

PENGARUH INDEPENDENSI DAN PROFESIONALISME AUDITOR TERHADAP KUALITAS AUDIT DENGAN *FEE* AUDIT SEBAGAI VARIABEL MODERASI

(Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Semarang)

Sadewa Sapta Kusuma, Tri Jatmiko Wahyu Prabowo¹

Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro

ABSTRACT

This research was conducted with the aim of examining the role of audit fees in moderating the effect of auditor independence and professionalism on audit quality. The sample used in this research is the auditor who works in the public accounting firm in Semarang. The number of samples received as respondents is 50 samples. Research data was obtained by giving questionnaires to respondents to then be answered. Determination of this sample was carried out by convenience sampling method. The research hypothesis cites using analysis of multiple regression analysis with Ordinary Least Square (OLS) and moderated regression analysis. The results of this research indicate that independence has a positive and significant effect on audit quality while professionalism has no effect on audit quality. In addition, audit fees do not strengthen the effect of auditor independence and professionalism on audit quality.

Keywords : Audit, audit quality, auditor independence, auditor professionalism, audit fees.

PENDAHULUAN

Cara untuk menilai kewajaran dari suatu laporan keuangan perusahaan, dapat dilakukan dengan mengaudit laporan keuangan tersebut. Audit menurut PSAK (Pernyataan Standar Audit Keuangan), yaitu suatu proses yang sistematis dengan tujuan mengevaluasi bukti atas pernyataan atau asersi mengenai berbagai kejadian dan membandingkan antara pernyataan atau asersi tersebut dengan kenyataan yang telah dikumpulkan sebelumnya, serta melaporkannya kepada pihak yang berkemungkinan (*stakeholder*).

Perusahaan tentu membutuhkan informasi pelaporan keuangan yang akurat dan juga terpercaya. Hal ini sangat penting bagi perusahaan untuk menarik investor dan juga untuk membuat publik tahu bahwa informasi pelaporan keuangan yang dipublikasikan memang benar-benar yang berkualitas. Dalam hal pelaporan keuangan yang dipublikasikan, tentu investor maupun pengguna informasi keuangan lain akan lebih percaya dengan informasi pelaporan keuangan yang dipublikasikan tersebut apabila pelaporan keuangan yang dibuat oleh perusahaan telah diaudit oleh auditor yang mempunyai sikap independen dan juga profesional. Seorang akuntan publik dinilai bersikap independen dan profesional apabila dalam melaksanakan pekerjaannya berstandar pada Standar Profesional Akuntan Publik dan Kode Etik Profesi Akuntan Publik yang sudah ditetapkan. Sikap independen dan profesional yang berdasarkan standar tersebut tidak hanya digunakan untuk auditor sendiri, tetapi juga untuk keberlangsungan klien, investor dari perusahaan yang diaudit dan kantor akuntan publik itu sendiri.

Namun, terdapat beberapa kasus yang ditemukan di lapangan, yang mencerminkan masih buruknya sikap independensi dan profesional yang dimiliki oleh seorang auditor. Contoh bukti buruknya independensi dan profesionalisme yang ada di lapangan dan dilakukan oleh auditor dapat dilihat pada contoh kasus PT Kimia Farma dan juga PT SNP.

DeAngelo (1981) mengatakan bahwa kualitas audit adalah kombinasi probabilitas auditor yang kompeten untuk menemukan penyimpangan dalam sistem akuntansi klien dan melaporkan temuan mereka secara independen. Ini berarti bahwa kualitas audit bergantung pada kompetensi dan independensi dari seorang auditor dalam melakukan aktivitas auditnya. Sependapat dengan apa yang di katakan DeAngelo, Halim, *et al.* (2014) mengatakan bahwa kompetensi dan independensi auditor mempengaruhi kualitas audit, tetapi hubungan ini diperkuat oleh *audit time budget* dan juga

¹ Corresponding author

komitmen profesional. Adha (2016) mengatakan bahwa kualitas audit tidak hanya dipengaruhi oleh unsur independensi dan kompetensi yang dimiliki auditor, tetapi juga terdapat unsur lain yang mempengaruhinya, yaitu etika profesi auditor, sikap profesionalisme seorang auditor dan juga akuntabilitas dari seorang auditor yang dapat mempengaruhi kualitas audit.

Menurut Al - Khaddash, *et al.* (2013), independensi digambarkan sebagai suatu sikap yang bersifat independen dan tidak mudah dipengaruhi oleh pihak manapun. Artinya, seorang auditor dalam melaksanakan kegiatan atau aktivitas audit harus terlepas dari pengaruh dari pihak manapun. Hal ini dilakukan agar laporan keuangan audit yang dikeluarkan nanti memang benar-benar merupakan hasil yang sebenarnya dan tidak merugikan orang lain. Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Halim, *et al.* (2014), disimpulkan bahwa independensi mempengaruhi kualitas audit dengan arah hubungan positif, hal ini juga didukung oleh hasil penelitian Rahmina dan Agoes (2015). Hal berbeda diungkapkan oleh Sitorus (2017) yang menemukan bahwa independensi tidak memiliki pengaruh terhadap kualitas audit.

Menurut Putri dan Juliarso (2014), kapabilitas dan sikap profesional dapat mempengaruhi profesionalisme seorang auditor. Kapabilitas auditor digambarkan sebagai kemampuan dalam adaptasi dengan keadaan, kemampuan secara teknis, kemampuan dalam teknologi, ilmu pengetahuan, dan pengalaman. Profesionalisme auditor juga dipengaruhi aspek kejujuran serta tanggungjawab untuk memastikan kepercayaan publik. Lesmana dan Machdar (2015) dalam penelitiannya membuktikan bahwa auditor yang profesional dapat mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan. Sebaliknya, Hidayat (2011) menemukan bahwa profesionalisme tidak mempunyai pengaruh terhadap kualitas dari audit yang dihasilkan.

Besaran *fee* audit dalam penelitian ini termasuk dalam variabel moderasi. Besaran *fee* audit dibutuhkan dalam memperkuat independensi dan juga profesionalisme, sehingga kualitas dari audit yang dihasilkan tentu akan sangat baik. Arens, *et al.* (2011) menyatakan bahwa imbal jasa yang akan diterima auditor atas jasa audit yang dilakukan disebut dengan *fee* audit. Imbal jasa tersebut diterima berdasarkan hasil kesepakatan antara klien dengan auditor dalam kontrak kerja. Namun, dalam penetapan *fee* audit, auditor tidak dapat bergantung dengan pendapatan klien.

Karena *fee* audit merupakan kesepakatan antara perusahaan sebagai klien dengan auditor, maka perusahaan tentu akan lebih sepihak apabila imbalan yang didapat oleh auditor akan besar apabila auditor bekerja secara independen dan profesional sehingga akan melakukan audit yang berkualitas dan hasilnya pun juga akan berkualitas. Pratistha dan Widhiyani (2014) membuktikan bahwa besaran *fee* audit yang diterima auditor berpengaruh terhadap kualitas hasil audit dengan arah hubungan positif. Artinya, semakin besar *fee* audit yang diperoleh, maka semakin bagus pula hasil auditnya. Bertolak belakang dengan hasil penelitian Hoitash, *et al.* (2007) yaitu *fee* audit berpengaruh terhadap kualitas audit dengan arah hubungan negatif.

Perbedaan pendapat mengenai hubungan antara masing-masing variabel yang ada, yaitu independensi, profesionalisme, kualitas audit, dan besaran *fee* audit menjadikan perlunya untuk dilakukan penelitian lebih lanjut. Selain itu, perlunya dilakukan penelitian lebih lanjut dikarenakan perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya yang belum menggunakan *fee* audit dipakai sebagai variabel moderasi untuk memperkuat pengaruhnya terhadap hubungan independensi maupun profesionalisme terhadap kualitas audit.

