

## BAB II LANDASAN TEORI

### 1.1 Teori Agensi

Teori Keagenan (Agency Theory) merupakan basis teori yang mendasari praktik bisnis perusahaan yang dipakai selama ini. Hubungan agensi ada ketika salah satu pihak (principle) menyewa pihak lain (agent) untuk melaksanakan suatu jasa dan dalam melakukan hal itu, mendelegasikan wewenang untuk membuat keputusan kepada agen tersebut. Dalam suatu korporasi, pemegang saham merupakan principal dan CEO adalah agen mereka. Pemegang saham menyewa CEO dan mengharapkan CEO tersebut untuk bertindak bagi kepentingan mereka. Dalam teori agensi, auditor independen berperan sebagai penengah kedua belah pihak (agent dan principle) yang berbeda kepentingan. Auditor independen juga berfungsi untuk mengurangi biaya agensi yang timbul dari perilaku mementingkan diri sendiri oleh agen (manajer). Jensen dan Mackling dalam penelitian Rifki (2016) menyatakan masalah agensi disebabkan oleh adanya perbedaan kepentingan dan informasi asimetri antar manajemen dengan *shareholder*. Perbedaan tersebut menimbulkan konflik kepentingan :

- a. Antara *shareholder* dengan manajemen.
- b. Antara *shareholder* dengan *debtholders* dan.
- c. Antara manajemen, *shareholder* dengan *debtholders*.

Teori agensi menekankan pentingnya pihak *principal* menyerahkan tugas pengelolaan perusahaan kepada pihak ahli yaitu *agent* dalam menjalankan perusahaan, tujuannya agar pihak *principal* memperoleh laba semaksimal mungkin sedangkan pihak *agent* bertugas untuk kepentingan perusahaan dan memiliki keleluasaan dalam menjalankan manajemen perusahaan. Semakin besar laba yang diperoleh perusahaan semakin besar pula manfaatnya bagi *agent* sedangkan pihak *principal* hanya bertugas untuk mengawasi dan memonitor jalannya perusahaan yang dikelola oleh *agent* serta mengembangkan sistem insentif bagi *agent* untuk memastikan bahwa *agent* bekerja demi kepentingan perusahaan.

Dengan adanya pemisahan tugas tersebut terdapat sisi negatif yaitu adanya keleluasaan pengelolaan oleh *agent* perusahaan untuk memaksimalkan laba perusahaan yang bisa mengarah pada proses memaksimalkan kepentingan pengelolanya sendiri dengan beban dan biaya yang ditanggung oleh pihak *principal*, pemisahan ini juga menimbulkan kurangnya transparansi dalam penggunaan dana pada perusahaan serta keseimbangan yang tepat antara kepentingan-kepentingan yang ada. dengan adanya kepentingan pribadi dalam perusahaan antara *principal* dan *agent* menimbulkan adanya *asymmetric information* yang menimbulkan masalah yang disebut masalah agensi. Dengan adanya masalah agensi ini diperlukan adanya pihak independen yang menjadi pihak penengah antara *principal* dan *agent* yang dikenal dengan independen auditor. Independen auditor dianggap sebagai pihak yang independen antara *agent* sebagai penyedia informasi yang berupa laporan keuangan, apakah manajemen sudah bertindak sesuai dengan kepentingan *principal* dan memberikan opini atas kinerja manajemen atas kewajaran informasi dan para *stakeholders* sebagai pengguna informasi termasuk *principal*, calon investor dan lain lain. Mathius (2016)

Konflik kepentingan antara pemilik dan agen terjadi karena kemungkinan agen tidak selalu berbuat sesuai kepentingan *principal* sehingga memicu biaya keagenan (*agency cost*) dalam hal keagenan, auditor juga memiliki kepentingan untuk mempertahankan pendapatnya. Penetapan *fee* audit tinggi untuk menghasilkan kualitas audit yang tinggi pula selain itu auditor juga dilanda masalah ketikan berkaitan dengan kepentingan keagenan auditor. Grivios (2007) dalam penelitian Rifki (2016) menyatakan bahwa masalah keagenan auditor terjadi akibat adanya mekanisme kelembagaan antara auditor dan manajemen. Manajemen menunjuk auditor untuk memberikan jasa audit untuk kepentingan prinsipal di sisilain manajemen lah yang menanggung dan membayar jasa audit.

Masalah kelembagaan dapat menimbulkan ketergantungan auditor pada kliennya. Ketergantungan ini mulai menyebabkan auditor kehilangan independensinya dan berusaha mengakomodasi keinginan manajemen dengan harapan perikatannya dengan klien tidak putus. Hal demikian bertentangan dengan prinsip auditor selaku pihak ketiga yang dituntut untuk independensi dalam menjalankan audit dan dalam memberikan pendapat atas laporan keuangan klien, pihak ketiga yang independen merupakan pihak yang dapat menjadi mediator antara pemilik dengan agen dalam menyelesaikan permasalahan benturan keinginan yang terjadi diantara keduanya. Auditor dapat dilanda masalah ketika dihadapkan dengan kepentingan-kepentingan.

Keterkaitan teori keagenan dengan *abnormal audit fee* adalah auditor sebagai pihak ketiga yang independen berperan untuk mengatasi konflik keagenan antara manajer dan pemilik/pemegang saham melalui proses audit. Kualitas audit menjadi hal yang sangat penting karena kualitas audit akan menentukan tingkat kepercayaan atas laporan audit yang disampaikan oleh auditor. Untuk mewujudkan audit yang berkualitas, maka auditor harus kompeten dan independen. Independensi auditor dapat dipengaruhi oleh *fee* yang diterima oleh auditor. Auditor dapat menerima *abnormal fee*, baik *fee* yang lebih tinggi daripada *fee* normal maupun *fee* yang lebih rendah daripada *fee* normal. Perusahaan yang menginginkan kualitas audit lebih tinggi dapat mengkompromikannya dengan membayar *fee* yang lebih tinggi, dan *fee* yang tinggi dapat menyebabkan auditor lebih toleran terhadap tindakan oportunistik manajemen. *Fee* yang lebih rendah biasanya ditetapkan oleh auditor pada awal-awal masa perikatan dengan tujuan untuk mendapatkan klien, dan *fee* yang rendah dapat menyebabkan auditor menyesuaikan audit effort mereka. Berdasarkan penjelasan tersebut, *abnormal audit fee* baik lebih tinggi maupun lebih rendah dari *fee* normal dapat mempengaruhi independensi dan kualitas audit.

