian yang lebih mendalam serta meningkatkan kemampuan dalam mendeteksi kesalahan material maupun praktik manajemen laba, sehingga kualitas audit yang dihasilkan menjadi lebih baik.

Meskipun demikian, *audit tenure* tidak terlepas dari potensi risiko yang dapat memengaruhi kualitas audit. *Audit tenure* yang terlalu panjang dapat menimbulkan kedekatan hubungan antara auditor dan klien yang berpotensi mengurangi independensi dan objektivitas auditor. Penelitian oleh Hidayati & Djamil (2024), menjelaskan bahwa hubungan jangka panjang tersebut dapat menciptakan ancaman terhadap sikap independensi auditor dalam mengevaluasi laporan keuangan. Hal serupa juga disampaikan oleh Jaiman et al. (2022) yang menyatakan bahwa hubungan yang terlalu lama antara auditor dan klien dapat menyebabkan auditor cenderung lebih mempertimbangkan kepentingan manajemen dibandingkan kepentingan publik.

Meskipun terdapat pandangan yang mengkhawatirkan bahwa *audit tenure* yang panjang dapat menimbulkan kedekatan hubungan antara auditor dan klien sehingga berpotensi mengurangi independensi dan objektivitas auditor, sebagaimana disampaikan oleh (Hidayati & Djamil, 2024) dan (Jaiman et al., 2022), risiko tersebut pada dasarnya dapat diminimalkan melalui penerapan kode etik profesi, rotasi partner audit, serta mekanisme pengawasan oleh regulator dan komite audit. Dengan adanya mekanisme tersebut, manfaat dari peningkatan pemahaman bisnis klien yang diperoleh melalui hubungan jangka panjang dapat lebih dioptimalkan tanpa mengorbankan independensi auditor. Oleh karena itu,

audit tenure yang lebih panjang diprediksi dapat berkontribusi positif terhadap peningkatan kualitas audit. Maka hipotesis penelitian ini adalah

H2 : *Audit Tenure* berpengaruh positif terhadap manajemen laba sebagai proksi kualitas audit

2.9.3 Pengaruh *Audit Capacity Ratio* terhadap Manajemen Laba sebagai Proksi Kualitas Audit

Audit capacity ratio merupakan tingkat beban pekerjaan yang harus diselesaikan oleh auditor dalam periode waktu tertentu, yang dapat dilihat dari jumlah klien, kompleksitas tugas, serta keterbatasan waktu yang dimiliki (Winoto & Harindahyani, 2021). Dalam kerangka teori agensi, tingginya workload auditor dapat mengurangi efektivitas fungsi monitoring yang seharusnya dilakukan oleh auditor. Auditor yang mengalami kelebihan beban kerja cenderung memiliki keterbatasan dalam mendeteksi kesalahan material maupun praktik manajemen laba, sehingga meningkatkan risiko terjadinya asimetri informasi antara agen dan prinsipal. Selain itu, keterbatasan waktu juga dapat mendorong auditor untuk melakukan praktik pengurangan prosedur audit (*premature sign-off*), yang pada akhirnya berdampak pada penurunan kualitas audit.

Penelitian oleh Setiawan & Fitriany (2011) menyatakan bahwa *audit capacity ratio* yang tinggi dapat menurunkan kualitas audit, sehingga Kantor Akuntan Publik perlu memperhatikan distribusi beban kerja auditor secara proporsional. Pengaturan pembagian kerja yang tepat menjadi penting agar auditor dapat bekerja secara optimal tanpa mengalami tekanan kerja yang

berlebihan. Selain itu, peran komite audit juga dapat membantu dalam mengawasi proses audit sehingga dapat meminimalisir dampak negatif dari workload yang tinggi terhadap kualitas audit.