Berdasarkan penjelasan di atas, maka penelitian ini dilakukan dengan tujuan untuk menguji apakah independensi dan profesionalisme auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit dan apakah besaran *fee* audit dapat memperkuat pengaruh independensi dan profesionalisme terhadap kualitas audit.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Jensen dan Meckling (1976) mengembangkan teori ini untuk menjelaskan bahwa direksi (agen) dan *stakeholder* (prinsipal) mempunyai kepentingan yang berbeda atau dapat dikatakan di antara mereka terdapat suatu konflik mengenai kepentingan masing-masing. *Stakeholder* memberi perintah kepada direksinya untuk melakukan suatu jasa sesuai kehendak mereka. Selain itu, mereka juga mendelegasikan keputusan kepada pihak direksi, yang mana direksi diperbolehkan langsung membuat keputusan yang berkaitan dengan aktivitas operasi perusahaan tanpa persetujuan pihak *stakeholder* terlebih dahulu. Apabila kedua pihak bermaksud untuk membuat kinerja perusahaan

maksimal, maka muncul alasan yang mendasari keyakinan bahwa pihak direksi melakukan tindakan yang terkadang tidak sesuai dengan kepentingan *stakeholder*. Maka, *stakeholder* dapat memberikan batasan terhadap direksi yang tidak bertindak sesuai kepentingan mereka dengan cara memberikan insentif kepada agen dan menetapkan *monitoring cost*. *Monitoring cost* merupakan biaya pengawasan, dirancang pemilik (prinsipal) untuk memberikan batas terhadap tindakan penyelewengan yang dilakukan oleh pihak manajemen sebagai agen dengan skema kontak berupa pengendalian internal.

Pengawasan yang dapat memunculkan biaya yang harus dikeluarkan oleh *stakeholder* terdiri dari pengawasan eksternal dan pengawasan internal (Sitorus, 2017). *Internal monitoring* dilakukan auditor internal perusahaan yang diawasi langsung oleh komite audit, sedangkan *external monitoring* dilakukan auditor eksternal yang berasal dari kantor akuntan publik tertentu yang ditunjuk oleh perusahaan. Auditor internal mempunyai tugas untuk memelihara rencana dan implementasi dari pengendalian internal dan manajemen risiko perusahaan termasuk didalamnya mengevaluasi tingkat efisiensi dan efektivitas dari kegiatan operasional perusahaan. Sedangkan auditor eksternal melakukan audit dan menilai wajar atau tidaknya laporan keuangan yang disajikan serta memastikan bahwa konsep dari penyusunan keuangan sudah sesuai dengan standar yang berlaku. Hal ini guna memberikan keyakinan kepada pemilik kepentingan (Imawan, 2017). Perbedaan tugas antara auditor internal dan auditor eksternal mengharuskan manajemen untuk menunjuk auditor eksternal dari luar perusahaan.

Kebutuhan perusahaan terhadap profesi auditor eksternal juga diakibatkan karena adanya perbedaan antara manajemen dan auditor dalam hal tanggung jawab. Perbedaan ini diatur dalam Standar Audit 700 pada seksi 11. Direksi memiliki tanggung jawab untuk membuat laporan keuangan perusahaan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku. Selain itu direksi memiliki tanggung jawab atas pengendalian internal yang memberikan kemungkinan untuk menyusun laporan keuangan perusahaan bebas dari salah saji yang bersifat material. Sedangkan tanggung jawab seorang auditor yaitu melakukan audit menyatakan wajar atau tidaknya laporan keuangan yang dibuat direksi.

Dari penjelasan diatas dapat disimpulkan bahwa auditor melaksanakan audit sesuai standar yang berlaku, kemudian menyatakan opini atas laporan keuangan tersebut, apakah laporan keuangan bebas dari kesalahan atau tidak. Hasil dari audit yang dilakukan dapat dipergunakan untuk kepentingan kedua belah pihak, baik itu pihak direksi sebagai agen dan juga pihak *stakeholder* sebagai prinsipal. Maka, independensi diperlukan oleh auditor agar tidak terpengaruh dengan pihak manapun dalam hal ini khususnya pihak direksi dan juga melakukan aktivitas audit secara profesional.

Monitoring cost merupakan biaya pengawasan yang dikeluarkan untuk mengurangi penyelewengan yang dilakukan oleh manajemen yang bertindak sebagai agen. Pengawasan terbagi menjadi dua jenis yaitu pengawasan internal dan eksternal. Oleh karena itu, prinsipal juga menetapkan biaya untuk pengawasan eksternal, salah satunya yaitu biaya untuk *fee* audit. *Fee* audit ini diterima oleh auditor karena telah melakukan memberikan jasa audit atas laporan keuangan perusahaan. Pihak prinsipal akan memberikan *fee* yang tinggi apabila auditor dapat menghasilkan hasil audit yang berkualitas. Oleh karena itu, hal ini menjadikan auditor termotivasi untuk semakin bersikap independen dan profesional agar hasil audit dapat berkualitas, sehingga imbalan yang didapat bisa lebih tinggi.

Independensi Auditor dan Kualitas Audit

Tjun, *et al.* (2012) melakukan penelitian untuk mengukur independensi dengan menggunakan empat indikator, yaitu *review* dari rekan auditor, tekanan dari klien, lama hubungan dengan klien, serta jasa non audit terkait pengaruhnya terhadap kualitas audit. Hasil yang ditunjukkan oleh penelitian tersebut membuktikan bahwa independensi mempunyai pengaruh terhadap kualitas audit. Pratiwi, *et al.* (2013) juga membuktikan adanya hubungan antara independensi dan kualitas audit, tetapi hubungan ini dimediasi oleh *due professional care*.

DeAngelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai kombinasi probabilitas auditor yang kompeten untuk menemukan penyimpangan dalam sistem akuntansi klien dan melaporkan temuan mereka secara independen. Hal ini berarti bahwa kualitas hasil audit yang didapatkan akan

semakin tinggi apabila auditor lebih bersikap independen dalam mengaudit laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen.

Hubungan independensi terhadap kualitas audit mempunyai keterkaitan terhadap teori keagenan. Teori keagenan menjelaskan bahwa direksi (agen) dan *stakeholder* (prinsipal) mempunyai kepentingan yang berbeda atau dapat dikatakan di antara mereka terdapat suatu konflik mengenai kepentingan masing-masing. Auditor mempunyai peran dalam mengurangi konflik kepentingan tersebut. Peran auditor yaitu melaksanakan audit terhadap laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen sebagai bentuk pertanggungjawaban manajemen terhadap pemegang kepentingan. Hal ini karena adanya perbedaan tanggung jawab antara manajemen dan auditor yang ada pada SA 700 Seksi 11.

Dalam standar tersebut disebutkan bahwa Direksi memiliki tanggung jawab untuk membuat laporan keuangan perusahaan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku. Selain itu direksi memiliki tanggung jawab atas pengendalian internal yang memberikan kemungkinan untuk menyusun laporan keuangan perusahaan bebas dari salah saji yang bersifat material. Sedangkan tanggung jawab seorang auditor yaitu melakukan audit menyatakan wajar atau tidaknya laporan keuangan yang dibuat direksi. Hasil audit yang dilakukan auditor nantinya akan memperkuat keyakinan pemegang kepentingan (*stakeholder*) terhadap laporan keuangan yang dibuat oleh pihak direksi. Oleh karena itu, auditor dituntut bersikap independen agar menghasilkan audit yang berkualitas yang akan meningkatkan keyakinan *stakeholder*. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis pertama dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

H1 : Independensi auditor mempunyai pengaruh positif pada kualitas audit

Professionalisme Auditor dan Kualitas Audit

Adha (2016) membuktikan bahwa profesionalisme auditor mempunyai pengaruh terhadap kualitas dari audit yang dilakukan dengan arah hubungan yang positif. Hal ini berarti bahwa hasil audit akan semakin berkualitas apabila auditor melakukan audit dengan sikap yang profesional. Penelitian ini menggunakan lima indikator untuk mengukur profesionalisme, yaitu keyakinan auditor atas profesinya, hubungan auditor dengan rekan seprofesi, pengabdian auditor terhadap profesinya, kewajiban sosial, dan sikap mandiri. Hasil penelitian tersebut juga diperkuat penelitian Malahayati, *et.al* (2019) yang membuktikan bahwa profesionalisme seorang auditor mempunyai pengaruh terhadap kualitas audit yang dihasilkan.

