

**PENGARUH SPESIALISASI AUDITOR DAN *TENURE* AUDIT TERHADAP KUALITAS AUDIT DENGAN *FEE* AUDIT SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI (Studi pada Perusahaan Sektor Keuangan yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Periode 2016-2018)**

**Nur'aini Sukmawati**

*Universitas Sultan Ageng Tirtayasa*

Email: [nur'ainisukmawati21@gmail.com](mailto:nur'ainisukmawati21@gmail.com)

***Abstract***

*This study aims to determine the effect of auditor specialization and tenure audit on audit quality with audit fees as a moderating variable. This study focuses on the financial sector companies listed on the Stock Exchange Indonesia in 2016-2018. The sample comprises 25 company obtained using a purposive sampling technique. This study employs a multiple regression procedure for the hypothesis test. The results of this study indicate that: (1) Auditor specialization does not affect audit quality. (2) Audit tenure has a positive effect on audit quality. (3) The audit fee cannot moderate the relationship between auditor specialization and audit quality. (4) Fee audit can moderate the relationship between audit tenure and audit quality.*

***Keywords:* Auditor specialization, audit tenure, audit fees, and audit quality**

**PENDAHULUAN**

Jasa audit keuangan merupakan jasa yang digunakan oleh pihak luar perusahaan seperti calon *investor*, *investor*, dan pihak lain yang terkait untuk menilai perusahaan atau badan hukum lainnya (termasuk pemerintah) untuk menghasilkan pendapat atau opini tentang laporan keuangan yang relevan, akurat, lengkap, dan disajikan secara wajar (Himawan, 2010). Para pengguna laporan keuangan mengharapkan laporan keuangan yang telah diaudit oleh *auditor* eksternal bebas dari salah saji material, dapat dipercaya kebenarannya untuk dijadikan sebagai dasar pengambilan keputusan dan telah sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku di Indonesia (Radianti, 2017). Oleh karena itu, diperlukan suatu jasa profesional yang independen dan obyektif untuk menilai kewajaran laporan keuangan.

Laporan keuangan yang telah diaudit oleh akuntan publik kewajarannya lebih dapat dipercaya dibandingkan laporan keuangan yang tidak atau belum diaudit. Laporan merupakan hal yang sangat penting dalam penugasan audit karena mengkomunikasikan temuan-temuan *auditor*. Laporan ini menjadi sangat penting karena laporan tersebut dapat menginformasikan tentang apa yang dilakukan *auditor* dan kesimpulan yang diperolehnya (Himawan, 2010).

Dalam pelaksanaan audit, seorang *auditor* harus mempunyai kemampuan teknikal dari *auditor* yang terrepresentasikan dalam pengalaman maupun profesi dan kualitas *auditor* dalam menjaga sikap mentalnya (independensi) agar mampu menciptakan hasil audit yang berkualitas (Hartadi, 2012). Persaingan Kantor Akuntan Publik untuk menciptakan hasil audit yang berkualitas semakin ketat. Kualitas audit merupakan kemungkinan dimana *auditor* akan menemukan dan melaporkan salah saji material dalam laporan keuangan klien (Watkins, 2004). Berdasarkan Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP) audit yang dilaksanakan *auditor* diktakan berkualitas baik, jika memenuhi ketentuan atau standar pengauditan.

Salah satu kasus ketidakseimbangan kualitas audit yang terjadi pada pemeriksaan hubungan antara kualitas audit dan masa kerja perusahaan audit di pasar audit Iran, yang dibatasi oleh kebijakan pemerintah yang menciptakan persaingan ketat untuk klien banyak perusahaan audit kecil. Kemungkinan salah saji paling rendah terjadi dalam dua tahun pertama masa jabatan perusahaan audit (Masoud *et al.*, 2018).

