

## **PENGARUH AUDIT FEE, *AUDIT TENURE*, DAN *FINANCIAL DISTRESS* TERHADAP KUALITAS AUDIT**

Natasha Wijaya \*  
Caecilia Atmini Susilandari †

### **ABSTRACT**

*This research aims to analyze the influence of audit fees, audit tenure, and financial distress on the audit quality of 30 property, real estate, and construction listed companies on Indonesia Stock Exchange in 2017-2020. Absolute discretionary accruals to detect earnings management are used to proxy audit quality. Audit fees are measured by the total fees paid to the auditor. Audit tenure is measured by total engagement between the auditor and the company. Financial distress is measured by the ratio of debt to equity. The analysis method used Multiple linear regression analysis with SPSS version 25. The result shows that audit fees are positively significant to audit quality. In contrast, audit tenure and financial distress are insignificant to audit quality.*

**Key words:** *audit fees, audit tenure, financial distress, audit quality*

### **1. PENDAHULUAN**

Persaingan bisnis antar perusahaan menuntut perusahaan memberikan kinerja terbaiknya, tak terkecuali pada jasa kantor akuntan publik. Jasa kantor akuntan publik harus dapat memberikan jasa terbaiknya, menjaga integritasnya sehingga memperoleh kepercayaan dari para pengguna laporan keuangan, termasuk didalamnya perusahaan yang akan menggunakan jasanya. Dengan kata lain kantor akuntan publik harus mampu menghasilkan kualitas audit yang baik (Putra, 2013).

Kualitas audit yang baik dihasilkan dengan memperhatikan aspek input, proses dan output. Input mencakup latar belakang auditor eksternal, seperti: latar belakang pendidikan atau sertifikasi yang dimiliki oleh auditor eksternal, pengalaman kerja dalam mengaudit (*experience*) dan juga keahlian dalam mengaudit (*skill*). Proses mencakup prosedur audit yang dijalankan dalam mengaudit. Output mencakup hasil audit berupa laporan keuangan *audited* yang berkualitas.

---

\* Universitas Katolik Indonesia Atma Jaya,

† Universitas Katolik Indonesia Atma Jaya, [caecilia.atmini@atmajaya.ac.id](mailto:caecilia.atmini@atmajaya.ac.id)

Auditor eksternal diharapkan mampu memberikan hasil audit yang berkualitas, sehingga laporan keuangan *audited* mengandung informasi yang berkualitas dan terbebas dari salah saji material maupun kecurangan. Dengan adanya jaminan (*assurance*) dari auditor eksternal sebagai pihak ketiga, diharapkan pengambilan keputusan akan semakin berkualitas (Arens et.al, 2008). Jaminan yang diberikan oleh auditor eksternal atas laporan keuangan yang diterbitkan perusahaan mampu memecahkan konflik kepentingan yang mungkin timbul antara manajemen sebagai agen dan pemegang saham sebagai principal (Watts and Zimmerman, 1986).

Kualitas audit pada penelitian ini dinilai dari kemampuan auditor eksternal mendeteksi adanya manajemen laba yang dilakukan oleh perusahaan. Semua informasi dalam laporan keuangan termasuk informasi terkait laba harus disajikan berdasarkan standar penyusunan laporan keuangan (PSAK) Auditor eksternal harus bisa mendeteksi apakah laba yang disajikan dalam laporan keuangan sudah sesuai dengan aturan yang berlaku atau jika terjadi manajemen laba, apakah manajemen laba yang dilakukan oleh perusahaan sesuai dengan aturan yang berlaku. Manajemen laba kecil menunjukkan kualitas audit baik. Deteksi manajemen laba yang berdampak pada kualitas audit pada penelitian terdahulu masih memberikan hasil yang berbeda-beda. Untuk itu penelitian ini ingin menganalisis kembali pengaruh ketiga variabel independent dalam penelitian ini terhadap manajemen laba yang dipergunakan sebagai proksi kualitas audit.

Untuk menganalisis lebih lanjut kemampuan auditor eksternal mendeteksi manajemen laba, penelitian ini menggunakan faktor audit fee, masa perikatan auditor (*audit tenure*) dan kondisi kesulitan keuangan perusahaan (*financial distress*) sebagai variabel independen. Auditor yang berkualitas tinggi akan menuntut *fee* audit lebih tinggi karena auditor berkualitas tinggi akan memberikan hasil audit terbaiknya terkait informasi yang dimiliki perusahaan, sesuai penelitian Ian (2013) dalam Kurniasih dan Rohman (2014). *Fee* audit yang lebih rendah akan sesuai dengan

prosedur audit yang dijalankan, misalnya terjadi pengurangan jam audit dan penggunaan tenaga auditor yang kurang berpengalaman (Gregory and Collier, 1996).

Masa perikatan auditor juga dipandang berpengaruh terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi manajemen laba. Hubungan antara auditor eksternal dan perusahaan akan memunculkan kedekatan emosional, yang dapat berdampak pada independensi auditor eksternal (Pandjaitan, 2014). Tetapi hubungan yang panjang ini selain berdampak negatif berupa kedekatan emosional juga berdampak positif bagi pendapatan auditor eksternal (Lee dan Sukartha, 2017). Semakin lama masa perikatan postensi penurunan kualitas audit dapat terjadi (Deis dan Giroux, 1992).

Kondisi kesulitan keuangan perusahaan akan mempengaruhi operasional perusahaan termasuk kemampuan perusahaan untuk menggunakan auditor eksternal yang berkualitas. Seperti telah dijelaskan sebelumnya auditor berkualitas identik dengan *fee* audit tinggi. Ketidaksepakatan nilai *fee* audit akan berpengaruh terhadap kontrak Kerjasama antara auditor eksternal dan perusahaan.

Berdasarkan latar belakang diatas penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh *fee* audit, masa perikatan (*audit tenure*) dan kondisi kesulitan keuangan perusahaan (*financial distress*) terhadap kualitas audit yang diprosikan dengan manajemen laba terhadap perusahaan properti, *real estate* dan konstruksi bangunan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi bagi manajemen dan komite audit dalam penentuan jasa auditor eksternal dan pemberian besaran *fee* audit yang akan mempengaruhi kualitas hasil audit.