Sama seperti independensi yang mempunyai keterkaitan dengan teori keagenan. Profesionalisme auditor juga mempunyai keterkaitan dengan teori keagenan. Teori keagenan menjelaskan bahwa direksi (agen) dan *stakeholder* (prinsipal) mempunyai kepentingan yang berbeda atau dapat dikatakan di antara mereka terdapat suatu konflik mengenai kepentingan masing-masing. Auditor mempunyai peran dalam mengurangi konflik kepentingan tersebut. Peran auditor yaitu melaksanakan audit terhadap laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen sebagai bentuk pertanggungjawaban manajemen terhadap pemegang kepentingan. Hal ini karena adanya perbedaan tanggung jawab antara manajemen dan auditor yang ada pada SA 700 Seksi 11.

Dalam standar tersebut disebutkan bahwa Direksi memiliki tanggung jawab untuk membuat laporan keuangan perusahaan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku. Selain itu direksi memiliki tanggung jawab atas pengendalian internal yang memberikan kemungkinan untuk menyusun laporan keuangan perusahaan bebas dari salah saji yang bersifat material. Sedangkan tanggung jawab seorang auditor yaitu melakukan audit menyatakan wajar atau tidaknya laporan keuangan yang dibuat direksi. Hasil audit yang dilakukan auditor nantinya akan memperkuat keyakinan pemegang kepentingan (*stakeholder*) terhadap laporan keuangan yang dibuat oleh pihak direksi. Oleh karena itu, auditor dituntut bersikap profesional agar menghasilkan audit yang berkualitas yang akan meningkatkan keyakinan *stakeholder*. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis kedua dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

H2 : Profesionalisme auditor mempunyai pengaruh positif pada kualitas audit

Fee Audit, Independensi Auditor, dan Kualitas Audit

Kualitas audit yang tinggi dibutuhkan oleh perusahaan untuk mendapatkan laporan keuangan yang lebih akurat dan juga lebih terpercaya. Selain itu pemegang kepentingan akan lebih percaya apabila laporan keuangan perusahaan yang telah dibuat oleh perusahaan telah diaudit oleh auditor independen yang profesional. Kemunculan kualitas audit dapat dijelaskan melalui teori keagenan. Jensen dan Meckling (1976) mengembangkan teori ini untuk menjelaskan bahwa direksi (agen) dan *stakeholder* (prinsipal) mempunyai kepentingan yang berbeda atau dapat dikatakan di antara mereka terdapat suatu konflik mengenai kepentingan masing-masing. Apabila kedua pihak bermaksud untuk membuat kinerja perusahaan maksimal, maka muncul alasan yang mendasari keyakinan bahwa pihak direksi melakukan tindakan yang terkadang tidak sesuai dengan kepentingan *stakeholder*. Maka, *stakeholder* dapat memberikan batasan terhadap direksi yang tidak bertindak sesuai kepentingan mereka dengan cara memberikan insentif kepada agen dan menetapkan *monitoring cost*.

Pengawasan yang dapat memunculkan biaya yang harus dikeluarkan oleh *stakeholder* terdiri dari pengawasan eksternal dan pengawasan internal (Sitorus, 2017). Pengawasan eksternal dilakukan oleh auditor independen di luar perusahaan. Auditor eksternal dibutuhkan sebagai bentuk pengawasan dari prinsipal untuk membatasi manajemen dalam melakukan penyelewengan yang mempunyai tugas untuk melakukan audit atas laporan keuangan perusahaan yang telah disusun pihak direksi perusahaan. Oleh karena itu, audit yang dilakukan oleh auditor eksternal harus berkualitas tinggi agar prinsipal lebih percaya dengan hasil audit yang telah dilakukan.

Monitoring cost merupakan biaya pengawasan yang dikeluarkan untuk mengurangi penyelewengan yang dilakukan oleh manajemen yang bertindak sebagai agen. Biaya yang harus dikeluarkan oleh prinsipal salah satunya adalah biaya *fee audit*. Arens, *et al.* (2011) menyatakan bahwa *fee audit* merupakan imbal jasa yang akan diterima auditor atas jasa audit yang dilakukan disebut dengan *fee audit*. Imbal jasa tersebut diterima berdasarkan hasil kesepakatan antara klien dengan auditor dalam kontrak kerja. Prinsipal akan memberikan imbalan pada auditor sesuai dengan kualitas audit yang dihasilkan. Oleh karena itu, auditor akan berusaha untuk mengaudit laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen se independen mungkin agar kepercayaan prinsipal pada hasil audit dapat meningkat, sehingga imbalan yang diterima juga akan meningkat.

Alim, *et al.* (2007) menggunakan lima indikator, yaitu jasa non audit, besaran jumlah *fee audit*, pemberian fasilitas dari klien dan pengungkapan kecurangan yang dilakukan klien, serta pergantian auditor. Kelima indikator tersebut digunakan sebagai indikator pengukur independensi dalam mempengaruhi kualitas audit. Dari penelitian tersebut dibuktikan bahwa independensi kualitas audit. Selain itu Baharuddin dan Ansar (2019) yang meneliti hubungan *fee audit* dengan kualitas audit membuktikan bahwa *fee audit* berpengaruh positif terhadap kualitas audit baik parsial maupun simultan yang digabungkan dengan variabel lain. Hartadi (2012) juga membuktikan bahwa *fee audit* mempunyai pengaruh terhadap kualitas hasil audit yang didapatkan.

Kaitannya pengaruh *fee audit* terhadap independensi dapat dilihat pada penelitian yang dilakukan oleh Pratonu & Lestari (2010) yang membuktikan bahwa *fee audit* mempunyai pengaruh terhadap independensi yang dimiliki auditor. Karena dari peneliti-peneliti sebelumnya yang membuktikan adanya hubungan *fee audit* dengan independensi, kemudian adanya hubungan independensi maupun *fee audit* dengan kualitas audit, maka dapat disimpulkan bahwa *fee audit* diduga dapat memperkuat hubungan independensi auditor terhadap kualitas audit. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis ketiga dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

H3 : *Fee audit* memperkuat hubungan independensi auditor terhadap kualitas audit

Fee Audit, Profesionalisme Auditor, dan Kualitas Audit

Kualitas audit yang tinggi dibutuhkan oleh perusahaan untuk mendapatkan laporan keuangan yang lebih akurat dan juga lebih terpercaya. Selain itu pemegang kepentingan akan lebih percaya apabila laporan keuangan perusahaan yang telah dibuat oleh perusahaan telah diaudit oleh auditor independen yang profesional. Kemunculan kualitas audit dapat dijelaskan melalui teori keagenan. Jensen dan Meckling (1976) mengembangkan teori ini untuk menjelaskan bahwa direksi (agen) dan *stakeholder* (prinsipal) mempunyai kepentingan yang berbeda atau dapat dikatakan di antara mereka terdapat suatu konflik

mengenai kepentingan masing-masing. Apabila kedua pihak bermaksud untuk membuat kinerja perusahaan maksimal, maka muncul alasan yang mendasari keyakinan bahwa pihak direksi melakukan tindakan yang terkadang tidak sesuai dengan kepentingan *stakeholder*. Maka, *stakeholder* dapat memberikan batasan terhadap direksi yang tidak bertindak sesuai kepentingan mereka dengan cara memberikan insentif kepada agen dan menetapkan *monitoring cost*.