**PENGARUH SPESIALISASI AUDITOR DAN TENURE AUDIT TERHADAP KUALITAS AUDIT  
DENGAN *FEES* AUDIT SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI  
(Studi pada Perusahaan Sektor Keuangan yang Terdaftar  
di Bursa Efek Indonesia Periode 2016-2018)**

Kasus terbaru yang terjadi di Indonesia adalah pada tahun 2018 dalam Kasus SNP *Finance*, memperlihatkan bagaimana kualitas audit dapat mengalami ketidak-seimbangan, dimana *auditor* yang bernama AP Marlinna dan AP Merliyana Syamsul serta KAP Satrio, Bing, Eny dan Rekan dinilai tidak memberikan opini yang sesuai dengan kondisi sebenarnya dalam laporan keuangan tahunan audit milik PT Sunprima Nusantara Pembiayaan (SNP *Finance*). Kedua AP (akuntan publik) dan satu KAP (Kantor Akuntan Publik) itu memberikan opini “Wajar Tanpa Pengecualian” dalam hasil audit terhadap laporan keuangan tahunan SNP *Finance*. Sedangkan hasil pemeriksaan OJK (otoritas jasa keuangan) mengindikasikan SNP *Finance* menyajikan laporan keuangan yang tidak sesuai dengan kondisi keuangan yang sebenarnya secara signifikan. Sehingga, menyebabkan kerugian banyak pihak termasuk perbankan. Tanggung jawab *auditor* atas laporan keuangan adalah melakukan prosedur untuk mendeteksi apakah laporan keuangan bebas dari salah saji material yang dicerminkan dalam bentuk pemberian opini. Ia menegaskan tanggung jawab *auditor* terletak pada opini tersebut dan bukan pada laporan keuangan ([www.ojk.go.id](http://www.ojk.go.id)).

Analisis yang dikembangkan dalam penelitian ini untuk membuktikan pengaruh terhadap kualitas audit adalah *tenure* audit, *fee* audit dan spesialisasi *auditor*. Kualitas audit dapat dilihat dari lamanya *tenure* audit antara *auditor* dengan klien (perusahaan). *Tenure* audit merupakan jangka waktu perikatan yang terjalin antara *auditor* dari sebuah KAP dengan *auditor* yang sama (Werastuti, 2013). Panjaitan (2014) menyatakan bahwa independensi akan hilang jika *auditor* terlibat hubungan pribadi dengan klien, karena hal tersebut dapat mempengaruhi sikap mental dan opini mereka. Salah satu hal yang menyebabkan kedekatan tersebut adalah *tenure* yang panjang, sehingga semakin lama tugas audit yang dilakukan oleh *auditor* akan menurunkan kualitas audit. Namun menurut Nugrahanti (2014) lamanya masa perikatan *auditor* dan klien dapat mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan, *auditor* menjadi lebih mengetahui mengenai kondisi perusahaan sehingga dapat mempermudah adanya pemeriksaan dan dapat dengan mudah mendeteksi dan melaporkan pada laporan *auditor* independen.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Panjaitan (2014) menyatakan bahwa *tenure* audit berpengaruh negatif terhadap kualitas audit dan penelitian yang dilakukan oleh Nuratama (2011) menyatakan bahwa *tenure* audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Wibowo dan Wibowo, dkk (2009) menyatakan bahwa *tenure* audit tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Ketiga penelitian tersebut memiliki hasil yang variatif, oleh karena itu peneliti tertarik untuk menyertakan variabel *tenure* audit dalam penelitian ini.

Faktor lain yang dapat mempengaruhi kualitas hasil audit adalah *fee* audit. Besaran *fee* membuat seorang *auditor* berada di dalam posisi dilematis, di satu sisi *auditor* harus bersikap independen dalam memberikan opini mengenai kewajaran laporan keuangan yang berkaitan dengan kepentingan banyak pihak, namun disisi lain *auditor* juga harus bisa memenuhi tuntutan yang diinginkan oleh klien yang membayar *fee* atas jasanya, agar kliennya puas dengan pekerjaannya dan tetap menggunakan jasanya diwaktu yang akan datang.