Berdasarkan pemaparan di atas dapat disimpulkan bahwa masalah agensi bersumber pada auditor dengan manajemen, karena manajemen yang menunjuk

auditor untuk melakukan audit terhadap kepentingan *principle* . tapi manajemen juga yang membayar *fee* dan menanggung jasa audit tersebut. Hal ini menyebabkan ketergantungan antara pihak klien dengan auditor untuk membuat suatu perikatan yang lama dan membuat hubungan auditor dengan klien semakin dekat, dan karena itu diperlukan sikap independensi bagi auditor agar auditor dapat mempertahankan sikapnya.

## **1.2 Kualitas Audit**

### **1.2.1 Pengertian Audit**

Menurut Agoes (2014) menjelaskan bahwa, auditing adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis oleh pihak yang independen terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen beserta catatan-catatan pengakuan dan bukti-bukti pendukungnya dengan tujuan untuk memberikan pendapat mengenai kewajaran dari laporan keuangan tersebut. Sedangkan menurut *american accounting association* yang dikutip oleh Wahyu Suhayati (2013) menyatakan bahwa auditing adalah suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai informasi tingkat kesesuaian antara tindakan atau peristiwa ekonomi dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta melaporkan hasilnya kepada pihak yang membutuhkan, dimana auditing harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen.

Dalam Mathius (2016) dari definisi audit di atas dapat disimpulkan bahwa audit memiliki unsur-unsur penting, sebagai berikut:

a. Suatu proses sistematis

Audit akuntan merupakan suatu proses sistematis, yaitu berupa suatu rangkaian langkah atau prosedur yang logis, berkerangka dan terorganisasi. Audit akuntan dilaksanakan dengan suatu urutan langkah yang direncanakan, terorganisasi dan bertujuan.

b. Untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif

Proses sistematis tersebut diajukan untuk memperoleh bukti yang mendasari pernyataan yang dibuat oleh individu atau badan usaha, serta

untuk mengevaluasi tanpa memihak atau berprasangka terhadap bukti-bukti tersebut.

c. Pernyataan mengenai kegiatan dan kejadian ekonomi.

Yang dimaksud dengan pernyataan mengenai kegiatan ekonomi disini yaitu hasil proses akuntansi. Akuntansi merupakan proses pengidentifikasian, pengukuran dan penyampaian informasi ekonomi yang dinyatakan dalam satuan uang. Proses akuntansi ini menghasilkan suatu pernyataan yang disajikan dalam laporan keuangan, yang umumnya terdiri dari empat laporan keuangan pokok yaitu neraca, laporan rugi laba, laporan laba yang ditahan, dan laporan perubahan posisi keuangan. Laporan keuangan dapat pula berupa laporan biaya pertanggungjawaban tertentu dalam perusahaan.

d. Menetapkan tingkat kesesuaian.

Pengumpulan bukti mengenai pernyataan dan evaluasi terhadap hasil pengumpulan bukti tersebut dimaksudkan untuk menetapkan dekat tidaknya pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan. Tingkat kesesuaian antara pernyataan dengan kriteria tersebut kemungkinan dapat dikuantifikasi-kan, kemungkinan pula dapat bersifat kualitatif.

e. Kriteria yang telah ditetapkan.

Patokan atau standar yang dipakai sebagai dasar untuk menilai pernyataan (yang berupa hasil proses akuntansi) dapat berupa peraturan yang ditetapkan oleh suatu badan legislatif, anggaran atau ukuran prestasi lain yang ditetapkan oleh manajemen prinsip akuntansi yang lazim (*general accepted accounting principles*).

f. Penyampaian Hasil.

Penyampaian hasil Audit akuntan sering disebut dengan pengesahan (*attestation*). Penyampaian hasil ini dilakukan secara tertulis dalam bentuk laporan audit akuntan (*audit report*). Pengesahan dalam bentuk laporan tertulis ini dapat menaikkan atau menurunkan tingkat kepercayaan masyarakat keuangan atas pernyataan dibuat oleh pihak yang diperiksa.

Misalnya, jika akuntan publik menyatakan bahwa laporan keuangan yang diperiksanya adalah wajar, maka pemakai laporan keuangan akan mempercayai informasi yang tercantum dalam laporan tersebut. Sebaliknya, jika akuntan publik menyatakan bahwa laporan keuangan yang diperiksanya tidak wajar, maka kepercayaan pemakai laporan keuangan terhadap laporan tersebut akan berkurang atau hilang.

g. Pemakai yang berkepentingan.

Dalam dunia bisnis, pemakai yang berkepentingan terhadap laporan Audit akuntan adalah : pemegang saham, manajemen, kreditur, calon investor dan kreditur, organisasi buruh, dan inspeksi pajak.

### **1.2.2 Pengertian Kualitas Audit**

Kualitas audit merupakan hal yang paling penting dalam suatu perusahaan karena memberikan pengaruh penting dalam perusahaan. Audit merupakan proses untuk memberikan informasi yang akurat mengenai aktifitas ekonomi suatu perusahaan. Audit dilaksanakan oleh pihak yang kompeten, profesional dan tidak memihak atau dapat dipengaruhi oleh pihak lain, yang disebut auditor. Auditor mempunyai peran yang sangat penting dalam dasar mengambil keputusan hasil audit. Kualitas audit (*Audit Quality*) dijadikan sebagai dasar baik-buruknya sebuah laporan keuangan yang telah di audit, Menurut Mathius (2016) kualitas audit sebagai probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya dan seberapa sesuai audit dilakukan dengan standar pengauditan. Akuntan publik merupakan pihak yang dianggap mampu menjembatani kepentingan pihak investor dan kreditor dengan pihak manajemen dalam mengelola keuangan perusahaan. Sebagai perantara dalam kondisi yang transparan maka akuntan harus dapat bertindak jujur, bijaksana, dan profesional.

Menurut Arens et.al (2012) menyatakan bahwa bagi akuntan publik, kepercayaan klien dan pemakai laporan keuangan eksternal atas kualitas

audit sangat penting. Jika pemakai jasa audit tidak memiliki kepercayaan kepada kualitas audit yang di berikan oleh akuntan publik atau KAP, maka kemampuan auditor untuk melayani klien serta masyarakat secara efektif akan hilang. Namun, sebagian besar pemakai jasa audit tidak memiliki kompetensi untuk melihat kualitas audit, karna kompleksitas jasa audit tersebut. Sedangkan ikatan akuntansi indonesia (IAI) menyatakan bahwa audit yang dilakukan auditor dikatakan berkualitas, jika memenuhi standar auditing dan standar pengendalian mutu. Standar mutu profesional auditor seperti yang di atur oleh standar umum auditing meliputi independensi, integritas dan objektivitas. Audit yang berkualitas adalah audit yang dapat di tindak lanjuti oleh auditee. Kualitas ini harus dibangun sejak awal pelaksanaan audit hingga pelaporan dan pemberian rekomendasi. Kualitas audit di ukur oleh dua indikator yaitu kesesuaian pemeriksaan audit dan kualitas laporan hasil audit.