Pengawasan yang dapat memunculkan biaya yang harus dikeluarkan oleh *stakeholder* terdiri dari pengawasan eksternal dan pengawasan internal (Sitorus, 2017). Pengawasan eksternal dilakukan oleh auditor independen di luar perusahaan. Auditor eksternal dibutuhkan sebagai bentuk pengawasan dari prinsipal untuk membatasi manajemen dalam melakukan penyelewengan yang mempunyai tugas untuk melakukan audit atas laporan keuangan perusahaan yang telah disusun pihak direksi perusahaan. Oleh karena itu, audit yang dilakukan oleh auditor eksternal harus berkualitas tinggi agar prinsipal lebih percaya dengan hasil audit yang telah dilakukan.

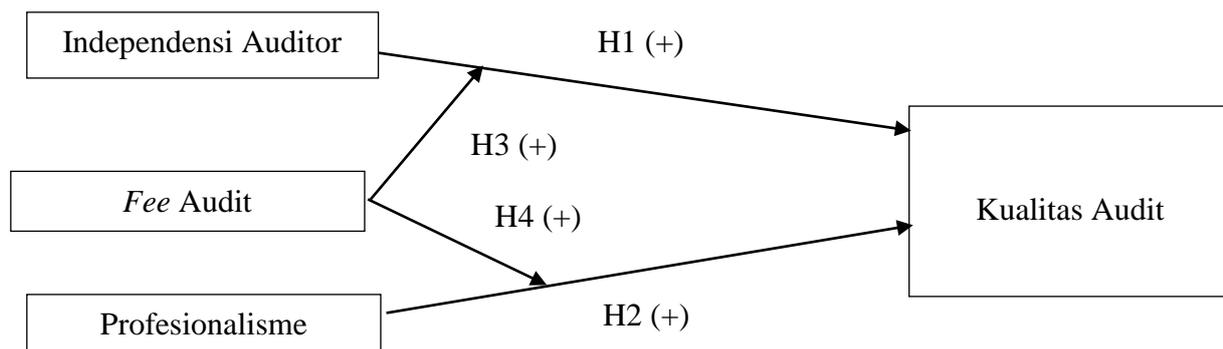
Monitoring cost merupakan biaya pengawasan yang dikeluarkan untuk mengurangi penyelewengan yang dilakukan oleh manajemen yang bertindak sebagai agen. Biaya yang harus dikeluarkan oleh prinsipal salah satunya adalah biaya *fee audit*. Arens, *et al.* (2011) menyatakan bahwa *fee audit* merupakan imbal jasa yang akan diterima auditor atas jasa audit yang dilakukan disebut dengan *fee audit*. Imbal jasa tersebut diterima berdasarkan hasil kesepakatan antara klien dengan auditor dalam kontrak kerja. Prinsipal akan memberikan imbalan pada auditor sesuai dengan kualitas audit yang dihasilkan. Oleh karena itu, auditor akan berusaha untuk mengaudit laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen se independen mungkin agar kepercayaan prinsipal pada hasil audit dapat meningkat, sehingga imbalan yang diterima juga akan meningkat.

Adha (2016) membuktikan bahwa profesionalisme auditor mempunyai pengaruh terhadap kualitas dari audit yang dilakukan dengan arah hubungan yang positif. Hal ini berarti bahwa hasil audit akan semakin berkualitas apabila auditor melakukan audit dengan sikap yang profesional. Penelitian ini menggunakan lima indikator untuk mengukur profesionalisme, yaitu keyakinan auditor atas profesinya, hubungan auditor dengan rekan seprofesi, pengabdian auditor terhadap profesinya, kewajiban sosial, dan sikap mandiri.

Selain itu Baharuddin dan Ansar (2019) yang meneliti hubungan *fee audit* dengan kualitas audit membuktikan bahwa *fee audit* berpengaruh positif terhadap kualitas audit baik parsial maupun simultan yang digabungkan dengan variabel lain. Hartadi (2012) juga membuktikan bahwa *fee audit* mempunyai pengaruh terhadap kualitas hasil audit yang didapatkan. Karena profesionalisme auditor maupun *fee audit* mempunyai pengaruh positif terhadap kualitas audit, maka diduga *fee audit* dapat memperkuat profesionalisme auditor terhadap kualitas audit. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis keempat dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

H4 : Fee audit memperkuat hubungan profesionalisme auditor terhadap kualitas audit.

Gambar 2.1
Kerangka Teoritis



METODE PENELITIAN

Variabel Penelitian

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah kualitas audit. Kualitas audit merupakan hasil dari probabilitas seorang auditor dalam menemukan pelanggaran di dalam sistem akuntansi klien dan untuk melaporkan hasil temuan mereka secara independen (DeAngelo, 1981). Sedangkan menurut Watkins, *et al.* (2004), kualitas audit merupakan kompetensi yang dimiliki seorang auditor dalam menemukan perbedaan penyajian dalam laporan keuangan.

Pengukuran kualitas audit terdiri dari indikator-indikator yang telah dikembangkan oleh Aprianti (2010) antara lain aktivitas lapangan, skeptisme auditor, sistem informasi, pengambilan keputusan, komitmen yang kuat, dan pelaporan kesalahan klien. Indikator kualitas audit tersebut dijabarkan dalam 16 pertanyaan. Pertanyaan-pertanyaan tersebut kemudian diukur menggunakan *likert scale* terdiri dari skala 1-5. Skala 1 diinterpretasikan sebagai pernyataan tidak setuju, sedangkan skala 5 diinterpretasikan sebagai pernyataan setuju. Pertanyaan-pertanyaan tersebut dibuat untuk mengukur persepsi auditor mengenai kualitas audit.

Variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini adalah independensi dan profesionalisme auditor. Independensi berarti tidak mudah untuk dipengaruhi, sedangkan profesionalisme berarti sikap tanggung jawab yang melebihi kepatuhan terhadap etika dan standar yang berlaku. Independensi ini diukur menggunakan 3 indikator pertanyaan, yaitu : (a) lamanya hubungan dengan klien, (b) tekanan dari *auditee*, dan (c) review *peer auditor*. Indikator-indikator tersebut kemudian akan dijabarkan menjadi 11 pertanyaan. Sedangkan profesionalisme auditor diukur menggunakan instrumen yang telah dikembangkan oleh Kusuma (2012) yang mempunyai lima indikator, yaitu : keyakinan profesi, pengabdian pada profesi, kemandirian, hubungan dengan rekan seprofesi, dan kewajiban sosial. Indikator – indikator tersebut dijabarkan menjadi 11 pertanyaan. Setiap pertanyaan pada variabel independensi maupun profesionalisme akan diukur menggunakan *likert scale* dari skala 1 hingga 5. Pertanyaan-pertanyaan tersebut dibuat untuk mengukur persepsi auditor mengenai independensi dan juga profesionalisme auditor.

Fee audit digunakan sebagai variabel moderasi dalam penelitian ini. *Fee* audit ialah imbal jasa atas jasa audit yang dilakukan auditor berdasarkan kesepakatan kontrak kerja audit. Auditor tidak boleh bergantung pada pendapatan dari setiap klien. Dalam penelitian ini, *fee* audit diukur dengan indikator – indikator yang dikembangkan oleh Wahyudi (2012) yaitu kompleksitas jasa yang diberikan, resiko audit, upaya yang diperlukan, struktur biaya kap, dan ukuran kap. Indikator-indikator tersebut dijabarkan menjadi 7 pertanyaan yang digunakan untuk mengukur persepsi auditor pada *fee* audit. Pertanyaan diukur menggunakan *likert scale* yaitu dari skala 1 hingga 5.

Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh auditor yang bekerja di KAP di wilayah Semarang sebagai populasi penelitian. Ukuran sampel penelitian menurut (Sekaran & Bougie, 2013), dalam penelitian multivariate (termasuk analisis regresi berganda), ukuran sampel sebaiknya 10x lebih besar dari jumlah variabel dalam penelitian. Hal ini berarti bahwa sampel yang dibutuhkan untuk penelitian ini berjumlah 40 sampel. Peneliti membagikan lebih dari 40 kuesioner kepada responden karena metode pengambilan sampel data yang digunakan yaitu dengan metode *convenience sampling*. Metode ini menurut Sugiarto (2001) merupakan metode penarikan dari suatu populasi berdasarkan ketersediaan sample dan kemudahan untuk mendapatkan sample tersebut.. Artinya, kelebihan pembagian kuesioner dilakukan agar jumlah yang didapat sesuai dengan ketersediaan dan tentu tetap sesuai dengan minimal sample yang dibutuhkan, yaitu 40 sample.

Metode Analisis

Penelitian ini menggunakan uji *multiple regression analysis* dengan asumsi *ordinary least square* (OLS) dan uji *moderated regression analysis* dengan model persamaan :

Model 1 (*ordinary least square*)

$$\text{KUALITAS} = \beta_0 + \beta_1 \text{INDEPENDENSI} + \beta_2 \text{PROFESIONALISME} + \varepsilon \dots \dots \dots (1)$$

Model 2, 3, dan 4 (*moderated regression analysis*)

$$\text{KUALITAS} = \beta_0 + \beta_1 \text{INDEPENDENSI} + \beta_2 \text{PROFESIONALISME} + \beta_3 \text{FEE} + \varepsilon \dots \dots \dots (2)$$

$$\text{KUALITAS} = \beta_0 + \beta_1 \text{ INDEPENDENSI} + \beta_2 \text{ PROFESIONALISME} + \beta_3 \text{ INDEPENDENSI} * \text{FEE} + \varepsilon \dots \dots \dots (3)$$

Model 4 (*Moderated Regression Analysis*)

$$\text{KUALITAS} = \beta_0 + \beta_1 \text{ INDEPENDENSI} + \beta_2 \text{ PROFESIONALISME} + \beta_3 \text{ PROFESIONALISME} * \text{FEE} + \varepsilon \dots \dots \dots (4)$$

Keterangan :

- KUALITAS : kualitas audit
- INDEPENDENSI : independensi auditor
- PROFESIONALISME : ukuran perusahaan
- FEE : *fee audit*
- $\beta_0 - \beta_2$: Koefisien

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Objek Penelitian

Akuntan publik (auditor) pada kantor akuntan publik di wilayah Semarang merupakan objek penelitian. Penelitian di lakukan dengan melakukan penyebaran kuesioner yang berisi pertanyaan-pertanyaan mengenai kualitas audit, independensi auditor, kompetensi auditor, dan juga *fee audit*. Pertanyaan - pertanyaan yang disajikan nantinya diukur dengan menggunakan *Likert scale* 1 sampai dengan 5 yang menunjukkan persetujuan responden terhadap pertanyaan-pertanyaan tersebut.

Sebelum dilakukan penyebaran kuesioner, peneliti meminta kesediaan semua kantor akuntan publik di Semarang. Dari 16 KAP hanya 7 KAP yang bersedia untuk diteliti. Hal ini karena pada saat penelitian dilakukan masih pada saat *peak season*, sehingga banyak auditor yang masih bekerja di lapangan. Kemudian peneliti menyebarkan 80 kuesioner kepada 7 KAP tersebut. Penentuan jumlah penyebaran kuesioner tersebut didasarkan pada permintaan dari masing-masing KAP dan juga agar kuesioner yang kembali tetap memenuhi sampel yang dibutuhkan yaitu 40 sample. Setelah dilakukan penyebaran, 50 kuesioner dari 80 kuesioner yang disebar kembali. Hal ini berarti, sebanyak 50 auditor berkenan menjadi responden. Selanjutnya, metode regresi berganda pada software SPSS 23 digunakan untuk menguji penelitian ini.

Analisis Statistik Deskriptif

Tabel 1
Hasil Analisis Statistik Deskriptif

Variabel	Kisaran Praktis			Standard Deviation
	Minimum	Maksimum	Mean	
Persepsi Tentang Kualitas Audit	54	77	67,18	6,79
Persepsi Tentang Independensi Auditor	17	53	35,92	8,67
Persepsi Tentang Profesionalisme Auditor	35	55	48,56	4,42
Persepsi Tentang <i>Fee</i> Audit	19	35	27,16	4,35

Sumber: Output SPSS, 2019

Tabel diatas menunjukkan hasil analisis statistik deskriptif masing-masing variabel dari 50 responden. Variabel persepsi tentang kualitas audit terdiri dari 13 pertanyaan yang diukur menggunakan skala likert 5 poin. Nilai maksimum diperoleh sebesar 77 dan minimum sebesar 54 dengan rata-rata sebesar 67,18. Variabel persepsi tentang independensi auditor terdiri dari 11 pertanyaan dan diukur menggunakan skala likert 5 poin. Nilai maksimum diperoleh sebesar 53 dan minimum sebesar 17 dengan rata-rata sebesar 35,92. Variabel persepsi tentang profesionalisme auditor terdiri dari 11 pertanyaan dan diukur menggunakan skala likert 5 poin. Nilai maksimum diperoleh sebesar 55 dan minimum sebesar 35 dengan rata-rata sebesar 48,56. Variabel yang terakhir yaitu *fee* audit terdiri atas 7 pertanyaan yang diukur menggunakan skala likert 5 poin. Nilai

maksimum yang diperoleh sebesar 35 sedangkan nilai minimumnya sebesar 19 dengan rata-rata sebesar 27,16.

Uji Koefisien Determinasi (R²)

Tabel 2
Uji Koefisien Determinasi

Model Regresi	Adjusted R Square
Model 1	0,125
Model 2	0,108
Model 3	0,117
Model 4	0,109

Sumber: Output SPSS, 2019

Tabel 1 menunjukkan bahwa koefisien determinasi (adjusted R²) pada model 1 variabel bebas dapat mempengaruhi variabel dependen sebesar 12,5% sedangkan 87,5 % kualitas audit dipengaruhi oleh variabel lain diluar model penelitian. Pada model 2 variabel bebas dapat mempengaruhi sebesar 10,8%, pada model 3 variabel bebas dapat mempengaruhi sebesar 11,7% dan pada model 4 variabel bebas dapat mempengaruhi sebesar 10,9%.

Uji Signifikansi Simultan (Uji F)

Tabel 3
Uji F-Statistic

Model Regresi	F	Sig.
Model 1	4,505	0,016
Model 2	2,968	0,042
Model 3	3,165	0,033
Model 4	2,994	0,040

Sumber: Output SPSS, 2019

Pada Tabel 2 menunjukkan hasil uji F statistik keempat model regresi memiliki nilai signifikansi kurang dari 0,05. Sehingga dapat disimpulkan bahwa keempat model regresi tersebut semua variabel independennya secara bersama berpengaruh terhadap variabel dependen yaitu kualitas audit.