Ketepatan informasi dari laporan keuangan yang dihasilkan oleh *auditor* tergantung pada kualitas *auditor*. Dalam hal ini, diasumsikan bahwa *auditor* yang berkualitas lebih tinggi akan mengenakan *fee* audit yang lebih tinggi pula, karena *auditor* yang berkualitas akan mencerminkan informasi *private* yang dimiliki oleh pemilik perusahaan. Menurut Mulyadi (2009:63) *fee* audit merupakan *fee* yang diterima akuntan publik setelah melaksanakan jasa audit. Besarnya *fee* audit dapat bervariasi tergantung antara lain: risiko penugasan, kompleksitas jasa yang diberikan, tingkat keahlian yang diperlukan untuk melaksanakan jasa tersebut, struktur biaya KAP yang bersangkutan dan pertimbangan profesional lainnya.

Hartadi (2012) menemukan bukti bahwa pada saat *auditor* bernegosiasi dengan manajemen mengenai besaran tarif *fee* yang harus dibayarkan oleh pihak manajemen terhadap hasil kerja laporan audit, maka kemungkinan besar akan terjadi konsesi resiprokal yang jelas akan mereduksi kualitas laporan audit. Sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Nugrahanti (2014) menunjukkan bahwa *fee* audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Faktor lain yang dapat mempengaruhi kualitas audit dalam penelitian ini adalah spesialisasi *auditor*. Auditor spesialis menggambarkan keahlian dan pengalaman audit seorang *auditor* pada bidang industri tertentu. Spesialisasi adalah suatu kelebihan kemampuan yang dimiliki oleh seseorang

dalam bidang tertentu sehingga membuat orang tersebut mampu mengerjakan sesuatu dengan lebih cermat dan teliti dibanding orang yang tidak memiliki spesialisasi (Ishak et al., 2015). Pramaswaradana, dkk (2017) menyatakan *auditor* spesialis memiliki pengalaman audit perusahaan yang sama sebelumnya dan lebih memahami kondisi perusahaan. Penelitian oleh Panjaitan et al. (2014) menunjukkan bahwa spesialisasi *auditor* berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, *auditor* spesialis lebih memungkinkan untuk mendeteksi kekeliruan dan penyimpangan dari *auditor* non-spesialis sehingga cenderung dapat memberikan hasil audit yang lebih berkualitas dibandingkan *auditor* non-spesialis. Selama ini penelitian yang berkaitan dengan kualitas audit sudah cukup banyak dilakukan dan sampai saat ini pun masih menarik untuk diteliti, sebab penelitian-penelitian yang dilakukan sebelumnya memiliki hasil penelitian yang berbeda-beda.

Spesialisasi *auditor* merupakan dari dimensi kualitas audit, sebab pengalaman dan pengetahuan *auditor* tentang industri merupakan salah satu elemen dari keahlian *auditor* (Yuyeta et al., 2013). Panjaitan (2014) menyatakan bahwa manajer dan *auditor* spesialis akan lebih baik dalam mendeteksi terjadinya kesalahan jika mereka diberikan tugas audit sesuai dengan spesialisasi mereka. Oleh karena itu dimungkinkan terdapat hubungan positif antara spesialisasi *auditor* terhadap kualitas audit.

Penelitian yang dilakukan oleh Ulfa (2016) menunjukkan bahwa spesialisasi *auditor* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Namun penelitian yang dilakukan Nugrahanti (2014) menunjukkan bahwa spesialisasi *auditor* berpengaruh positif terhadap kualitas. Oleh karena perbedaan hasil penelitian tersebut peneliti tertarik untuk meneliti pengaruh spesialisasi *auditor* terhadap kualitas audit. Penelitian ini menggunakan sampel perusahaan-perusahaan sektor keuangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2016 sampai dengan tahun 2018.