SAP (2013) standar umum pertama menyebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor, sedangkan standar umum ke tiga menyebutkan bahwa dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalitasnya dengan cermat dan seksama (*due professional care*). Penelitian yang di lakukan oleh Hamid (2013), bahwa kualitas audit yang berkualitas adalah audit yang dilaksanakan oleh orang yang kompeten dan orang yang independen. Auditor kompeten adalah auditor yang memilii kemampuan teknologi, memahami dan melaksanakan prosedur audit yang benar serta memahami dan menggunakan metode penyempelan yang benar. Sebaliknya auditor independen adalah auditor yang jika menemukan pelanggaran, akan secara independen melaporkan pelanggaran tersebut probalitas auditor akan melaporkan adanya pelanggaran atau adanya independensi auditor tergantung pada tingkat kompetensi mereka.

Menurut Hartadi (2012) kualitas audit merupakan profesionalisme kerja yang harus benar-benar di pertahankan oleh akuntan publik profesionalisme. Independen sangat penting dimiliki oleh auditor dalam menjaga kualitas audit dimana akuntan publik lebih mengutamakan kepentingan publik diatas kepentingan manajemen atau kepentingan auditor sendiri dalam membuat laporan audi. Hasil audit yang berkualitas akan memenuhi citra dari kantor akuntan publik sendiri, dimana kualitas audit mengandung kejelasan informasi dari hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh auditor atas laporan keuangan yang di audit sesuai dengan standar auditing. Definisi langsung kualitas audit selanjutnya berfokus pada akurasi informasi yang dilaporkan oleh auditor. Leilina (2015) mendefinisikan kualitas audit sebagai akurasi informasi yang disediakan oleh auditor terhadap investor. Big. et al (2014) menyarankan bahwa kualitas audit yang tinggi akan meningkatkan reliabilitas informasi laporan keuangan dan mendukung investor untuk dapat membuat estimasi yang lebih tepat tentang nilai perusahaan. Dengan kata lain, kualitas audit merupakan bagian dari pengungkapan informasi akuntansi.

Ikatan Akuntan Indonesia (2011), menyatakan bahwa audit yang dilakukan auditor dikatakan berkualitas, jika memenuhi standar auditing dan standar pengendalian mutu. Langkah-langkah yang dapat dilakukan untuk meningkatkan kualitas audit adalah:

1. Meningkatkan pendidikan profesionalnya
2. Mempertahankan independensi dan sikap mental.
3. Dalam melaksanakan pekerjaan audit, menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.
4. Melakukan perencanaan pekerjaan audit dengan baik.
5. Memahami struktur pengendalian intern klien dengan baik.
6. Memperoleh bukti audit yang cukup dan kompeten.
7. Membentuk laporan audit yang sesuai dengan kondisi klien atau sesuai dengan hasil temuan.

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa kualitas audit adalah hasil audit yang memenuhi standar auditing dan standar pengendalian mutu. Tujuan dari kualitas audit ini yaitu meningkatkan hasil kinerja audit pelaporan keuangan klien yang dapat digunakan oleh para pemakai laporan keuangan audit dengan sikap independensi auditor dalam menjalankan tugasnya dalam memeriksa salah satu material yang terkandung dalam laporan keuangan dan melaporkan secara transparan beserta bukti-bukti yang di peroleh. Karena di satu sisi manajemen perusahaan menginginkan audit yang berkualitas tinggi agar investor dan pemakai laporan keuangan mempunyai keyakinan terhadap reabilitas angka-angka akuntansi dalam laporan keuangan.

Dari beberapa definisi di atas, dapat disimpulkan bahwa kualitas audit adalah kemampuan dari seorang auditor dalam melaksanakan tugasnya dalam mengaudit dan melaporkan laporan keuangan dengan sebaik mungkin dan bertanggung jawab pada kepercayaan masyarakat. Dan kualitas audit juga dapat dilihat dari orang yang melaksanakan audit apakah auditor tersebut kompeten dan independen. Berdasarkan uraian di atas tergambar bahwa audit memiliki fungsi sebagian proses untuk mengurangi ketidakselarasan informasi yang terdapat antara manajemen dan pemegang saham dengan menggunakan pihak luar untuk memberikan pengesahan terhadap laporan keuangan. Para pengguna laporan keuangan terutama para pemegang saham akan mengambil keputusan berdasarkan pada laporan yang telah dibuat oleh auditor. Hal ini berarti auditor mempunyai peranan penting dalam pengesahan laporan keuangan suatu pengesahan. Oleh karena itu auditor harus menghasilkan audit yang berkualitas sehingga dapat mengurangi ketidakselarasan yang terjadi antara pihak manajemen dan pemilik.

### **1.2.3 Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit**

Faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit telah dirumuskan oleh berbagai pihak. *Financial Reporting Council* di United Kingdom dalam *The Audit Quality Framework* merumuskan 5 elemen kunci penentu terwujudnya kualitas audit, yaitu budaya dalam kantor akuntan publik, keahlian dan kualitas personal partner

dan staf audit, efektivitas proses audit, reliabilitas dan kegunaan laporan audit, dan faktor eksternal di luar kontrol auditor seperti *corporate governance*, komite audit, pemegang saham yang mendukung auditor, *deadline* pelaporan dan peraturan terkait audit. Hosseinniakani (2014) meneliti faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit dan menemukan bahwa kualitas audit dapat dipengaruhi oleh ukuran KAP, spesialisasi KAP, *audit tenure*, *fee* audit, jasa non audit, reputasi auditor dan spesifikasi auditor. Fitriany, dkk (2015) membuktikan bahwa kualitas audit juga dapat dipengaruhi oleh *abnormal audit fee* yang diperoleh auditor. Di sisi lain, penelitian yang dilakukan oleh Abusbaiha (2015) menunjukkan bahwa kualitas audit dapat dipengaruhi oleh mekanisme *good corporate governance* pada perusahaan klien dengan indikator kepemilikan manajerial dan dewan komisaris independen. Senada dengan Abusbaiha (2015), penelitian Diyanty, dkk (2015) juga menemukan bukti bahwa kualitas audit dapat dipengaruhi oleh pemegang saham pengendali, peran dewan komisaris dan komite audit perusahaan klien.