## 2. TINJAUAN LITERATUR

### *Agency Theory*

Jensen – Meckling (1976) menyatakan bahwa hubungan antara pemegang saham sebagai prinsipal dan manajemen/manajer sebagai agen dapat menimbulkan permasalahan. Menurut Lee dan Sukartha (2017) hubungan antara pemegang saham dan manajemen didasarkan pada suatu kontrak, dimana kontrak tersebut akan efisien jika informasi diantara principal dan agen bersifat simetris dan risiko imbal jasa yang

ditanggung agen kecil atau terdapat kepastian yang tinggi terkait imbalan yang diterima oleh agen. Tetapi pada praktiknya, kontrak belum tentu efisien karena ada banyak faktor. Salah satu faktor adalah sikap mementingkan diri sendiri (*opportunistic*) dari manajemen. Agen seharusnya mengedepankan kepentingan principal dibandingkan kepentingan pribadi.

Sikap mementingkan diri sendiri dapat timbul antara lain karena keinginan untuk selalu memperlihatkan kinerja optimal. Salah satu caranya dengan menunjukkan kinerja perusahaan selalu dalam keadaan laba. Untuk itu manajer ada kemungkinan melakukan manajemen laba. Walaupun peraturan memperbolehkan manajemen laba dilakukan dalam batasan sesuai aturan, tetapi manajemen laba tetap perlu diawasi. Jangan sampai informasi terkait laba menyesatkan dalam pengambilan keputusan. Pihak ketiga diperlukan untuk mengawasi kualitas laba yang dilaporkan dalam laporan keuangan, sehingga prinsipal dan juga para pengguna laporan keuangan mendapatkan informasi yang sesungguhnya terkait kondisi perusahaan. Pihak ketiga tersebut adalah auditor eksternal (Hendriksen, 2002).

Auditor eksternal merupakan solusi adanya asimetri informasi antara agen dan prinsipal. Sikap independen dalam menilai dan memberikan jaminan atas informasi dalam laporan keuangan dapat mengatasi *moral hazard* pihak manajemen (Hendriksen, 2002). Auditor eksternal wajib menjaga kualitas audit yang dilakukan, termasuk dalam mendeteksi manajemen laba yang dilakukan oleh manajer. Manajemen laba yang tinggi menunjukkan kualitas audit yang rendah (Geiger & Raghunandan, 2002).

### **Kualitas Audit**

De Angelo (1981) menyatakan bahwa kualitas audit merupakan kemungkinan seorang auditor dalam mendeteksi dan mengungkapkan adanya kesalahan pada laporan keuangan klien. Kemampuan auditor mendeteksi kesalahan tergantung pada kemampuan teknis yang dimiliki oleh auditor eksternal sedangkan kemungkinan auditor eksternal melaporkan kesalahan tergantung dari independensi auditor, sesuai penelitian Deis dan Giroux (1992) dalam Daniel (2014).

Beberapa indikator dalam mengukur kualitas audit menurut Wooten (2003) dalam Herawati dan Selfia (2019) adalah: 1) deteksi salah saji - dalam mendeteksi salah saji auditor harus mempunyai skeptisme profesional (selalu mempertanyakan dan mengevaluasi secara kritis bukti audit) sehingga kekeliruan atau kecurangan yang terjadi dapat dideteksi. 2) kesesuaian dengan standar umum yang berlaku – auditor mengacu pada standar profesi akuntan publik (SPAP) sebagai ukuran mutu dan mematuhi standar auditing (IAI), dan 3) kepatuhan terhadap standar operasional prosedur – yaitu seperangkat prosedur kerja yang harus dipatuhi dalam melakukan audit dalam rangka mendapatkan informasi bisnis klien sehingga dapat mengidentifikasi dan memahami peristiwa, transaksi dan praktik yang berdampak signifikan pada laporan keuangan atau laporan audit menurut pertimbangan auditor.

Besar atau kecil kantor akuntan publik menggunakan prosedur yang sama sesuai ketentuan yang berlaku. Perbedaan utama pada *tools* yang digunakan dalam mengaudit serta pengalaman mengaudit klien. Sehingga seharusnya kualitas audit yang dihasilkan sama. Pada penelitian ini variabel kualitas audit diproksikan menggunakan *absolute discretionary accruals* (Kothari, et.al, 2005). Akrua diskresioner merupakan pengakuan laba akrua atau beban bebas dan tidak diatur yang merupakan pilihan kebijakan manajemen. Akrua diskresioner dapat menjadi indikasi adanya manajemen laba, karena laba dapat dikelola (naik/turun) sesuai kebijakan manajemen. Menurut Myers (2003) kualitas audit yang rendah dikaitkan dengan penggunaan kebijakan akuntansi yang esktrim oleh manajemen. Akrua diskresioner yang tinggi terbukti terkait dengan kualitas audit yang rendah (Heninger, 2002; Geiger dan Raghunandan, 2002) dan akrua diskresioner yang rendah dikaitkan dengan kualitas audit yang tinggi (Francis dan Krishnan, 1999).

### ***Fee* audit dan kualitas audit yang diproksikan dengan manajemen laba**

Untuk menghasilkan kualitas audit yang baik diperlukan biaya audit yang memadai. *Fee* audit mencerminkan kompleksitas audit yang dilakukan sekaligus menunjukkan performa yang dihasilkan oleh auditor eksternal (Panjaitan, 2014; Yuniarti, 2011). Bahkan *fee* audit menunjukkan besar risiko penugasan, struktur biaya kantor akuntan

publik, tingkat keahlian yang dibutuhkan serta mencakup pertimbangan professional lain (Agoes, 2017; Andriani dan Nursiam, 2018).

Menurut Panjaitan (2014) penetapan kesepakatan *fee* audit di awal kontrak antara manajemen dan kantor akuntan publik didasarkan pada biaya langsung dan tidak langsung pemeriksaan audit dengan mempertimbangkan jangka waktu penyelesaian audit dan kompleksitas pekerjaan. Menurut Blankley et al. (2012), *fee* audit yang rendah dibanding biasanya dapat menurunkan kualitas audit. Bahkan auditor eksternal dapat melakukan upaya penyesuaian prosedur audit yang dilakukan dengan besar *fee* audit yang diperoleh (Gregory & Collier, 1996). Menurut Herianti dan Suryani (2016) auditor eksternal dengan *fee* audit tinggi akan melakukan audit secara luas dan mendalam sehingga dapat mendeteksi kejanggalan dalam laporan keuangan klien.