Penelitian oleh Winoto & Harindahyani (2021) juga menjelaskan bahwa tekanan kerja (*work stress*) yang dialami auditor akibat workload yang tinggi dapat menurunkan kemampuan auditor dalam mengambil keputusan dan mengatur proses audit secara efektif. Kondisi ini menyebabkan auditor memiliki keterbatasan dalam mempertimbangkan berbagai alternatif keputusan audit, sehingga kualitas audit yang dihasilkan menjadi menurun. Dengan demikian, semakin tinggi audit capacity ratio yang ditanggung auditor, kualitas audit yang dihasilkan cenderung semakin rendah. Maka hipotesis penelitian ini adalah

H3 : *Audit Capacity Ratio* berpengaruh negatif terhadap manajemen laba sebagai proksi kualitas audit

2.9.4 Pengaruh Spesialisasi KAP terhadap Manajemen Laba sebagai Proksi Kualitas Audit

Spesialisasi KAP merupakan kemampuan dan keahlian auditor yang diperoleh melalui pengalaman dalam mengaudit perusahaan pada industri tertentu secara berulang (Suciat & Triani, 2019). Auditor yang memiliki spesialisasi industri cenderung memiliki pemahaman yang lebih mendalam mengenai karakteristik bisnis, regulasi, serta risiko yang melekat pada industri tersebut (Fadhilah Risti & Halmawati, 2021). Dalam perspektif teori agensi, auditor berperan sebagai pihak independen yang bertugas mengurangi asimetri informasi

antara manajemen sebagai agen dan pemilik sebagai prinsipal. Auditor yang memiliki spesialisasi industri akan memiliki keunggulan dalam memahami sistem operasional dan potensi risiko yang spesifik pada suatu sektor. Pengetahuan ini memungkinkan auditor untuk mengidentifikasi area yang memiliki risiko tinggi secara lebih akurat, serta merancang prosedur audit yang lebih efektif (Fadhilah Risti & Halmawati, 2021). Dalam kerangka teori agensi, peningkatan kompetensi auditor melalui spesialisasi akan memperkuat fungsi monitoring, karena auditor mampu mengevaluasi laporan keuangan secara lebih kritis dan mendalam.

Penelitian yang dilakukan oleh Fadhilah Risti & Halmawati (2021), menemukan bahwa auditor yang memiliki spesialisasi memiliki pengetahuan dan pengalaman yang lebih baik dari hasil penugasan audit yang telah dijalani secara berulang dalam industri tertentu. Pengalaman tersebut membentuk keahlian khusus yang tidak dimiliki oleh auditor non-spesialis, sehingga auditor mampu memahami pola-pola transaksi serta potensi kesalahan yang umum terjadi dalam industri tersebut. Hal ini berkontribusi pada peningkatan kualitas audit karena proses pemeriksaan dilakukan secara lebih terarah dan efisien.

Penelitian oleh Rinanda et al. (2018) juga menyatakan bahwa auditor yang memiliki spesialisasi akan lebih mudah dan cepat dalam mendeteksi kesalahan dibandingkan dengan auditor non-spesialis. Kemampuan ini menunjukkan bahwa spesialisasi KAP tidak hanya meningkatkan efektivitas, tetapi juga efisiensi dalam proses audit. Auditor spesialis dapat mengurangi kemungkinan terjadinya kesalahan yang tidak terdeteksi, sehingga meningkatkan keandalan laporan

keuangan yang diaudit. Sejalan dengan hal tersebut, Suciat & Triani (2019) menjelaskan bahwa spesialisasi industri memungkinkan auditor untuk lebih mampu mendeteksi penyimpangan dan kecurangan dalam laporan keuangan. Keahlian yang dimiliki auditor spesialis juga dapat digunakan untuk mencegah praktik manajemen laba yang dilakukan oleh manajemen. Dengan demikian, semakin tinggi tingkat spesialisasi yang dimiliki auditor, kualitas audit yang dihasilkan cenderung semakin tinggi. Maka hipotesis penelitian ini adalah

H4 : Spesialisasi KAP berpengaruh positif terhadap manajemen laba sebagai proksi kualitas audit