#### **1.2.4 Ukuran KAP**

Definisi kualitas audit yang dikaitkan dengan ukuran perusahaan dan reputasi menyatakan bahwa auditor yang lebih besar (*Big N*) cenderung untuk memberikan kualitas audit yang lebih tinggi. Logika pemikiran ini dikembangkan atas dasar bahwa KAP yang besar akan memiliki tingkat sumber daya yang lebih tinggi, serta memiliki pelatihan keahlian personil yang lebih baik. Seperti yang diungkapkan oleh Leilina (2015), KAP yang besar memiliki sumber daya yang lebih banyak yang memiliki kemampuan untuk mendeteksi dan mengoreksi kesalahan dalam laporan keuangan. Selain itu, KAP yang besar memiliki reputasi yang harus lebih dijaga jika dibandingkan dengan KAP yang berukuran kecil.

Menurut De Angelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya dengan berhubungan langsung dengan ukuran KAP dimana hasil penelitiannya adalah perusahaan audit yang lebih

besar akan berusaha memberikan kualitas audit yang tinggi dari pada perusahaan audit yang kecil, didukung dengan penelitian Hamid (2013) KAP *Big Four* memiliki kualitas audit yang lebih baik dibandingkan KAP non *Big Four*. Karena KAP *Big four* dituntut untuk menjaga reputasinya. Skala untuk mengukur kualitas auditor melihat ukuran besar atau kecilnya KAP, maka variabel ukuran KAP merupakan variabel *dummy* yang diukur dengan angka 1 untuk perusahaan yang diaudit oleh KAP *Big Four* dan nilai 0 untuk KAP non *Big Four*.

**Tabel 2.1**  
**KAP Big Four**

<b>KAP Big Four</b>	<b>KAP di Indonesia</b>	<b>Alamat</b>
<b>PricewaterhouseCopers (PWC)</b>	KAP Tanudiredja, Wibisana dan Rekan	Plaza 89 Jl.H.R Rasuna Said Kav. X-7 No.6 Jakarta 12940 – Indonesia P.o Box 2473 JKP 10001 Telp.: +62 215212901 Fax: +62 2152905555 / 52905050
<b>Deloitte</b>	KAP Osman Bing Satrio	The Plaza Office Tower Lt. 32 Jl M.H Thamrin Kav 28-30 Jakarta-Indonesia, Telp: +62 2129923100
<b>Ernst and Young</b>	KAP Purwantono Suherman & Suja	Tower 2 Gedung Bursa Efek Indonesia, Lt. 7 Jl. Jend.Sudirman Kav. 52-53 Jakarta 12190-Indonesia Telp: +62 2152895000
<b>Klynveld, Peat, Marwick, Goerdeler (KPMG)</b>	KAP Sidarta dan Widjaja	Lt 33 Wisma GKBI 28, Jl, Jend. Sudirman Jakarta 10210- Indonesia Telp: +62 215742333

### 1.2.5 Opini Audit

Menurut standar professional akuntan public ISA Seksi 700 ,tujuan audit atas laporan keuangan oleh auditor independen pada umumnya adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran dalam semua hal yang meterial, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Pendapat *auditor* (opini audit) merupakan bagian dari laporan audit yang merupakan informasi utama dari laporan audit. Opini audit diberikan oleh auditor melalui beberapa tahap audit sehingga auditor dapat memberikan kesimpulan atas opini yang harus diberikan atas laporan keuangan yang di auditnya.

Berdasarkan buku yang ditulis oleh Agoes Sukrisno (201), opini audit yang diberikan *auditor* terbagi menjadi dua dapat berupa:

#### 1. Opini Tanpa Modifikasi

Opini yang dinyatakan oleh auditor ketika auditor menyimpulkan bahwa laporan keuangan disusun dalam semua hal yang material sesuai dengan kerangka pelaporan yang berlaku. Opini ini mencakup opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*). Mencakup juga paragraf penekanan suatu hal dan paragraf hal lain. Opini ini merujuk pada ISA 700 dan 706. Ketentuan pelaporan kerangka yang berlaku (paragraf 13 SA 700) adalah sebagai berikut.

- a. Kebijakan akuntansi yang di pilih dan ditetapkan konsisten dalam kerangka pelaporan keuangan yang berlaku dan sudah tepat.
- b. Estimasi yang dibuat oleh manajemen adalah wajar.
- c. Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan relevan, dapat diandalkan, dapat di perbandingkan dan dapat dipahami.
- d. Laporan keuangan menyediakan pengungkapan memadai untuk memungkinkan penggunaan laporan keuangan yang dituju, memahami pengaruh transaksi dan peristiwa material terhadap informasi yang disampaikan dalam laporan keuangan.

- e. Terminologi yang digunakan dalam laporan keuangan termasuk judul setiap laporan keuangan sudah tepat.

## 2. Opini Dengan Modifikasi

Ouditor harus memodifikasi opininya apabila (a) menyimpulkan bahwa berdasarkan bukti audit yang diperoleh laporan keuangan secara keseluruhan tidak bebas dari salah saji material, atau; (b) auditor tidak dapat memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk menyimpulkan bahwa laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari salah saji yang material. Dapat juga dikatakan apabila laporan keuangan yang disusun sesuai dengan ketentuan suatu kerangka yang wajar tidak mencapai penyajian wajar maka auditor harus mendiskusikan hal tersebut dengan manajemen, dan tergantung pada ketentuan kerangka pelaporan yang berlaku dan bagaimana hal tersebut diselesaikan, serta harus menentukan apakah perlu untuk memodifikasi opininya dalam laporan auditor independen. Berdasarkan ISA 700 maka opini ini terdiri dari opini wajar dengan pengecualian, opini tidak wajar, opini tidak menyatakan pendapat.

### 1. Opini Wajar dengan pengecualian.

Menyatakan bahwa auditor wajib memberi opini wajar dengan pengecualian jika sebagai berikut:

- a. Auditor setelah memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat menyimpulkan bahwa salah saji sendiri-sendiri atau digabungkan adalah material, tetapi tidak *pervasif* untuk laporan keuangan yang bersangkutan
- b. Auditor tidak berhasil memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk dijadikan dasar pemberian pendapat, tetapi dapat menyimpulkan bahwa dampak salah saji yang tidak ditemukan mungkin material tetapi tidak *pervasif*.

2. Opini tidak wajar.

Opini ini memberikan auditor apabila setelah memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat menyimpulkan bahwa salah saji sendiri-sendiri atau digabungkan adalah material dan *pervasive* untuk laporan keuangan.