Penggunaan auditor eksternal yang berkualitas berdampak pada *fee* audit yang tinggi, namun akan memberikan dampak positif pada kualitas audit yang dihasilkan (Kurniasih dan Rohman, 2014; Andriani dan Nursiam, 2018 dan Abdul-Rahman et al., 2017). Auditor dengan *fee* audit tinggi akan melakukan pemeriksaan secara komprehensif dibandingkan auditor eksternal dengan *fee* audit yang rendah, termasuk dalam mendeteksi manajemen laba yang tidak sesuai aturan. Sehingga laporan keuangan audited dapat memberikan gambaran ril keuangan perusahaan, dan informasi didalamnya dapat meningkatkan kualitas pengambilan keputusan para pengguna laporan keuangan (Kurniasih dan Rohman, 2014). Kemampuan mendeteksi manajemen laba baik akan mengakibatkan manajemen laba yang rendah sehingga kualitas audit tinggi.

H1: *Fee* Audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit

### **Audit tenure dan kualitas audit yang diprosikan dengan manajemen laba**

Masa perikatan antara akuntan publik dengan klien audit (*audit tenure*) diatur dalam POJK No. 13/POJK.03/2017 mengenai ketentuan penggunaan jasa akuntan publik (AP) dan kantor akuntan publik (KAP) dalam kegiatan jasa keuangan. Dalam

ketentuan ini akuntan publik dibatasi maksimal tiga tahun buku berturut-turut melakukan audit pada klien audit yang sama. Pembatasan ini dilakukan untuk menjaga independensi akuntan publik dan menjaga/meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan.

Potensi kedekatan emosional antara auditor eksternal dan klien dapat terjadi jika masa perikatan yang terjalin lama akan menghalangi independensi auditor dan mengurangi kualitas audit (Prasetia & Rozali, 2016; Indah, 2010). Masa perikatan lama disertai kedekatan emosional berpotensi menurunkan obyektivitas auditor eksternal dalam mengungkapkan kondisi perusahaan yang sebenarnya (Panjaitan, 2014). Auditor eksternal dapat bersikap membiarkan atau tidak melaporkan kegagalan informasi termasuk didalamnya jika ditemukan majamen laba yang dilakukan oleh perusahaan. Sikap ini dapat menurunkan kualitas audit yang dihasilkan. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Mgbame et al., 2012; Panjaitan, 2014 dan Al-Thuneibat et al., 2011 yang membuktikan pengaruh negatif masa perikatan dengan kualitas audit. Semakin lama masa perikatan, independensi dan obyektivitas auditor eksternal menurun, deteksi manajemen laba rendah sehingga manajemen laba meningkat dan berdampak pada menurunnya kualitas audit.

H2. *Audit tenure* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit

### **Kondisi kesulitan keuangan (*Financial Distress*) dan kualitas audit yang diprosikan dengan manajemen laba.**

*Financial distress* merupakan suatu kondisi dimana suatu unit usaha sedang dalam kondisi kesulitan keuangan (Elevandra dan Yunita, 2019) atau tidak cukup memenuhi kewajiban perusahaan (Jayanti dan Widhiyani, 2014). Kemampuan keuangan perusahaan merupakan faktor penting untuk mendapatkan kualitas audit yang baik. Dalam hal ini berhubungan erat dengan kemampuan menanggung dan membayar *fee* audit yang dibebankan oleh auditor eksternal. Padahal seperti dijelaskan pada pembahasan sebelumnya, untuk mendapatkan kualitas audit yang baik memerlukan *fee* audit yang tinggi.

Perusahaan yang mengalami kondisi keuangan sulit biasanya juga menghadapi ketidakpastian pada bisnis yang dijalankan, bahkan dapat mengalami kebangkrutan.

Dalam kondisi seperti ini, perusahaan dapat melakukan perpindahan auditor eksternal berdasarkan nilai *fee* audit yang dapat ditanggung oleh perusahaan (Schwartz dan Menon, 1985). Manajer perusahaan yang rasional tidak akan memilih auditor yang berkualitas tinggi dan membayar *fee* yang tinggi apabila perusahaan dalam kondisi tidak baik (Nindita dan Siregar (2012) dalam Kurniasih dan Rohman, 2014). Ketidakmampuan finansial akan membawa pergantian auditor eksternal, dimana ada kemungkinan kualitas auditor menurun, seperti pengetahuan dan pengalaman yang kurang dibandingkan dengan auditor eksternal sebelumnya. Penurunan dapat terjadi juga pada *scope* audit disesuaikan dengan kemampuan membayar *fee* audit. Hal ini akan membahawa perusahaan pada turunnya kualitas audit yang dihasilkan, termasuk kemungkinan mendeteksi manajemen laba perusahaan.

H3. *Financial distress* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit

### 3. METODE PENELITIAN

Populasi penelitian ini menggunakan perusahaan properti, *real estate* dan konstruksi bangunan yang *listing* di bursa efek Indonesia (BEI) selama periode 2017 -2020. Kriteria yang diterapkan pada populasi untuk mendapatkan sampel penelitian adalah: 1) perusahaan yang *listing* selama periode 2017-2020, tidak mengalami *delisting* atau *relisting*, 2) mempublikasikan dengan lengkap laporan tahunan selama periode penelitian dan tersedia data-data yang digunakan untuk pengukuran variabel penelitian. Data yang dipergunakan adalah data sekunder yang diperoleh dari laporan keuangan tahunan dan laporan auditor independent selama periode penelitian.