Uji Signifikansi Parsial (Uji t)

Tabel 4
Uji T-Statistic

Model	Variabel	β	Signifikansi
1	(Constant)	2,909	0,000
	INDEPENDENSI	0,181	0,005
	PROFESIONALISME	-0,022	0,857
2	(Constant)	2,864	0,000
	INDEPENDENSI	0,171	0,020
	PROFESIONALISME	-0,026	0,833
	FEE	0,024	0,788
3	(Constant)	3,065	0,000
	INDEPENDENSI	0,063	0,712
	PROFESIONALISME	-0,033	0,785
	M1	0,022	0,455
4	(Constant)	2,984	0,000
	INDEPENDENSI	0,167	0,0026
	PROFESIONALISME	-0,060	0,708
	M@	0,008	0,712

Sumber : Output SPSS, 2019

Pembahasan Hasil Penelitian

Hasil uji menunjukkan bahwa variabel independen yaitu independensi auditor (INDEPENDENSI memiliki tingkat signifikansi kurang dari 0,05. Namun, variabel independen

lain yaitu profesionalisme auditor (PROFESIONALISME) dan variabel moderator yaitu *fee audit* (FEE), serta variabel interaksi independensi auditor dan *fee audit* (M1), profesionalisme auditor dan *fee audit* (M2) memiliki tingkat signifikansi lebih dari 0,05.

Hasil pengujian terhadap hipotesis pertama dan kedua melalui model 1 menunjukkan bahwa independensi auditor (INDEPENDENSI) memiliki nilai koefisien sebesar 0,181 dengan arah positif dan memiliki tingkat signifikansi sebesar 0,005 (lebih kecil dari yang disyaratkan, yaitu 0,05). Hal ini mengindikasikan bahwa independensi auditor terlibat dalam kualitas audit yang dihasilkan. Sehingga hipotesis pertama H1 **diterima**.

Sedangkan untuk profesionalisme auditor, pada model 1 menunjukkan bahwa profesionalisme auditor (PROFESIONALISME) memiliki nilai koefisien sebesar 0,022 dengan arah negatif dan memiliki tingkat signifikansi sebesar 0,857 (lebih besar dari yang disyaratkan, yaitu 0,05). Hal ini mengindikasikan bahwa profesionalisme auditor tidak terlibat dalam kualitas audit yang dihasilkan. Sehingga hipotesis pertama H2 **ditolak**.

Hasil pengujian terhadap hipotesis ketiga dan keempat, disajikan melalui model 2, 3, dan 4. Pada model 2 peneliti menguji apakah *fee audit* (FEE) memiliki hubungan terhadap kualitas audit (KUALITAS). Hasil menunjukkan *fee audit* tidak memiliki hubungan terhadap kualitas audit, hal ini dapat dilihat pada tingkat signifikansi variabel FEE sebesar 0,788 (lebih tinggi dari tingkat signifikan yang disyaratkan, yaitu 0,05).

Pada model 3 dan model 4 peneliti menguji apakah interaksi antara independensi auditor dan *fee audit* (M1) serta interaksi antara profesionalisme auditor dan *fee audit* (M2) dapat memperkuat hubungan antara independensi dan profesionalisme auditor terhadap kualitas audit yang dihasilkan. Hasil menunjukkan bahwa interaksi antara independensi auditor dan *fee audit* (M1) serta interaksi antara profesionalisme auditor dan *fee audit* (M2) **tidak mampu** memperkuat hubungan independensi dan profesionalisme auditor terhadap kualitas audit yang dihasilkan, hal ini dapat dilihat pada tingkat signifikansi variabel interaksi M1 dan M2 masing-masing sebesar 0,455 dan 0,712 (lebih tinggi dari tingkat signifikan yang disyaratkan, yaitu 0,05). Sehingga hipotesis ketiga H3 dan hipotesis keempat H4 **ditolak**.

Pengaruh Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit

Hipotesis 1 dalam penelitian diterima berdasarkan hasil penelitian yang menunjukkan hubungan independensi terhadap kualitas berarah positif. Hasil tersebut sesuai hasil pada penelitian Tjun, *et al.* (2012) yang membuktikan bahwa independensi berpengaruh terhadap kualitas audit. Penelitian Halim, *et.al* (2014) dan Aziz (2018) juga menunjukkan pengaruh independensi pada kualitas hasil audit. Hal ini diperkuat juga dengan pengertian kualitas audit yang dikemukakan oleh DeAngelo (1981) yang mengatakan bahwa kualitas audit merupakan kombinasi probabilitas dari auditor yang kompeten untuk menemukan penyimpangan dalam sistem akuntansi klien dan untuk melaporkan temuan mereka secara independen.

Selain itu teori keagenan juga menjelaskan bahwa direksi (agen) dan *stakeholder* (prinsipal) mempunyai kepentingan yang berbeda atau dapat dikatakan di antara mereka terdapat suatu konflik mengenai kepentingan masing-masing. Auditor mempunyai peran dalam mengurangi konflik kepentingan tersebut. Peran auditor yaitu melaksanakan audit terhadap laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen sebagai bentuk pertanggungjawaban manajemen terhadap pemegang kepentingan. Hal ini karena adanya perbedaan tanggung jawab antara manajemen dan auditor yang ada pada SA 700 Seksi 11.

Dalam standar tersebut disebutkan bahwa direksi memiliki tanggung jawab untuk membuat laporan keuangan perusahaan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku. Selain itu direksi memiliki tanggung jawab atas pengendalian internal yang memberikan kemungkinan untuk menyusun laporan keuangan perusahaan bebas dari salah saji yang bersifat material. Sedangkan tanggung jawab seorang auditor yaitu melakukan audit menyatakan wajar atau tidaknya laporan keuangan yang dibuat direksi. Hasil audit yang dilakukan auditor nantinya akan memperkuat keyakinan pemegang kepentingan (*stakeholder*) terhadap laporan keuangan yang dibuat oleh pihak direksi. Oleh karena itu, auditor dituntut bersikap independen agar menghasilkan audit yang berkualitas yang akan meningkatkan keyakinan *stakeholder*.

Pengaruh Profesionalisme Auditor Terhadap Kualitas Audit

Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengaruh profesionalisme auditor terhadap kualitas audit berarah negatif dan tingkat signifikansi lebih tinggi dari tingkat yang dipersyaratkan ($>0,05$). Oleh karena itu, profesionalisme auditor tidak mempunyai pengaruh terhadap kualitas audit, sehingga hipotesis 2 ditolak. Hal ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Hidayat (2011) yang membuktikan bahwa profesionalisme auditor tidak mempunyai pengaruh terhadap kualitas audit yang dihasilkan. Selain itu penelitian yang dilakukan oleh Futri dan Juliarsa (2014) juga membuktikan hal yang sama.

Berbeda dengan penelitian yang dilakukan Adha (2016) yang menyatakan bahwa profesionalisme mempunyai pengaruh terhadap kualitas audit yang dihasilkan. Hal ini dikarenakan auditor akan bersikap profesional untuk menilai kewajaran laporan keuangan sesuai dengan kondisi yang ada. Teori keagenan juga menjelaskan demikian. Seorang auditor harus mempunyai profesionalisme yang tinggi agar kualitas audit yang dihasilkan semakin bagus. Hal ini akan menambah rasa kepercayaan pemegang kepentingan terhadap laporan keuangan yang dihasilkan. Tentu saja hal ini akan mengurangi konflik yang timbul antara manajemen sebagai agen dan juga pihak pemegang kepentingan sebagai prinsipal.

Ponny dan Aprilia (2014) menyatakan bahwa profesionalisme tidak mempunyai pengaruh terhadap kualitas hasil audit. Hal ini dikarenakan auditor belum mampu untuk melaksanakan skeptisme profesional, sehingga auditor tidak mampu untuk mendeteksi kesalahan. Oleh karena itu, profesionalisme yang dimiliki oleh seorang auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Hal ini berarti bahwa apabila seorang auditor belum mampu bersikap profesional maka auditor tersebut belum sepenuhnya dapat mendeteksi kesalahan yang ada pada laporan keuangan yang dibuat oleh pihak manajemen, sehingga tidak berpengaruh terhadap kualitas audit yang dihasilkan.