3. Opini Tidak Menyatakan Pendapat.

Auditor wajib memberikan opini tidak menyatakan pendapat (TPM) jika tidak berhasil memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat, untuk dijadikan dasar pemberian pendapat dan ia menyimpulkan bahwa salah saji yang ditemukan bisa material dan *pervasive*. Sementara itu auditor wajib memberikan opini TMP jika dalam situasi yang sangat langka dimana ada ketidakpastian yang menyimpulkan bahwa meskipun telah memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat mengenai ketidakpastian tersebut, tidak mungkin baginya memberikan pendapat karena ketidakpastian tersebut bisa saling terkait dan dampak kumulatif dari ketidakpastian itu terhadap laporan keuangan.

### 2.3 *Abnormal Audit Fee*

*Abnormal audit fee* adalah selisih antara audit *fee* faktual (*fee* yang dibayarkan kepada auditor atas audit laporan keuangan) dengan ekspektasi audit *fee* normal yang seharusnya dikenakan untuk perikatan audit tersebut. *Abnormal audit fee* faktual terdiri dari dua bagian, yaitu : 1) *fee* normal yang merefleksikan biaya pekerjaan auditor, resiko litigasi dan laba normal, 2) *abnormal audit fee* yang ditentukan dari persetujuan antara auditor dengan klien. Audit *fee* normal umumnya ditentukan oleh ukuran perusahaan klien, kompleksitas klien dan resiko spesifik klien sedangkan *abnormal audit fee* ditentukan oleh faktor-faktor yang tidak dapat diamati dalam persetujuan antara auditor dengan klien. (choi et al., 2010) dalam penelitian Qodriyah 2016. Suatu KAP dapat menerima *fee* audit yang lebih tinggi maupun lebih rendah dari pada *fee* normal. *Fee* audit yang lebih tinggi disebut *abnormal audit fee* positif sedangkan *fee* audit yang lebih rendah disebut *abnormal audit fee* negatif. Tinggi rendahnya *abnormal audit fee* dipengaruhi

oleh adanya ketergantungan ekonomi (*economic bonding*) auditor terhadap klien dan kekuatan daya tawar (*bargaining power*) (asthana dan Boone 2012).

Ketergantungan ekonomi auditor terhadap klien menyebabkan auditor akan mempertimbangkan biaya manfaat dalam menentukan kualitasnya. Auditor akan mengkompromikan kualitas audit hanya jika keuntungan yang diterima melebihi biaya yang harus di tanggung. Oleh karena itu, klien yang menginginkan kompromi kualitas audit akan membayarkan audit yang tinggi kepada auditor. Konsep kekuatan daya tawar (*bargaining power*) menjelaskan bahwa kualitas audit merupakan upaya yang dilakukan oleh auditor bersama dengan klien yang timbul setelah adanya proses negosiasi antara keduanya. Pihak yang lebih kuat dalam proses negosiasi tersebut akan memiliki harapan manfaat yang lebih besar. Jika klien memiliki *bargaining power* yang tinggi, maka klien memiliki kemampuan untuk menegosiasikan kualitas audit yang di inginkan dan menetapkan besaran audit *fee* yang lebih rendah. Praktik *low balling*, dimana imbal jasa audit dirancang dibawah nilai standar pada perjanjian awal audit dapat menyebabkan terjadinya *abnormal audit fee*. De Angelo(1981) meneliti praktik *low balling* dan menemukan bahwa negosiasi pada awal masa perikatan audit membutuhkan pertimbangan yang wajar akan keuntungan pada masa yang akan datang. Kompetensi yang ketat pada masa awal audit mendorong auditor untuk menurunkan imbal jasa audit hingga mencapai profil yang minimum demi mendapatkan klien. Moore et al, (1989) dalam penelitian syaifudin dan fitriany (2014) menyatakan bahwa *low balling* pada masa awal penugasan berdampak pada kemauan auditor untuk menutup biaya yang muncul saat penetapan *fee* audit awal membuat auditor berupaya untuk mempertahankan perikatannya dengan klien selama mungkin. Bahwa dampak *abnormal audit fee* terhadap kualitas audit juga dipengaruhi dengan oleh tingkat persaingan pasar audit, tingkat risiko litigasi dan tingkat pengawasan.

De Angelo (1981) dalam penelitian Ade (2017) menyatakan bahwa audit *fee* merupakan pendapat yang besarnya bervariasi karna tergantung dari beberapa

faktor dalam penugasan audit, seperti ukuran perusahaan klien, kompleksitas jasa audit yang dihadapi auditor, resiko audit yang dihadapi auditor dari klien serta nama kantor akuntan publik yang merupakan jasa audit,. Simunic (1980) menyatakan bahwa audit fee ditentukan oleh besar-kecilnya perusahaan yang di audit ( client size ) , resiko audit ( atas dasar current ration, quick retion,litigation risk) dan kompleksitas audit ( subsidiaries, foreign lited ). Sedangkan menurut Sangkaguruswami et al Dalam penelitian Ade (2017) audit fee merupakan pendapat yang besarnya bervariasi tergantung dari beberapa faktor penugasan audit seperti, keuangan klien, ukuran perusahaan, , ukuran auditor dan KAP, keahlian yang dimiliki auditor tentang industry, serta efisiensi yang dimiliki auditor.

Menurut Gammal (2012) bahwa *fee* audit dapat di devinisikan sebagai jumlah biaya (upah) yang dibebankan oleh auditor untuk proses audit kepada perusahaan (*auditee*). Penentuan *fee* audit biasanya didasarkan pada kontrak antara auditor dan *auditee* sesuai dengan waktu dilakukannya proses audit, layanan,dan jumlah staf yang dibukuhkan untuk proses audit. *Fee* audit biasanya ditentukan sebelum memulai proses audit.Menurut mulyadi (2013) besarnya *fee* audit yang diterima oleh akuntan publik diindonesia terbagi menjadi dua yaitu yang pertama, besarnya *fee* anggota dengan bervariasi tergantung antara lain yaitu resiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan tugas tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan dan pertimbangan profesional lainnya. Masalah *fee* adalah suatu permasalahan yang dilematis, dimana suatu sisi auditor harus independen dalam memberikan opininya tapi disisi lain auditor juga memperoleh imbalan dari klien atas jasa yang dilakukannya independensi akuntan publik mencakup dua aspek yaitu :

1. Independensi sikap mental ( *in facts* )

Independensi sikap mental berarti adanya kejujuran dalam diri akuntan dalam mempertimbangkan fakta-fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak didalam diri akuntan dalam menyatakan pendapat.