Pengukuran variabel kualitas audit sebagai variabel dependen menggunakan proksi manajemen laba. Kemampuan auditor untuk mendeteksi manajemen laba yang dilakukan oleh perusahaan akan berdampak pada kualitas audit yang dihasilkan. Kemampuan mendeteksi manajemen laba baik, akan menurunkan manajemen laba yang dilakukan perusahaan. Manajemen laba rendah akan meningkatkan kualitas audit yang dihasilkan. Atau dengan kata lain pengukuran kualitas audit merupakan

fungsi kebalikan dari manajemen laba. Pengukuran variabel dependen (akrual diskresioner) mengikuti Kothari et.al., 2005 dengan Langkah-langkah sebagai berikut:

- 1) menghitung nilai total akrual -TAC (selisih laba bersih perusahaan pada tahun t

dengan arus kas kegiatan operasi perusahaan tahun t) atau  $TAC_{it} = NI_{it} - CFO_{it}$

- 2) mengestimasi nilai total akrual (TAC) dengan ordinary least square untuk mendapatkan koefisien regresi yang dihitung dengan rumus

$$\frac{TAC_{it}}{A_{it-1}} = \beta_1 \left( \frac{1}{A_{it-1}} \right) + \beta_2 \left( \frac{\Delta REV_{it}}{A_{it-1}} - \frac{\Delta REC_{it}}{A_{it-1}} \right) + \beta_3 \left( \frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right) + \beta_4 ROA_{it-1}$$

- 3) berdasarkan koefisien regresi ditahap 2, kemudian menghitung nondiscretionary accrual (NDA) mengikuti rumus

$$NDA_{it} = \beta_1 \left( \frac{1}{A_{it-1}} \right) + \beta_2 \left( \frac{\Delta REV_{it}}{A_{it-1}} - \frac{\Delta REC_{it}}{A_{it-1}} \right) + \beta_3 \left( \frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right) + \beta_4 ROA_{it-1}$$

- 4) menghitung akrual diskresioner yang menjadi ukuran manajemen laba dengan

$$|DA_{it}| = \frac{TAC_{it}}{A_{it-1}} - NDA_{it}$$

Keterangan:

$TAC_{it}$  = Total *accrual* perusahaan i pada periode tahun t

$NI_{it}$  = Laba bersih perusahaan i pada periode tahun t

$CFO_{it}$  = Arus kas dari kegiatan operasi perusahaan i pada periode tahun t

$A_{it-1}$  = Total *asset* perusahaan i pada periode tahun t-1

$\Delta REV_{it}$  = Pendapatan perusahaan i pada periode tahun t dikurangi dengan pendapatan perusahaan i pada periode tahun t-1

$\Delta REC_{it}$  = Piutang usaha perusahaan i pada periode tahun t dikurangi dengan piutang perusahaan i pada periode tahun t-1

$PPE_{it}$  = *Property, plant and equipment* perusahaan i pada periode tahun t

$ROA_{it-1}$  = Laba bersih perusahaan i pada periode tahun t dibagi total *asset* perusahaan i pada periode tahun t-1

$NDA_{it}$  = *Nondiscretionary accruals* perusahaan i pada periode t

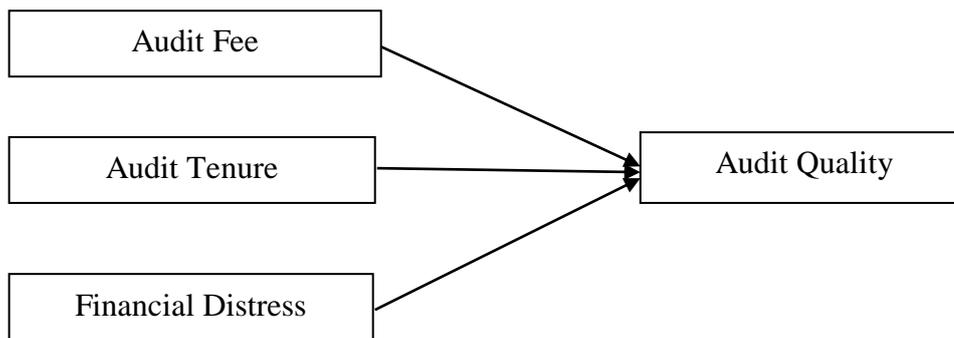
$|DA_{it}|$  = *Absolut Discretionary accruals* perusahaan i pada periode t

Pengukuran variabel *fee* audit mengikuti Kurniasih dan Rohman (2014) menggunakan logaritma natural *fee* audit yang mencerminkan besar honorarium tenaga auditor eksternal yang dibayarkan oleh klien yang tercantum dalam laporan keuangan perusahaan. Pengukuran *audit tenure* mengikuti Lee dan Sukartha (2017) yaitu menggunakan skala interval lamanya masa perikatan yang terjadi antara auditor eksternal dengan perusahaan. Angka 1 diberikan untuk tahun pertama perikatan ditambahkan 1 untuk tahun-tahun berikutnya. Penjumlahan tahun perikatan antara auditor eksternal dengan klien/perusahaan merupakan *audit tenure*. Variabel *financial distress* diukur menggunakan *debt to equity ratio* (DER) sesuai Kasmir (2018:157-159) dimana DER menunjukkan kemampuan perusahaan membayar menggunakan ekuitas yang dimiliki, dan perusahaan dengan rasio DER diatas 80% menunjukkan kondisi kurang baik. DER dihitung dengan rumus total hutang dibagi total modal dikali 100%.

Analisa data menggunakan analisis statistik deskriptif dan analisis regresi linear berganda. Analisis statistik deskriptif digunakan untuk memberikan gambaran atau mendeskripsikan variabel yang digunakan dalam penelitian ini secara umum dengan melihat nilai mean, maksimum, minimum dan standar deviasi (Ghozali, 2018:19). Analisis regresi linear berganda digunakan untuk menjawab rumusan masalah penelitian, yaitu dengan menggunakan uji t. Dengan melihat nilai signifikansi hasil uji t, jika lebih kecil dari tingkat signifikansi yang ditetapkan (5%) maka variabel independent berpengaruh secara parsial terhadap variabel dependen. Untuk melihat kemampuan semua variabel independen dalam model mempengaruhi variabel dependen menggunakan uji F, dimana jika hasil uji F menunjukkan nilai signifikansi lebih kecil dari 5% maka secara simultan semua variabel independent berpengaruh terhadap variabel dependen. Dan besar variasi variabel dependen yang dapat dijelaskan oleh variabel independen dalam penelitian dengan melihat nilai koefisien determinasi (*R-square*).