## TINJAUAN LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Meckling (1976) menyatakan bahwa *agency theory* merupakan konsep yang menjelaskan hubungan kontraktual antara *principal* dan agen. Pihak *principal* adalah pihak yang memberikan mandat kepada pihak lain, yaitu agen, untuk melakukan semua kegiatan atas nama *principal* dalam kapasitasnya sebagai pengambil keputusan. Prinsipal adalah pihak yang memberikan mandat kepada agen, dalam hal ini yaitu masyarakat. Sedangkan *agent* adalah pihak yang mengerjakan mandat dari *principal*, yaitu politisi, pemerintah daerah, BUMN, BUMD serta entitas-entitas yang diberikan tanggungjawab pengelola keuangan negara. Teori ini membahas tentang hubungan keagenan dimana suatu pihak tertentu (*principal*) mendelegasikan pekerjaan kepada pihak lain (agen).

Perbedaan kepentingan antara *principal* dan agen, sehingga *agent* tidak selamanya mengikuti keinginan *principal* (Meckling, 1976). Hubungan keagenan tersebut juga terjadi di pemerintahan antara rakyat sebagai *principal* dan pemerintah sebagai agen. Pemerintah dapat melakukan kebijakan yang hanya mementingkan pemerintah dan penguasa dan mengorbankan kepentingan dan kesejahteraan rakyat, untuk mengurangi konflik maka diperlukan *monitoring* oleh *principal* atas apa yang dilakukan oleh *agent*.

Hubungan keagenan merupakan suatu kontrak dimana satu atau lebih orang (*principal*) memerintah orang lain (*agent*) untuk melakukan suatu jasa atas nama *principal* serta memberi wewenang kepada *agent* membuat keputusan yang terbaik bagi *principal*. Jika kedua belah pihak tersebut mempunyai tujuan yang sama untuk memaksimalkan nilai organisasi, maka diyakini *agent* akan bertindak dengan cara yang sesuai dengan kepentingan *principal*. Fokus dari teori agensi adalah pertama, untuk menjelaskan kemampuan individu (baik *principal* maupun *agent*) dalam mengevaluasi lingkungan dimana keputusan harus diambil (*the belief revision role*). Kedua, untuk mengevaluasi hasil dari keputusan yang telah diambil guna mempermudah pengalokasian hasil antara *principal* dan *agent* sesuai dengan kontrak kerja (*the performance evaluation role*).

Secara garis besar teori agensi dikelompokkan menjadi dua (Eisenhardt, 1989), yaitu *positive agency research* dan *principal agent research*. *Positive agent research* memfokuskan pada identifikasi situasi dimana agen dan *principal* mempunyai tujuan yang bertentangan dan mekanisme pengendalian yang terbatas hanya menjaga perilaku *self serving agent*. Secara eksklusif, kelompok ini hanya memperhatikan konflik tujuan antara pemilik (*stockholder*) dengan manajer. Sementara itu *principal agent research* memfokuskan pada kontrak optimal antara perilaku dan hasilnya, secara garis besar penekanan pada hubungan *principal* dan *agent*. *Principal-agent research* mengungkapkan bahwa hubungan *agent-principal* dapat diaplikasikan secara lebih luas, misalnya untuk menggambarkan

**PENGARUH SPESIALISASI AUDITOR DAN TENURE AUDIT TERHADAP KUALITAS AUDIT  
DENGAN *FEE* AUDIT SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI  
(Studi pada Perusahaan Sektor Keuangan yang Terdaftar  
di Bursa Efek Indonesia Periode 2016-2018)**

hubungan pekerja dan pemberi kerja, *lawyer* dengan kliennya, *auditor* dengan *auditee*.