## 2. Independensi penampilan

Independensi penampilan berarti adanya kesan masyarakat bahwa akuntan publik bertindak independen sehingga akuntan publik harus menghindari faktor-faktor yang dapat mengakibatkan masyarakat mengukur kebebasannya. Independen penampilan berhubungan dengan persepsi masyarakat terhadap independensi akuntan publik.

Institusi akuntan publik indonesia (IAPI) menerbitkan surat keputusan No.KEP.024/IAIP/VII/2008 pada tanggal 2 juli 2008 tentang kebijakan penentuan audit fee. Dalam bagian lampiran 1 dijelaskan bahwa panduan ini dikeluarkan sebagai bagian bagi seluruh anggota institut akuntan publik indonesia yang menjalankan praktik sebagai akuntan publik dalam menetapkan besaran imbalan yang wajar atas jasa profesional yang diberikan. Lebih Injut dijelaskan bahwa dalam menetapkan imbalan jasa yang wajar sesuai dengan martabat profesi akuntan publik dan dalam jumlah yang pantas untuk dapat memberikan jasa sesuai dengan tuntutan standar profesi akuntan publik yang berlaku. Imbalan jasa yang terlalu rendah atau secara signifikan jauh lebih rendah dari yang dikenakan oleh auditor dan akuntan pendahulu atau dianjurkan oleh auditor atau akuntan lain, akan menumbulkan keraguan mengenai kemampuan dan kompetensi anggota dalam menetapkan standar teknis dan standar profesional yng berlaku.

Menurut Halim (2012) beberapa cara untuk menentukan atau menetapkan audit fee yaitu :

### 1. Perdiem Basis

Pada cara ini audit *fee* ditentukan dengan dasar waktu yang digunakan oleh tim auditor. Pertama *fee* perjam ditentukan, kemudian dikalikan dengan jumlah waktu atau jam yang dihabiskan oleh tim. Total *fee* perjam untuk tingkatan staf tertentu berbeda-beda.

### 2. Flat atau Kontrak Basis

Cara ini audit *fee* dihitung sekaligus secara borongan tanpa memperhatikan waktu audit yang dihabiskan, yang penting pekerjaan terselesaikan sesuai dengan aturan atau perjanjian yang telah disepakati bersama.

### 3. Maksimum *Fee* Basis

Cara ini merupakan gabungan dari kedua cara diatas, pertama kali ditentukan tarif perjam kemudian dikalikan dengan jumlah waktu tertentu tetapi dengan batasan maksimum. Hal ini dilakukan agar auditor tidak mengulur-ngulur waktu sehingga menambah jam atau waktu kerja yang telah disepakati.

Menurut standar professional akuntan publik dan kode etik akuntan indonesia, nomor 302 tentang audit fee ( Agoes 2012) yaitu :

1. Besaran *fee*, yaitu besaran *fee* anggota dapat bervariasi tergantung dari resiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan melakukan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan dan pertimbangan profesional lainnya.
2. *Fee Kontijen*, yaitu *fee* kontijen merupakan *fee* yang ditetapkan untuk pelaksanaan suatu jasa profesional tanpa adanya *fee* yang akan dibebankan, kecuali ada temuan atau hasil tertentu tersebut. *Fee* dianggap tidak kontijen jika ditetapkan oleh pengadilan atau badan pengaturan dalam hal perpajakan, jika ditetapkan adalah hasil penyelesaian hukum atau temuan badan pengatur. Anggota KAP tidak dikenakan untuk menetapkan *fee* kontijen apabila penetapan tersebut dapat mengurangi independensi.

Menurut Gammal (2012) bahwa *fee* audit dapat di devinisikan sebagai jumlah biaya (upah) yang dibebankan oleh auditor untuk proses audit kepada perusahaan (*auditee*). Penentuan *fee* audit biasanya didasarkan pada kontrak antara auditor dan *auditee* sesuai dengan waktu dilakukannya proses audit, layanan, dan jumlah staf yang dibukuhkan untuk proses audit. *Fee* audit biasanya ditentukan sebelum memulai proses audit.

Berdasarkan uraian diatas dapat disimpulkan bahwa *abnormal audit fee* adalah selisih antara audit *fee* faktual dengan ekspektasi audit *fee* normal yang seharusnya dikenakan untuk perikatan audit tersebut. *Abnormal audit fee* dapat lebih rendah maupun lebih tinggi dari pada *fee* normal yang seharusnya di bayarkan untuk perikatan audit tertentu.

## 2.4 Penelitian Terdahulu

Berikut ini adalah beberapa penelitian yang di jadikan acuan dalam penelitian adalah:

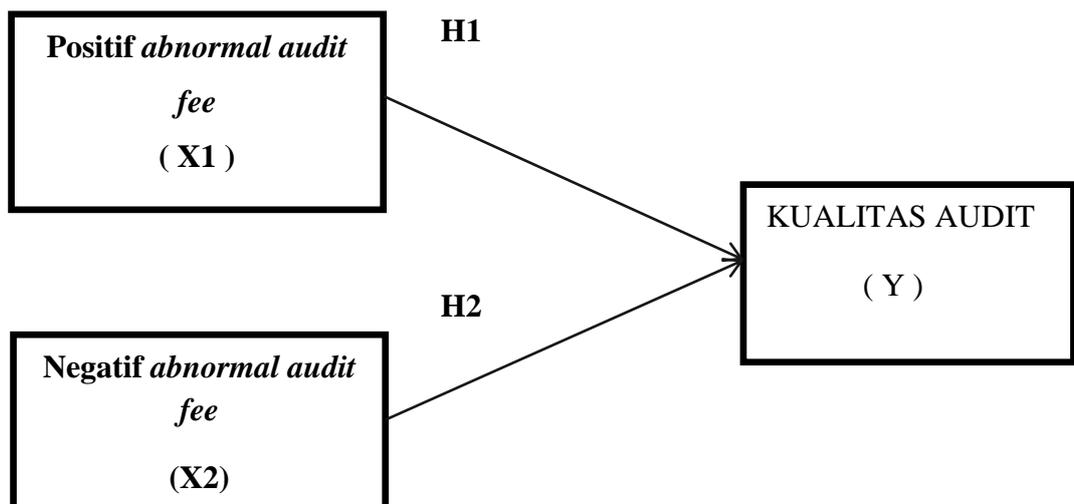
**Tabel 2.2**  
**Penelitian Terdahulu**

No	Nama Peneliti	Variabel	Hasil
1	Qodryah ( 2016)  Judul Penelitian : Pengaruh abnormal <i>fee</i> audit, audit tenure, spesialisasi auditor dan mekanisme Good corporate governance Terhadap Kualitas Audit	Variabel Independen : <i>Abnormal Fee</i> audit, Audit Tenure , spesialisasi auditor dan mekanisme Good corporate governance  Variabel dependen  Kualitas audit	<i>Fee</i> audit dan rotasi audit berpengaruh negatif terhadap kualitas audit, Audit Tenure berpengaruh negatif terhadap kualitas audit dan spesialisasi positif, konsentrasi kepemilikan berpengaruh positif terhadap kualitas audit
2	Fitriany dkk (2015). Judul penelitian : Pengaruh positif dan negatif <i>abnormal audit fee</i> terhadap kualitas audit	Variabel Independen : <i>Abnormal audit fee</i>  Variabel Dependen : Kualitas audit	Audit <i>fee</i> di atas normal (positif <i>abnormal</i> berpengaruh negatif terhadap kualitas audit, audit <i>fee</i> dibawah normal tetap dapat meningkatkan kualitas audit.