Uji asumsi klasik dilakukan supaya data penelitian bersifat BLUE (*Best Linear Unbiased Estimator*). Uji normalitas menggunakan *one sample Kolmogorov-Smirnov*, dimana data dikatakan normal jika nilai signifikansi hasil uji lebih besar dari 5% ( $H_0$  diterima). Uji multikolinearitas dengan melihat nilai *tolerance* dan *varians inflation factor* (VIF), dimana jika nilai VIF  $< 10$  dan nilai *tolerance*  $> 0.10$  dapat disimpulkan tidak terdapat multikolinearitas. Uji Heteroskedastisitas menggunakan uji Glejser, dimana jika hasil pengujian menunjukkan nilai signifikansi lebih besar dari 5% maka tidak terjadi heteroskedastisitas ( $H_0$  diterima). Uji Autokorelasi menggunakan Durbin-Watson, dimana jika  $du < d < 4-du$  maka tidak terjadi autokorelasi ( $H_0$  diterima). Pengolahan data menggunakan SPSS versi 25.

Model penelitian yang dipergunakan sebagai berikut:



Gambar 3.1. Model Penelitian

#### 4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Pengambilan sampel penelitian dari populasi perusahaan properti, *real estate* dan konstruksi bangunan menggunakan metode *purposive sampling*. Hasil seleksi dari 80 perusahaan menghasilkan sampel sebanyak 30 perusahaan karena 50 perusahaan tidak mencantumkan *fee* audit dalam laporan tahunannya. Total data 120 sampel (30 perusahaan x 4 tahun) dikurangi data yang tergolong outlier (data dengan nilai simpangan sangat besar dibandingkan rata-rata sampel) sehingga diperoleh data akhir 95 perusahaan selama 4 tahun periode penelitian.

Tabel 4.1 menunjukkan hasil analisis statistika deskriptif atas data yang dipergunakan untuk setiap variabel penelitian. Rata-rata besar *Fee* audit yang diterima oleh auditor eksternal dari perusahaan properti, *real estate* dan konstruksi

bangunan yang menjadi sampel penelitian sebesar Rp. 654,642,603 atau 20,2996 (dalam logaritma natural) dengan nilai standar deviasi 1,00138. Nilai minimum Rp. 115.000.000 (18,56 dalam logaritma natural) pada Fortune Mate Indonesia, Tbk di tahun 2017 dan nilai maksimum Rp. 9.280.000.000 (22,95 dalam logaritma natural) pada Summarecon Agung, Tbk tahun 2018.

Untuk variabel *audit tenure* nilai minimum 1 tahun dan nilai maksimum 3 tahun. Sedangkan nilai rata-rata 1.78 tahun (kurang lebih 2 tahun) dengan nilai standar deviasi 0.783 (1 tahun). Atau dengan kata lain pada sampel penelitian rata-rata masa perikatan kurang lebih 2 tahun. Hasil ini menunjukkan bahwa perusahaan yang menjadi sampel penelitian sudah mengikuti aturan POJK No. 13/POJK.03/2017 yang mengatur mengenai masa perikatan antara auditor eksternal dan perusahaan maksimal 3 tahun.

Nilai rata-rata variabel *financial distress* 1,0337 atau 103,37% dengan nilai minimal 4,4%, pada Agung Semesta Sejahtera, Tbk tahun 2020 dan nilai maksimal 536,9% pada PT Waskita Karya (Persero) Tbk tahun 2020 serta standar deviasi 91,466%. Nilai rata-rata *debt equity ratio* sebagai proksi *financial distress* lebih besar dari standar yang ditetapkan (80%) atau rata-rata sampel penelitian dalam kondisi kesulitan keuangan. Berdasarkan rata-rata nilai DER kondisi kesulitan keuangan paling banyak terjadi di tahun 2020 karena pandemi covid-19 yang berdampak pada perusahaan.

Nilai minimum variabel variabel kualitas audit yang diproksikan dengan *absolute discretionary accruals* menunjukkan nilai minimum 0,00018 pada PT Wijaya Karya (persero) Tbk. Di tahun 2020 dan nilai maksimum 0,6344 pada PT Lippo Cikarang tahun 2017. Nilai rata-rata pada sampel penelitian menunjukkan 0,04382 dan standar deviasi 0,067897.

**Tabel 4.1 Hasil Statistika Deskriptif menggunakan SPSS versi 25.**

Descriptive Statistics				
N	Min.	Max.	Mean	Std. Dev.

Audit Fee (X1)	120	18,56	22,95	20,2996	1,00138
Audit Tenure (X2)	120	1	3	1,78	0,783
Financial Distress (X3)	120	0,044	5,369	1,0337	0,91466
Kualitas Audit (Y)	120	0,000179	0,6344	0,04382	0,067897
Valid N (listwise)	120				

Hasil uji normalitas data pada table 4.2 menunjukkan nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* 0.000 lebih kecil dari 5% menunjukkan data tidak terdistribusi normal. Sehingga dilakukan transform akar kuadrat dan *outlier* data supaya data dapat terdistribusi normal.

**Tabel 4.2 Hasil uji normalitas data One Sample Kolmogorov Smirnov**

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test		
		Unstandardized Residual
N	120	
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	,0000000
	Std. Deviation	,06762952
Most Extreme Differences	Absolute	,228
	Positive	,222
	Negative	-,228
Test Statistic		,228
Asymp. Sig. (2-tailed)		,000 <sup>c</sup>

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

c. Lilliefors Significance Correction.

Sumber: SPSS versi 25

Transformasi data dilakukan pada variabel kualitas audit (dependen) dan *outlier* data pada data yang mempunyai karakteristik unik serta terlihat perbedaan yang jauh dari observasi lainnya. Hasil uji normalitas setelah dilakukan transformasi dan *outlier* data terlihat pada table 4.3, dimana nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* menunjukkan 0,200 lebih besar dari 5%. Sehingga data menunjukkan terdistribusi normal.

**Tabel 4.3 Hasil uji normalitas data setelah transform dan outlier data dengan one sample Kolmogorov -Smirnov**

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test		
		Unstandardized Residual
N	95	
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	,0000000
	Std. Deviation	,06199948
	Most Extreme Differences	
	Absolute	,065
	Positive	,065
	Negative	-,064
Test Statistic		,065
Asymp. Sig. (2-tailed)		,200 <sup>c</sup>

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

c. Lilliefors Significance Correction.