Peran *Fee Audit* dalam Memoderasi Hubungan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit

Pengujian hipotesis ketiga dilakukan dengan menggunakan dua model, yaitu model kedua dan model ketiga. Pada model kedua peneliti menguji apakah *fee audit* (FEE) memiliki hubungan terhadap kualitas audit (KUALITAS). Hasil menunjukkan bahwa auditor *fee audit* tidak memiliki hubungan terhadap kualitas audit, hal ini dapat dilihat pada tingkat signifikansi variabel FEE yang lebih tinggi dari tingkat signifikan yang disyaratkan, yaitu 0,05.

Pada model 3 peneliti menguji apakah interaksi antara independensi auditor (INDEPENDENSI) dan *fee audit* (FEE) dapat memperkuat hubungan antara independensi auditor terhadap kualitas audit yang dihasilkan. Hasil menunjukkan bahwa interaksi antara independensi auditor dan *fee audit* tidak mampu memperkuat hubungan independensi auditor dengan kualitas audit, hal ini dapat dilihat pada tingkat signifikansi variabel interaksi MI (INDEPENDENSI x FEE) yang lebih tinggi dari tingkat signifikan yang disyaratkan, yaitu 0,05. Dengan demikian, hasil penelitian menunjukkan bahwa hipotesis 3 ditolak.

Berdasarkan konsep moderasi yang dijelaskan oleh Sugiono (2004) dapat disimpulkan bahwa variabel FEE merupakan jenis variabel *homologizer moderator*, *fee audit* memiliki kekuatan lemah dalam memoderasi hubungan independensi auditor terhadap kualitas audit. Jadi dapat diartikan bahwa auditor *fee audit* memiliki potensi untuk memperkuat kualitas audit yang dihasilkan. Hal ini sejalan dengan teori keagenan yang menjelaskan bahwa *fee audit* merupakan salah satu bentuk dari *monitoring cost* yang dikeluarkan oleh prinsipal untuk membatasi manajemen dan juga bentuk imbalan kepada auditor yang telah mengaudit laporan keuangan yang telah dihasilkan. Hal ini berarti, *fee audit* yang diterima oleh auditor akan tinggi apabila kualitas audit yang dihasilkan bagus. Oleh karena itu, auditor tentu akan lebih bersikap independen dalam mengaudit laporan keuangan agar kepercayaan prinsipal terhadap kualitas audit yang dihasilkan juga akan meningkat, sehingga *fee audit* yang di dapat akan semakin tinggi juga.

Hasil penelitian ini berbeda dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Alim *et al.* (2007). Alim, *et al* (2007) yang membuktikan bahwa independensi berpengaruh terhadap kualitas audit dengan *fee audit* menjadi salah satu faktor untuk mengukur independensi. Sedangkan Hoitash, *et al.* (2007) membuktikan bahwa *fee audit* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor. Hal ini dikarenakan terdapat perubahan pada standar baru yang mengharuskan perusahaan untuk membuat *disclosure* terhadap akun *fee audit*. Sehingga perusahaan tidak boleh sembarangan dalam menentukan besaran yang ditentukan oleh *fee audit*. Auditor tentu juga akan

mengaudit laporan keuangan sesuai dengan standar tersebut, yang berarti bahwa *fee audit* yang dibuat oleh perusahaan harus sesuai dengan standar dan bukti yang ada, sehingga auditor dapat memberikan opini yang sesuai. Oleh karena itu, *fee audit* tidak dapat mempengaruhi independensi auditor dalam menghasilkan audit yang berkualitas.

Peran *Fee Audit* dalam Memoderasi Hubungan Profesionalisme Auditor Terhadap Kualitas Audit

Sama seperti halnya pengujian hipotesis ketiga, pengujian hipotesis keempat dilakukan dengan menggunakan dua model, yaitu model kedua dan model keempat. Pada model kedua peneliti menguji apakah *fee audit* (FEE) memiliki hubungan terhadap kualitas audit (KUALITAS). Hasil menunjukkan bahwa auditor *fee audit* tidak memiliki hubungan terhadap kualitas audit, hal ini dapat dilihat pada tingkat signifikansi variabel FEE yang lebih tinggi dari tingkat signifikan yang disyaratkan, yaitu 0,05.

Pada model 4 peneliti menguji apakah interaksi antara profesionalisme auditor (PROFESIONALISME) dan *fee audit* (FEE) dapat memperkuat hubungan antara profesionalisme auditor terhadap kualitas audit yang dihasilkan. Hasil menunjukkan bahwa interaksi antara profesionalisme auditor dan *fee audit* tidak mampu memperkuat hubungan profesionalisme auditor dengan kualitas audit, hal ini dapat dilihat pada tingkat signifikansi variabel interaksi M2 (PROFESIONALISME x FEE) yang lebih tinggi dari tingkat signifikan yang disyaratkan, yaitu 0,05. Dengan demikian, hasil penelitian menunjukkan bahwa hipotesis 4 ditolak.

Menurut Sugiono (2004) konsep moderasi seperti itu sama halnya dengan konsep moderasi yang digunakan untuk menguji hipotesis ketiga, yaitu variabel FEE merupakan jenis variabel *homologizer moderator*, *fee audit* memiliki kekuatan lemah dalam memoderasi hubungan profesionalisme auditor terhadap kualitas audit. Jadi dapat diartikan bahwa auditor *fee audit* memiliki potensi untuk memperkuat kualitas audit yang dihasilkan. Hal ini sejalan dengan teori keagenan yang menjelaskan bahwa *fee audit* merupakan salah satu bentuk dari *monitoring cost* yang dikeluarkan oleh prinsipal untuk membatasi manajemen dan juga bentuk imbalan kepada auditor yang telah mengaudit laporan keuangan yang telah dihasilkan. Hal ini berarti, *fee audit* yang diterima oleh auditor akan tinggi apabila kualitas audit yang dihasilkan bagus. Oleh karena itu, auditor tentu akan lebih bersikap profesional dalam mengaudit laporan keuangan agar kepercayaan prinsipal terhadap kualitas audit yang dihasilkan juga akan meningkat, sehingga *fee audit* yang di dapat akan semakin tinggi juga.

Hoitash, *et al.* (2007) membuktikan bahwa *fee audit* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor. Hal ini dikarenakan terdapat perubahan pada standar baru yang mengharuskan perusahaan untuk membuat *disclosure* terhadap akun *fee audit*. Sehingga perusahaan tidak boleh sembarangan dalam menentukan besaran yang ditentukan oleh *fee audit*. Auditor tentu juga akan mengaudit laporan keuangan sesuai dengan standar tersebut, yang berarti bahwa *fee audit* yang dibuat oleh perusahaan harus sesuai dengan standar dan bukti yang ada, sehingga auditor dapat memberikan opini yang sesuai. Hal ini juga didukung oleh penelitian yang dilakukan oleh Craswell, *et al.* (2002) yang menyatakan bahwa adanya standar yang mewajibkan perusahaan mengungkapkan biaya audit mengharuskan auditor tetap memberikan audit yang berkualitas berapapun imbalan yang diterima. Oleh karena itu, *fee audit* tidak dapat memperkuat profesionalisme auditor dalam menghasilkan audit yang berkualitas.

KESIMPULAN DAN KETERBATASAN

Hasil penelitian ini menunjukkan independensi auditor terhadap kualitas audit berefek positif signifikan. Hal ini berarti bahwa independensi auditor mempunyai pengaruh positif terhadap kualitas audit yang dihasilkan. Sedangkan profesionalisme auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Hal ini dikarenakan auditor belum mampu melaksanakan skeptisme profesional sehingga auditor tidak mampu mendeteksi kesalahan, sehingga hal ini tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Variabel FEE juga tidak mampu memperkuat hubungan antara independensi auditor terhadap kualitas audit maupun hubungan antara profesionalisme auditor terhadap kualitas audit. Hal ini dikarenakan adanya perubahan standar baru yang terjadi, yaitu membuat *disclosure* untuk akun *fee audit*. Auditor sendiri harus mengaudit sesuai dengan standar tersebut. Sehingga

independensi maupun profesionalisme dalam menghasilkan audit yang berkualitas tidak akan terpengaruh oleh *fee audit* yang diberikan.