3	<p>Hartadi ( 2012)</p> <p>Judul penelitian : pengaruh fee audit, rotasi kantor akuntan publik ( KAP ) dan reputasi auditor terhadap kualitas audit</p>	<p>Variabel Independen : fee audit, rotasi kantor akuntan publik ( KAP ) dan peputasi auditor.</p> <p>Variabel dependen : Kualitas Audit</p>	<p>Fee audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, sementara rotasidan reputasi audit tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit</p>
4	<p>Asthana dan Boone</p> <p>Judul Penelitian : <i>Abnormal audit fee</i> terhadap Kualitas audit</p>	<p>Variabel Independen : <i>Abnormal audit fee</i></p> <p>Variabel Dependen : Kualitas Audit</p>	<p>Abnormal audit fee negatif ( dibawah fee normal) dan positif (diatas normal ) berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.</p>

## 2.5 Kerangka Pemikiran

Berdasarkan pada landasan teori dan hasil penelitian sebelumnya serta permasalahan yang telah dikemukakan, maka sebagai dasar perumusan hipotesis berikut disajikan kerangka pemikiran yang dituangkan dalam model penelitian pada gambar berikut;



Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran

## 2.6 Bangunan Hipotesis

Menurut Jensen & Meckling (1976) dalam penelitian Fitriany (2016) Sesuai dengan teori keagenan, terdapat perbedaan kepentingan antara pihak utama dengan agen. Kepentingan pihak utama adalah memaksimalkan nilai perusahaan dan kekayaan pemilik perusahaan. Sementara itu hak dan kewajiban untuk membuat berbagai keputusan terkait perusahaan diberikan kepada manajer, yang secara rasional berfokus pada kepentingan memaksimalkan kekayaan pribadi dengan beban pekerjaan seminim mungkin. Auditor sebagai entitas juga memiliki kepentingan yang alami untuk mempertahankan pendapatan jasa auditnya, yaitu *audit fee* yang tinggi sebagai honorium atas jasa audit yang dilakukan dan menghasilkan hasil audit yang berkualitas. Selain itu untuk mempertahankan pendapatnya auditor sering memenuhi keinginan klien audit. Terutama klien jangka panjang, hal ini dilakukan dalam rangka menjamin perikatan audit. Jadi dalam perspektif kepentingan ekonomi, perikatan audit jangka panjang akan membuat kedekatan dan loyalitas antara auditor dengan klien, sehingga dapat menurunkan objektivitas audit dan menurunkan audit independensi auditor. Untuk mengurangi kedekatan maka rotasi wajib auditor memang di perlukan untuk menaikkan kualitas audit, nuratama (2011) dalam penelitian margin (2015).

Berdasarkan teori keagenan yang digunakan dalam penelitian yang perlu dilakukan sebelumnya, pada sub sub ini akan dijelaskan mengenai hipotesis yang di rumuskan dalam penelitian ini terdapat 2 hipotesis dalam penelitian ini yaitu:

1. Positif *Abnormal audit fee* berpengaruh terhadap kualitas audit.
2. Negatif *Abnormal audit fee* berpengaruh terhadap kualitas audit

Pembahasan terperinci mengenai rumusan hipotesis disajikan sebagai berikut:

### 2.6.1 Positif abnormal Fee positif berpengaruh terhadap kualitas audit.

KAP dapat menerima *audit fee* yang lebih besar dari normal *audit fee* (*abnormal* positif *audit fee*) atau lebih kecil dari normal *audit fee* (*abnormal* negatif *audit fee*). Choi et al (2010) menyatakan bahwa KAP yang menerima *high abnormal*

audit *fee* audit memiliki intensif untuk membiarkan kliennya terlibat dalam *opportunistic opportunistic earnings management*. Krauß et al. (2015) juga menemukan bahwa audit *fee* premium adalah indikasi penting adanya kompromi atas independensi auditor karena adanya *economic auditor–client bonding*. Hal ini konsisten dengan teori ekonomi dari auditor independence yang menyatakan bahwa keinginan untuk menjaga baik *audit engagement (with abnormal high audit fee)* dengan biaya litigasi sehubungan dengan probabilitas rusaknya reputasi auditor, Jika *perceived net benefits* lebih besar dari pada *costs*, maka efek dari *economic bonding* akan meningkat dan kualitas audit akan turun.

Disisi lain, Blankley et al. (2012) dalam penelitian Fitriany (2016) menemukan bahwa kualitas audit dapat turun ketika auditor mendapat audit *fee* yang dibawah normal (*discount*). Rendahnya kualitas audit dapat disebabkan karena klien memiliki daya tawar yang kuat dalam proses penawaran (Barnes 2004). Jika *fee* audit dibawah normal, KAP akan menyesuaikan usaha mereka, misalnya dengan mengurangi audit prosedur seperti mengurangi jumlah jam kerja, menempatkan staf yang kurang berpengalaman. Choi et al (2010) menyatakan bahwa *abnormal audit fee* dapat dianggap seperti apa yang dinamakan “*client-specific quasi-rents*” Adanya (*positive*) *client-specific quasi-rents* ( klien tertentu ) mengimbulkkan insentif bagi auditor untuk mengkompromikan independensinya dengan klien tertentu. Berdasarkan penelitian tersebut, dapat disimpulkan bahwa kualitas audit akan turun ketika auditor dibayar jauh lebih tinggi daripada normal (ada positif *abnormal audit fee*). Hal ini disebabkan karena ketika auditor menerima audit *fee* diatas normal, auditor akan toleran terhadap tindakan *opportunistic earnings management* yang dilakukan oleh kliennya karena *benefit* yang diperoleh auditor lebih besar dari pada biayanya (misalnya meningkatnya *resiko litigasi* dan kehilangan reputasi). Maka hipotesis adalah:

**H<sub>1</sub> : Positif abnormal Fee berpengaruh Terhadap Kualitas Audit.**

### **2.6.2 Negatif abnormal Fee berpengaruh terhadap kualitas audit**

Riset sebelumnya mengenai hubungan antara *abnormal audit fee* dan kualitas audit banyak dilakukan di USA. Perlunya meneliti hubungan antara *abnormal audit fee* dan kualitas audit pada konteks negara berkembang seperti Indonesia sesuai dengan pendapat Kraub et al. (2015) yang menyampaikan 4 argumen mengenai perlunya menguji hubungan antara *abnormal audit fee* dan kualitas audit dalam konteks negara Germany. Pertama, sanksi bagi auditor ketika melakukan perilaku buruk (*misbehavior*) berbeda antara Indonesia dengan Amerika. Di Amerika, kewajiban auditor untuk membayar kompensasi tidak terbatas, sedangkan di Indonesia tidak ada aturan mengenai jumlah kompensasi yang harus dibayar auditor ketika melakukan. Blankley et al (.2012) dalam penelitian Fitriani (2016) Rendahnya risiko litigasi yang dihadapi auditor di Indonesia diperkirakan akan menurunkan kualitas audit ketika positif *abnormal audit fee* meningkat. Negatif *abnormal audit fee* juga dapat menurunkan kualitas audit ketika menurunnya usaha audit hanya akan dikenakan *potensial litigasi* yang rendah.

Kedua, Indonesia menganut dua lapisan struktur tata kelola perusahaan sementara USA adalah satu lapisan struktur tata kelola perusahaan. Pada sistem *one-tier* hanya ada *board of directors*, sementara di Indonesia terdiri dari dewan komisaris dan dewan direksi dimana dewan direksi bertanggung jawab untuk masalah strategi dan operasional pengambilan keputusan, sementara dewan komisaris bertanggung jawab mengangkat dan mengawasi dewan direksi, termasuk mengawasi proses pelaporan keuangan yang diaudit oleh auditor. Maka auditor dapat menjadi mitra/agen dari dewan komisaris. Karena adanya pemisahan tugas dewan direksi dan dewan komisaris, diasumsikan bahwa *net economic bonding incentives* bagi auditor di Indonesia dua tingkat pengaturan lebih kecil daripada di USA satu tingkat pengaturan, dimana di USA tidak ada pemisahan tugas yang tegas dalam board. Maka diharapkan bahwa governance system di Indonesia akan memberi dampak positif terhadap kualitas audit ketika ada positif *abnormal audit fee*. Pada kondisi *below-normal audit fee* (negatif *abnormal audit fee*), kualitas audit juga

akan berbeda pada dua sistem yurisdiksi tersebut dimana pada sistem dua lapis, dewan komisaris (yang diwakili oleh audit committee) akan melakukan renegotiasi ketika menemukan auditor mengurangi kualitas pekerjaan audit dalam rangka memperoleh keuntungan.

Ketiga, keharusan menyajikan penyingkapan dan perlindungan hukum atas ekspropriasi terhadap *minority shareholders* lebih rendah di Indonesia dibandingkan dengan di US. Asimetri informasi antara manajemen and pemegang saham lebih tinggi di Indonesia dibandingkan dengan di US. Di US pemegang saham lebih tersebar, perlindungan investor lebih kuat dan pasar saham lebih besar sehingga earnings management lebih rendah dibandingkan dengan di Indonesia dimana pemegang saham lebih terkonsentrasi, perlindungan investor lebih rendah, dan pasar saham yang masih belum terlalu maju. Maka diprediksikan bahwa kurangnya kelembagaan lingkungan seperti di Indonesia dibandingkan dengan US, akan meningkatkan *auditor's net economic bonding incentives* dan ketika audit fee yang dibayarkan diatas normal, maka hal tersebut akan berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Selain itu, negatif *abnormal audit fee* juga akan menyebabkan kualitas audit yang lebih rendah yang direfleksikan oleh berkurangnya usaha audit. Choi (2012) juga menyatakan bahwa ketika audit fee dibawah normal (negatif *abnormal audit fee*), ada 3 kemungkinan:

1. Auditor hanya punya sedikit insentif untuk mengkompromikan kualitas audit ketika mendapat tekanan dari klien untuk menyajikan laporan keuangan yang dibawah standard (auditor mentoleransi tindakan *opportunistic earnings management* yang dilakukan klien). Hal ini disebabkan karena benefit bagi auditor dengan mengambil keuntungan (atau hanya sedikit menguntungkan) klien, tidak cukup besar untuk menutupi biaya yang diharapkan sehubungan dengan substandard reporting (meningkatnya resiko litigasi, kehilangan reputasi). Oleh karena itu diprediksi bahwa ketika audit fee dibawah normal, tidak ada hubungan

antara *abnormal audit fee* dan *discretionary accruals* (kualitas audit) atau walaupun ada, hubungannya sangat lemah.

2. Ada kemungkinan bahwa auditor hanya memiliki sedikit insentif untuk mengkompromikan independensinya karena adanya reformasi seperti SOX yang meningkatkan pengawasan terhadap auditor. Reformasi ini membuat auditor membatasi besarnya *discretionary accruals* yang dibuat oleh klien. Maka diprediksikan bahwa hubungan negatif antara *abnormal audit fee* dan *discretionary accruals* untuk klien dengan *negative abnormal audit fee*. Atau dengan kata lain *audit fee* berhubungan positif dengan kualitas audit.
3. Ketika auditor bersedia menanggung *audit fee* yang rendah dalam mengantisipasi *audit fee* yang tinggi pada masa depan yang menguntungkan (sehingga *abnormal audit fee* adalah negatif pada periode sekarang), auditor dapat mudah goyah dengan tekanan klien untuk membiarkan mereka membuat laporan keuangan yang bias (mengikuti keinginan klien). Sampai suatu kondisi, *men-diskontokan current fee* akan mencederai independensi auditor. Maka pada penelitian ini diprediksi bahwa ada hubungan positif antara *abnormal audit fees* dan besarnya *discretionary accruals* untuk klien dengan negatif *abnormal audit fee*. Atau dengan kata lain *audit fee* berhubungan negatif dengan kualitas audit.

Berdasarkan 3 kemungkinan hubungan diatas, pengaruh *abnormal audit fees* terhadap ukuran KAP (kualitas audit) dapat positif, negatif, atau tidak signifikan untuk klien dengan negatif *abnormal audit fee*. Maka diprediksikan hubungan dua arah (*two tail*):

**H<sub>2</sub> : Negatif *Abnormal audit fee* Berpengaruh Terhadap Kualitas Audit.**