Sumber: SPSS versi 25

Hasil uji multikolinearitas pada table 4.4 menunjukkan semua variabel penelitian nilai tolerance lebih besar dari 0.10 dan nilai VIF lebih kecil dari 10. Hal ini berarti tidak terdapat masalah multikolinearitas pada data penelitian.

**Tabel 4.4. Hasil uji Multikolinearitas**

Model	Coefficients <sup>a</sup>			t	Sig.	Collinearity Statistics	
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients			Tolerance	VIF
	B	Std. Error	Beta				
(Constant)	0,504	0,135		3,739	0		

Audit Fee (X1)	-0,017	0,007	-0,261	-2,483	0,015	0,904	1,106
Audit Tenure (X2)	-0,005	0,008	-0,059	-0,59	0,557	0,998	1,002
Financial Distress (X3)	-0,007	0,009	-0,082	-0,78	0,437	0,903	1,107

a. Dependent Variable: SQRT\_Y

Sumber: SPSS versi 25

Tabel 4.5 menunjukkan hasil uji heteroskedastisitas pada data penelitian. Nilai signifikansi hasil uji Glejser pada setiap variabel penelitian menunjukkan nilai lebih dari 5% yang berarti data terbebas dari masalah heteroskedastisitas.

**Tabel 4.5 hasil uji heteroskedastisitas menggunakan uji Glejser**

Model	Coefficients <sup>a</sup>			t	Sig.
	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	0,032	0,026		1,209	0,23
Audit Fee (X1)	-0,001	0,001	-0,055	-0,5	0,619
Audit Tenure (X2)	0,002	0,002	0,125	1,201	0,233
Financial Distress (X3)	0,001	0,002	0,059	0,537	0,593

a. Dependent Variable: ABSRESID

Sumber: SPSS versi 25

Hasil uji autokorelasi pada table 4.6 menunjukkan nilai Durbin – Watson yang diperoleh sebesar 1,592 dengan nilai du 1,7316 dan dl 1,6015. Sehingga nilai 4-du adalah 2,2684, dan nilai DW menunjukkan lebih kecil dari du dan 4-du. Sehingga dapat disimpulkan data mengalami autokorelasi.

**Tabel 4.6 Hasil uji Outokorelasi Durbin-Watson**

Model Summary <sup>b</sup>					
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	,304 <sup>a</sup>	0,093	0,063	0,06301	1,592

a. Predictors: (Constant), Financial Distress (X3), Audit Tenure (X2), Audit Fee (X1)

b. Dependent Variable: SQRT\_Y

Sumber: SPSS versi 25

Untuk mengatasi masalah autokorelasi, digunakan metode Cochrane – Orcutt dengan hasil pada table 4.7. Hasil menunjukkan nilai Durbin-Watson menjadi 1,972, dimana nilai ini lebih kecil dari 4-du dan lebih besar dari du, sehingga dapat disimpulkan bahwa data tidak terdapat masalah autokorelasi.

**Tabel 4.7 Hasil uji Durbin Watson dengan Cochrane-Orcutt**  
**Model Summary<sup>b</sup>**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	,181 <sup>a</sup>	0,033	0,022	0,06089024	1,972

a. Predictors: (Constant), LAG\_RES1

b. Dependent Variable: Unstandardized Residual

Sumber: SPSS versi 25

### Uji Hipotesis dengan regresi linear berganda

Untuk menjawab hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini, dilakukan uji t. Pengujian ini dilakukan untuk melihat pengaruh variabel independen secara parsial terhadap variabel dependen. Dari hasil uji t menunjukkan hanya variabel *fee* audit yang mempunyai nilai signifikansi < 5%, atau hanya variabel *fee* audit yang berpengaruh terhadap variabel manajemen laba (0,015). Sementara variabel *audit tenure* (0,557) dan *financial distress* (0,437) tidak mempengaruhi manajemen laba. Pengaruh negatif variabel *fee* audit terhadap manajemen laba terlihat dari nilai koefisien B sebesar – 0,017 dapat diinterpretasikan bahwa jika variabel audit *fee* naik sebesar satu rupiah akan menyebabkan penurunan manajemen laba sebesar 0,017 dan berdampak pada peningkatan kualitas audit. Dampak positif secara tidak langsung terhadap kualitas audit atas peningkatan *fee* audit karena adanya penurunan manajemen laba. Hal ini menunjukkan hipotesis 1 diterima yaitu bahwa *fee* audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Andriani dan Nuriam, 2018; Kurniasih dan Rohman, 2014 dan Abdul-Rahman et.al, 2017 yang menunjukkan pengaruh positif *fee* audit terhadap kualitas laba.

Auditor dengan *fee* audit yang tinggi akan mencerminkan auditor dengan tingkat pengetahuan, kemampuan dan pengalaman yang lebih baik dan akan melakukan audit secara komprehensif Herianti dan Suryani (2016). Kedalaman dan luas *scope* audit yang dilakukan akan mampu mendeteksi adanya manajemen laba yang dilakukan oleh manajer. Hal ini membuat audit yang dihasilkan berkualitas baik karena deteksi manajemen laba yang memadai akan menghasilkan manajemen laba rendah dan berdampak pada kualitas audit yang tinggi.

Audit berkualitas tinggi menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas dan memberikan jaminan tinggi atas informasi yang disajikan dalam laporan keuangan. Sehingga kualitas pengambilan keputusan oleh pihak-pihak yang berkepentingan semakin berkualitas. Dengan kata lain masalah asimetri informasi antara agen dan prinsipal dapat diminimalisir melalui jaminan atas laporan keuangan yang diberikan oleh auditor eksternal.