Berkaitan dengan auditing, baik *principal* maupun *agent* diasumsikan sebagai orang yang memiliki rasionalitas ekonomi, dimana setiap tindakan yang dilakukan termotivasi oleh kepentingan pribadi atau akan memenuhi kepentingannya terlebih dahulu sebelum memenuhi kepentingan orang lain. Teori keagenan mengatakan sulit untuk mempercayai bahwa manajemen (*agent*) akan selalu bertindak berdasarkan kepentingan pemegang saham (*principal*), sehingga diperlukan monitoring dari pemegang saham.

Kartika (2012) menyatakan bahwa kualitas audit sebagai kemungkinan/probabilitas *auditor* mampu mengungkapkan dan melaporkan suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya. Kualitas audit sebagai probabilitas bahwa *auditor* akan menemukan baik dan jujur melaporkan kesalahan material, keliru dan kelalaian terdeteksi dalam sistem akuntansi klien (Mgbame, *et al.*, 2012).

Menurut Himawan *et al.* (2010) kualitas audit adalah proses pemeriksaan sistematis sistem mutu yang dilakukan oleh *auditor* mutu internal atau eksternal atau tim audit. Dari pengertian kualitas audit diatas dapat disimpulkan bahwa seorang *auditor* dituntut untuk memberikan pendapatnya tentang kewajaran laporan keuangan yang dibuat oleh manajemen dalam bentuk laporan audit yang berkualitas dengan mempertahankan berbagai atribut kualitas audit.

Menurut Hartadi (2012) bahwa kualitas merupakan profesionalisme kerja yang harus benar-benar dipertahankan oleh akuntan publik profesional. Independen sangat penting dimiliki oleh *auditor* dalam menjaga kualitas audit dimana akuntan publik lebih mengutamakan kepentingan publik diatas kepentingan manajemen atau kepentingan *auditor* sendiri dalam membuat laporan auditan. Hasil audit yang berkualitas dapat mempengaruhi citra dari KAP sendiri, dimana kualitas audit yang mengandung kejelasan informasi dari hasil pemeriksaan yang dilakukan oleh *auditor* atas laporan keuangan yang diaudit sesuai dengan standar pengauditan. Tujuan dari kualitas audit ini yaitu meningkatkan hasil kinerja audit pelaporan keuangan klien yang dapat digunakan oleh para pemakai laporan keuangan auditan dengan sikap independensi *auditor* dalam menjalankan tugasnya memeriksa salah saji material yang terkandung laporan keuangan dan melaporkan secara transparan beserta bukti-bukti yang diperoleh.

Menurut Kartika (2012), *economics of scale* yang besar akan memberikan insentif yang kuat untuk mematuhi aturan SEC (*securities exchange commission*) sebagai cara pengembangan dan pemasaran pada keahlian KAP. Dalam hal ini, KAP dapat dibedakan menjadi dua yaitu KAP yang berafiliasi dengan KAP *Big Four* dan KAP *Non Big Four*. Seorang *auditor* yang telah memiliki banyak klien dalam industri yang sama akan memiliki pemahaman yang lebih dalam tentang risiko audit terhadap industri tersebut, tetapi dalam pengembangan keahlian yang lebih daripada *auditor* dibutuhkan *fee* audit.

Kualitas audit dapat meminimalkan kesenjangan harapan antara KAP dengan pengguna jasa audit yang diakui secara global dan dengan demikian dampak penguasaan *auditor* terhadap kualitas audit akan lebih banyak bukti *ex-post* dikonteks yang berbeda (Mgbame *et al.*, 2012).

Spesialisasi *auditor* merupakan dimensi dari kualitas audit karena pemahaman *auditor* tentang industri merupakan salah satu bagian dari keahlian *auditor* (Yuyetta *et al.*, 2019). Pemberian tugas audit yang sesuai dengan spesialisasi seorang *auditor* akan memudahkan dalam mencari dan menemukan kesalahan yang terjadi. Perusahaan besar cenderung menggunakan jasa *auditor* yang profesional dan berprestasi baik untuk memperoleh kualitas audit yang baik.