Penelitian ini masih memiliki kekurangan dan kelemahan, yaitu penelitian ini dilakukan dengan menyebarkan kuesioner saja, sehingga hasil yang didapat hanya sebatas pertanyaan yang tertera pada kuesioner saja. Penelitian ini juga dilakukan pada saat *peak season*, sehingga sampel yang didapat sedikit karena banyak auditor yang sedang melakukan audit di lapangan. Kemudian, variabel pada penelitian ini terbatas, sehingga hasil yang didapat juga terbatas.

Atas dasar keterbatasan diatas, maka peneliti memberikan saran kepada peneliti selanjutnya untuk menambahkan variabel lain atau baru untuk penelitian selanjutnya agar bisa memperluas penelitian terkait independensi, kompetensi, dan kualitas audit seperti yang dilakukan pada penelitian ini. Peneliti selanjutnya juga diharapkan tidak hanya melakukan pengumpulan data hanya dengan kuesioner saja tetapi juga bisa dengan wawancara agar hasil yang didapat lebih rinci, tidak terbatas pada pertanyaan dalam kuesioner. Selain itu, peneliti selanjutnya diharapkan jangan melakukan penelitian saat *peak season* agar sampel yang didapat bisa lebih banyak.

REFERENSI

- Adha, B. R. (2016). Pengaruh Independensi Auditor, Profesionalisme Auditor, Etika Profesi Auditor, Akuntabilitas Auditor Terhadap Kualitas Audit Pada Kantor Akuntan Publik Di Surabaya. *Skripsi Universitas Airlangga, Surabaya*.
- Al-khaddash, H., Nawas, R. Al, & Ramadan, A. (2013). Factors Affecting the Quality of Auditing : The Case of Jordanian Commercial Banks. *International Journal of Business and Social Science*, 4(11), 206–222.
- Alim, M. N., Hapsari, T., & Purwanti, L. (2007). Pengaruh Kompetensi dan Independensi Terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor Sebagai Variabel Moderasi. *Simposium Nasional Akuntansi X*, 1–26.
- Aprianti, D. (2010). Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Keahlian Profesional Terhadap Kualitas Audit Dengan Etika Auditor Sebagai Variable Moderasi. *Jurnal UIN Syarif Hidayatullah*, (1), 1–5.
- Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., & Jusuf, A. abadi. (2011). *Jasa Audit dan Assurance*. Jakarta: Salemba Empat.
- Aziz, A. (2018). Pengaruh Akuntabilitas, Kompetensi dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit Pada Kantor Akuntan Publik di Surabaya. *Ejournal Universitas Islam Majapahit Mojokerto*, 1, 44–58.
- Baharuddin, D., & Ansar, I. D. (2019). Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Fee Audit Terhadap Kualitas Audit pada KAP di Makassar. *Jurnal Ilmu Ekonomi*, 2(1), 1-11.
- Craswell, A., Stokes, D. J., & Laughton, J. (2002). Auditor Independence and Fee Dependence. *Journal of Accounting and Economics*, 33(2002), 253–275.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199.
- Futri, P. S., & Juliarsa, G. (2014). Pengaruh Independensi, Profesionalisme, Tingkat Pendidikan, Etika Profesi, Pengalaman, Dan Kepuasan Kerja Auditor Pada Kualitas Audit Kantor Akuntan Publik Di Bali. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 7(2), 444–461.
- Ghozali, I. (2016). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Diponegoro.
- Halim, A., Sutrisno, T., & Achsin, M. (2014). Effect of Competence and Auditor Independence on Audit Quality with Audit Time Budget and Professional Commitment as a Moderation Variable. *International Journal of Business and Management Invention*, 3(6), 64–74.
- Hartadi, B. (2012). Pengaruh Fee Audit, Rotasi KAP, dan Rotasi Auditor Terhadap Kualitas Audit di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Ekonomi dan Keuangan*.
- Hidayat, M. Taufik. (2011). Pengaruh Faktor - Faktor Akuntabilitas Auditor dan Profesionalisme Auditor Terhadap Kualitas Auditor (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik Di Semarang). *Jurnal Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang*.
- Hoitash, R., Markelevich, A., & Barragato, C. A. (2007). Auditor Fees and Audit Quality. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 761–786.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency and

- Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3, 305–360.
- Lesmana, R., & Machdar, N. M. (2015). Pengaruh Profesionalisme, Kompetensi, dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Bisnis Dan Komunikasi*, 2, 7–8.
- MacMillan, K., Money, K., Downing, S., & Hillenbrand, C. (2004). Giving Your Organisation SPIRIT: An Overview and Call to Action for Directors on Issues of Corporate Governance, Corporate Reputation and Corporate Responsibility. *Journal of General Management*, 30(2), 15–42.
- Ponny, H., & Aprilia, W. (2014). Pengaruh Kompetensi, Independensi, Dan Profesionalisme Auditor Terhadap Kualitas Audit. *Juraksi*, 1(1), 1–6.
- Pratistha, K. D., & Widhiyani, N. L. S. (2014). Pengaruh Independensi Auditor dan Besaran Fee Audit Terhadap Kualitas Proses Audit. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 6(3), 419–428.
- Pratiwi, A., Putra Astika, I. B., & Dharma Suputra, I. D. G. (2013). Pengaruh Independensi dan Kompetensi Auditor pada Kualitas Audit dengan Due Professional Care sebagai Variabel Intervening di Kantor Akuntan Publik (KAP) se-Provinsi Bali. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 10.1, 813–828.
- Rahmina, L. Y., & Agoes, S. (2015). Influence of Auditor Independence, Audit Tenure, and Audit Fee on Audit Quality of Members of Capital Market Accountant Forum in Indonesia. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164(August), 324–331.
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2013). *Methods For Business*. United Kingdom: Jhon Wiley & Sons Ltd.
- Sitorus, T. B. (2017). Pengaruh Kompetensi Dan Independensi Terhadap Kualitas Audit Dengan Etika Sebagai Variable Moderasi. *Jurnal Universitas Hasanuddin Makassar*, 1, 1–26.
- Sugiarto. (2001). *Teknik Sampling*. Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama.
- Sugiono. (2004). Konsep, Identifikasi, Alat Analisis dan Masalah Penggunaan Variabel Moderator, 1, 61–70.
- Tjun, L., Marpaung, Ii., & Setiawan, S. (2012). Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Akuntansi*, 4(1), 33–56.
- Triana, H. (2010). Pengaruh Tekanan Klien dan Tekanan Peran Terhadap Independensi Auditor dengan Kecerdasan Spiritual Sebagai Variabel Moderating. *Jurnal UIN Syarif Hidayatullah*.
- Wahyudin, N. (2012). Pengaruh Fee Audit, Kompetensi Auditor dan Perubahan Kewenangan Terhadap Motivasi Auditor. *Jurnal Dan Prosiding SNA - Seminar Nasional Akuntansi XII*, 15.
- Watkins, A. L., Hillison, W., & Morecroft, S. E. (2004). Audit Quality : A Synthesis of Theory and Empirical Evidence. *Journal of Accounting Literature*, 23, 153.
- Widarjono, A. (2010). *Analisis Statistik Multivariab Terapan*. Yogyakarta: Unit Penerbit dan Percetakan Sekolah Tinggi Ilmu Manajemen YKPN.
- Widiastuti, H. (2002). Peer Review : Upaya Meningkatkan Kualitas Jasa Firma Akuntan Publik. *Journal of Accounting and Investment*, 3(1), 69–79.