**Tabel 4.8 Hasil uji t**

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	0,504	0,135		3,739	0
Audit Fee (X1)	-0,017	0,007	-0,261	-2,483	0,015
Audit Tenure (X2)	-0,005	0,008	-0,059	-0,59	0,557
Financial Distress (X3)	-0,007	0,009	-0,082	-0,78	0,437

a. Dependent Variable: SQRT\_Y

Sumber: SPSS versi 25

Berdasarkan hasil uji t pada variabel audit tenure nilai signifikansi 0,557 lebih besar dibandingkan 5%, sehingga dapat disimpulkan variabel ini tidak mempengaruhi manajemen laba dan selanjutnya tidak mempengaruhi kualitas audit (Hipotesa 2 ditolak). Hasil penelitian ini menunjukkan jangka waktu perikatan tidak selalu mempengaruhi independensi auditor sehingga dapat mempengaruhi kualitas audit. Auditor eksternal akan selalu bertindak profesional untuk setiap kontrak audit yang

ditanda tangani. Dengan kata lain, kekuatiran masalah independensi auditor eksternal yang timbul karena masa perikatan yang lama tidak terbukti pada penelitian ini. Pada sampel penelitian menunjukkan jangka waktu masa perikatan antara auditor eksternal dan perusahaan sudah memenuhi peraturan Otoritas Jasa Keuangan (POJK No. 13/POJK.03/2017) yang membatasi penggunaan jasa audit atas informasi keuangan historis tahunan dari akuntan publik yang sama maksimal 3 tahun buku berturut-turut.

Berdasarkan hasil uji t pada variabel *financial distress* menunjukkan nilai signifikansi 0,437 lebih besar dari 5% sehingga dapat disimpulkan variabel ini tidak berpengaruh terhadap variabel manajemen laba dan selanjutnya tidak mempengaruhi kualitas audit (Hipotesa 3 ditolak). Hal ini menunjukkan tidak selamanya dalam kondisi kesulitan keuangan, perusahaan akan melakukan pergantian auditor eksternal karena alasan tidak mampu membayar *fee* audit. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Yunita dan Elevandra (2019) dalam kondisi kesulitan keuangan, perusahaan menghindari pergantian auditor eksternal untuk menghindari biaya-biaya yang muncul karena pergantian auditor. Selain itu perusahaan tetap menggunakan auditor sebelumnya karena faktor kepercayaan terhadap kualitas audit auditor eksternal sebelumnya. Tetapi hasil penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian Jayanti dan Widhiyani (2014) yang menyatakan *financial distress* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Kondisi kesulitan keuangan akan membuat perusahaan mengganti auditor eksternal baru yang menawarkan *fee* audit lebih murah namun dengan pengetahuan dan pengalaman kurang dibandingkan auditor eksternal sebelumnya sehingga akan menurunkan kualitas audit.

Tabel 4.9 menunjukkan hasil uji Anova dengan nilai signifikansi 0,031 lebih kecil dari 5% sehingga dapat disimpulkan secara simultan variabel independen berpengaruh terhadap variabel dependen.

**Tabel 4.9 hasil uji F**

**ANOVA<sup>a</sup>**

<b>Model</b>	<b>Sum of Squares</b>	<b>df</b>	<b>Mean Square</b>	<b>F</b>	<b>Sig.</b>
Regression	0,037	3	0,012	3,096	,031 <sup>b</sup>
Residual	0,361	91	0,004		
Total	0,398	94			

a. Dependent Variable: SQRT\_Y

b. Predictors: (Constant), Financial Distress (X3), Audit Tenure (X2), Audit Fee (X1)

Sumber: SPSS versi 25

Besar variasi variabel dependen yang bisa dijelaskan oleh variabel independen dalam model ditunjukkan oleh nilai koefisien determinasi (R-square) sebesar 9,3%. Sedangkan 90,7% variasi variabel dependen dijelaskan oleh variabel diluar model.

**Tabel 4.10 Koefisien Determinasi**

**Model Summary<sup>b</sup>**

<b>Model</b>	<b>R</b>	<b>R Square</b>	<b>Adjusted R Square</b>	<b>Std. Error of the Estimate</b>
1	,304 <sup>a</sup>	0,093	0,063	0,06301

a. Predictors: (Constant), Financial Distress (X3), Audit Tenure (X2), Audit Fee (X1)

b. Dependent Variable: SQRT\_Y

Sumber: SPSS versi 25.

## 5. SIMPULAN DAN SARAN

### **Simpulan**

Berdasarkan hasil penelitian hanya *fee* audit yang berpengaruh terhadap kualitas audit. Pengaruh negatif *fee* audit terhadap *absolute discretioner accrual* (manajemen laba) menunjukkan semakin tinggi *fee* audit yang dibayarkan oleh perusahaan kepada auditor eksternal semakin tinggi kualitas auditor eksternal dalam melakukan audit sehingga mampu mendeteksi manajemen laba yang dilakukan oleh perusahaan. Deteksi manajemen laba baik yang baik hasil dari pemeriksaan audit secara komprehensif menyebabkan manajemen laba rendah dan akhirnya dapat

meningkatkan kualitas audit. Hasil audit yang baik menunjukkan jaminan atas informasi dalam laporan keuangan yang diaudit handal dan dapat dipercaya, sehingga dapat meningkatkan kualitas pengambilan keputusan oleh pihak terkait.

Sedangkan masa perikatan auditor eksternal (*audit tenure*) dan kondisi kesulitan keuangan perusahaan (*financial distress*) tidak mempengaruhi manajemen laba dan kualitas audit. Masa perikatan auditor eksternal pada sampel penelitian sesuai dengan aturan yang berlaku (POJK No. 13/POJK.03/2017) yaitu maksimal 3 tahun buku berturut-turut sehingga tidak berpengaruh terhadap kemampuan deteksi manajemen laba dan kualitas audit. Pada masa perikatan auditor eksternal akan memberikan kinerja berupa hasil audit terbaik sesuai kontrak audit yang disepakati bersama antara auditor eksternal dan perusahaan. Sedangkan hasil penelitian pada perusahaan yang mengalami kesulitan keuangan, tidak selamanya kondisi kesulitan keuangan menjadi alasan untuk melakukan pergantian auditor eksternal. Bahkan perusahaan dapat mempertahankan auditor eksternal karena sudah percaya dengan hasil audit yang telah diberikan.

Kontribusi yang dapat diberikan dari hasil penelitian ini adalah pentingnya memperhatikan faktor *fee* audit untuk mendapatkan hasil audit yang berkualitas tinggi. Auditor eksternal yang berkualitas tinggi akan meminta *fee* audit tinggi sesuai dengan kompleksitas audit yang dikerjakan dan kapabilitas auditor eksternal yang diberikan.