Auditor yang memiliki banyak klien dalam industri yang sama akan memiliki pengetahuan dan pemahaman yang lebih baik mengenai *internal control* perusahaan, risiko bisnis perusahaan, dan risiko audit pada industri tersebut. Spesialisasi *auditor* dalam industri tertentu membuat *auditor* tersebut memiliki kemampuan dan pengetahuan yang memadai dibanding dengan *auditor* yang tidak memiliki spesialisasi.

Auditor memiliki fungsi sebagai pihak yang memberikan kepastian terhadap integritas angka-angka akuntansi yang dihasilkan di dalam laporan keuangan. Pengetahuan yang harus dimiliki oleh *auditor* tidak hanya pengetahuan mengenai pengauditan dan akuntansi, namun juga jenis industri klien. Mengaudit perusahaan manufaktur prinsip-prinsipnya sama dengan mengaudit perusahaan perbankan, namun tentu saja ada perbedaan dalam hal sifat bisnis, prinsip akuntansi, sistem akuntansi,

dan peraturan perpajakan yang berlaku mungkin berbeda. Hal ini mengharuskan *auditor* memiliki pengetahuan mengenai karakteristik industri tertentu yang mempengaruhi kualitas audit. Kondisi ini menunjukkan adanya kebutuhan terhadap spesialisasi *auditor* (Panjaitan, 2014).

*Tenure* adalah masa perikatan audit antara KAP dan klien terkait jasa audit yang telah disepakati sebelumnya. *Tenure* biasanya dikaitkan dengan pengaruhnya terhadap independensi *auditor*. Hubungan yang panjang antara KAP dan klien berpotensi untuk menimbulkan kedekatan antara mereka, hal tersebut dapat menghalangi independensi *auditor* dan mengurangi kualitas audit (Panjaitan, 2014).

Hamid (2013) berpendapat bahwa dengan *tenure* yang singkat dimana saat *auditor* mendapatkan klien baru, membutuhkan tambahan waktu bagi *auditor* dalam memahami klien dan lingkungan bisnisnya. *Tenure* yang singkat mengakibatkan perolehan informasi berupa data dan bukti-bukti menjadi terbatas sehingga jika terdapat data yang salah atau data yang sengaja dihilangkan oleh manajer sulit ditemukan. Sebaliknya terkait dengan *tenure* dalam jangka waktu yang panjang dapat menimbulkan hubungan emosional antara *auditor* dan klien. Adanya harapan pemulihan kepercayaan masyarakat, maka dengan *tenure* singkat akan lebih meningkatkan kompetensi dari akuntan publik untuk menghasilkan kualitas audit yang dapat diandalkan.

Menurut Giri (2010) bahwa ada dua masalah praktis yang dapat mengganggu kemampuan aktual dari seorang *auditor* untuk mempertahankan sikap independensi selama melaksanakan tugas audit, yaitu: (1) *auditor* harus memperhatikan rekomendasi dari manajemen perusahaan untuk melanjutkan tugas audit dari tahun ke tahun, dan (2) secara personal, keberlanjutan tugas audit menyebabkan anggota KAP menjadi semakin dekat dengan manajemen, hubungan yang semakin dekat ini mengakibatkan *auditor* lebih mengidentifikasi dirinya dengan kepentingan manajemen daripada kepentingan publik.

Penggunaan jasa akuntan publik oleh perusahaan tentunya menimbulkan adanya biaya, yang mana biaya ini digunakan untuk membayar jasa audit yang telah dilakukan oleh akuntan publik. Biaya ini dikenal dengan sebutan *fee audit* (biaya audit).

Tujuan audit secara umum untuk memperoleh keyakinan yang memadai bahwa laporan keuangan dinyatakan dalam nilai yang wajar dan disajikan sesuai dengan standar akuntansi keuangan yang berlaku. Memperoleh keyakinan yang memadai (*reasonable assurance*) tersebut maka *auditor* harus melakukan serangkaian proses pengumpulan bukti dan pengevaluasian bukti (Arens *et al.*, 2014). Semakin besar tingkat keyakinan yang ingin diperoleh *auditor* maka akan sangat tergantung dari seberapa banyak dan kompetennya bukti yang diperoleh Arens *et al.*, (2014). Sehingga hal ini akan berimplikasi pada besarnya *fee audit*.