### **Saran**

Berdasarkan nilai koefisien determinasi, untuk melihat kualitas audit selain faktor *fee* audit dapat mempertimbangkan faktor lain seperti: spesialisasi auditor dengan pertimbangan semakin terspesialisasi seorang auditor semakin memahami seluk beluk industri klien, pemahaman permasalahan klien semakin baik sekaligus kemampuan memberikan solusi atas permasalahan semakin baik, semakin tajam dalam mendeteksi manajemen laba perusahaan sehingga hasil audit semakin berkualitas (Panjaitan, 2014).

**DAFTAR RUJUKAN**

- Abdul-rahman, Benjamin, A.O., Olayinka, O. (2017). Effect of Audit Fees on Audit Quality: Evidence from Cement Manufacturing Companies in India. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 5(1), 6–17.
- Agoes, S. (2017). *Auditing: Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan oleh Kantor Akuntan Publik*. Salemba Empat.
- Al-Thuneibat, A. A., Al Issa, R. T. I., & Ata Baker, R. A. (2011). Do audit tenure and firm size contribute to audit quality?: Empirical evidence from Jordan. *Managerial Auditing Journal*, 26(4), 317–334.
- Andriani, N., & Nursiam, N. (2018). Pengaruh Fee Audit, Audit Tenure, Rotasi Audit Dan Reputasi Auditor Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2013-2015). *Riset Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 3(1), 29–39.
- Arens, A., Elder, R. and Beasley, M. (2008). *Auditing and Assurance Services* (12th ed.). Pearson Prentice-Hall, Englewood Cliffs, Nj.
- Blankley, A, I, Hurtt, D.N. and MacGregor, J. E. (2012). Abnormal Audit fees and restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1), 79–96.
- Daniel. (2014). *Mandatory Audit Firm, Kualitas Audit, dan Kualitas Laba*. Universitas Katolik Indonesia Atma Jaya, Jakarta.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 183–199.
- Deis, D. and Giroux, G. (1992). “Determinants of audit quality in the public sector.” *Accounting Review*, 67(3), 462–479.
- Elevendra, D., & Yunita, N. H. (2019). Pengaruh Audit Tenure dan Auditor Switching Terhadap Kualitas Audit dengan Financial Distress Sebagai Pemoderasi. *Jurnal Eksplorasi Akuntans*, 3(1), 82–97.
- Fauzan Prasetya, I., & Yuniarti Rozali, R. D. (2016). Pengaruh Tenur Audit, Rotasi Audit Dan Reputasi Kap Terhadap Kualitas Audit (Studi Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2011-2014). *Jurnal ASET (Akuntansi Riset)*, 8(1), 39. <https://doi.org/10.17509/jaset.v8i1.4020>
- Francis, J.R. and Krishnan, J. (1999). “Accounting accruals and auditor reporting conservatism.” *Contemporary Accounting Research*, 16(1), 135–165.
- Geiger, M.A., & Raghunandan, K. (2002). Auditor Tenure and Audit Reporting Failures. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 67–78.
- Ghozali, I. (2018). *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 25* (9th ed.). Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hendriksen. (2002). *Accounting Theory*. Mc Graw Hill: International Edition.

- Heninger, W. . (2001). "The association between auditor litigation and abnormal accruals." *The Accounting Review*, 76(1), 111–126.
- Herawati, T., & Selfia, S. S. (2019). Tinjauan Indikator Kualitas Auditor. *Prosiding Festival Riset Ilmiah Manajemen & Akuntansi*.
- Herianti, E., & Suryani, A. (2016). Pengaruh Kualitas Auditor , Audit Delay dan Audit Tenure Terhadap Kualitas Audit Perbankan yang Terdaftar di BEI Periode 2012-2014. *Prosiding Seminar Nasional INDOCOMPAC*, 416–425.
- Indah, S. N. (2010). Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang*.
- Indah, S. N. M. (2010). *Effect of auditors competence and independence on audit quality (empirical study on KAP auditorin Semarang)*.
- Jayanti, N. M. D. A., & Widhiyani, N. L. S. (2014). Financial Distress Dalam Memoderasi Pengaruh. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 9(3), 668–683.
- Jensen, Michael C. dan Meckling, W. H. (1976). Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Cost, and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
- Kasmir. (2018). *Analisis Laporan Keuangan*. PT. Raja Grafindo Persada.
- Kothari, S. P., Leone, A. J., & Wasley, C. E. (2005). Performance matched discretionary accrual measures. *Journal of Accounting and Economics*, 39(1), 163–197. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2004.11.002>
- Kurniasih, M., & Rohman, A. (2014). Pengaruh Fee Audit, Audit Tenure, Dan Rotasi Audit Terhadap Kualitas Audit. *Diponegoro Journal of Accounting*, 0(0), 549–558.
- Lee, D. & Sukartha, I. M. (2017). Fee Audit Sebagai Pemoderasi Pengaruh Auditor Switching dan Audit Tenure Pada Kualitas Audit. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 18(2), 1455–1484.
- Mgbame, C.O Eragbhe, E dan Osazuwa, N. (2012). Audit Partner Tenure and Audit Quali: An Empirical Analysis. *European Journal of Business and Management*, 4(7), 154–159.
- Myers, J. N., Myers, L. A., & Omer, T. C. (2003). Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation? *The Accounting Review*, 78(3), 779–799.
- Panjaitan, C. M. (2014). Pengaruh Tenure, Ukuran KAP dan Spesialisasi Auditor terhadap Kualitas Audit. *Diponegoro Journal of Accounting*, 3(3), 1–12.
- Putra, I. G. C. (2013). No Title. *Kualitas Audit Kantor Akuntan Publik Di Bali*

*Ditinjau Dari Time Budget Pressure, Risiko Kesalahan, Dan Kompleksitas Audit*, 2(2), 765–784.

Watts, R. and Zimmerman, J. (1986). *Positive Accounting Theory*. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.

Wooten, T. G. (2003). It is Impossible to Know The Number of Poor Quality Audits that simply go undetected and unpublicized. *The CPA Journal*.

Yuniarti, R. (2011). “Audit Firm Size, Audit Fee and Audit Quality.” *Journal of Global Management*, 2(1)..