Seorang *auditor* dalam menjalankan tugasnya akan menerima imbalan jasa atas pekerjaan yang telah dilakukannya. *Fee audit* atau imbalan jasa audit adalah imbalan yang diterima oleh akuntan publik dari entitas kliennya sehubungan dengan pemberian jasa audit. Menurut Gammal (2012) *fee audit* dapat diartikan sebagai biaya yang dibebankan oleh *auditor* atas proses audit yang diserahkan kepada perusahaan. Hal ini didasarkan pada waktu yang dibutuhkan untuk menyelesaikan proses audit, jumlah staf dan jenis audit. Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) menerbitkan Peraturan Pengurus Nomor 2 tahun 2016 tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan. Peraturan Pengurus No. 2 tahun 2016 (IAPI, 2016) menyatakan bahwa imbalan jasa yang terlalu rendah atau secara signifikan jauh lebih rendah dari yang dikenakan oleh *auditor* atau akuntan pendahulu atau diajukan oleh *auditor* atau akuntan lain, akan menimbulkan keraguan mengenai kemampuan dan kompetensi anggota dalam menerapkan standar teknis dan standar profesional yang berlaku. Menurut DeAngelo (1981), *fee audit* merupakan pendapatan yang besarnya bervariasi karena tergantung dari beberapa penugasan audit seperti kompleksitas perusahaan, ukuran perusahaan klien, dan ukuran KAP.

Abdillah, *et al.*, (2019) meneliti tentang *The effect of company characteristics and auditor characteristics to audit report lag*. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa komite audit memiliki pengaruh negatif yang signifikan terhadap keterlambatan laporan audit. Kondisi keuangan berpengaruh positif signifikan terhadap keterlambatan laporan audit. Kompleksitas akuntansi tidak mempengaruhi keterlambatan laporan audit. Profitabilitas berpengaruh negatif signifikan terhadap keterlambatan laporan audit. Reputasi *auditor* tidak berpengaruh pada keterlambatan laporan audit. Audit tenurial tidak berpengaruh pada keterlambatan laporan audit. Spesialisasi industri *auditor* tidak berpengaruh pada keterlambatan laporan audit.

**PENGARUH SPESIALISASI AUDITOR DAN TENURE AUDIT TERHADAP KUALITAS AUDIT  
DENGAN *FEE* AUDIT SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI  
(Studi pada Perusahaan Sektor Keuangan yang Terdaftar  
di Bursa Efek Indonesia Periode 2016-2018)**

Ali, *et al.* (2015) meneliti mengenai *audit tenure*, *audit specialization*, and *informasi asymmetry*. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa spesialisasi *auditor* memiliki pengaruh negatif terhadap informasi asimetri diukur berdasarkan pangsa pasar, pangsa portofolio, dan ukuran komposit. Hasilnya menunjukkan pengaruh kuat untuk indikator dan spesifikasi yang berkelanjutan untuk langkah-langkah spesialisasi. Pengurangan pencarian informasi pribadi diharapkan meningkatkan kualitas audit. Temuan untuk tenurial dengan pasar yang menganggap perubahan *auditor* sebagai resolusi oleh suatu perusahaan untuk memberikan informasi lebih relevan dan pengungkapan yang dapat diandalkan.

Rahmi, *et al.* (2019) meneliti pengaruh *audit tenure*, spesialisasi audit, ukuran perusahaan dan *auditor switching* terhadap kualitas audit. Hasil dari penelitian tersebut adalah *audit tenure*, spesialisasi audit, ukuran perusahaan dan *auditor switching* secara parsial tidak berpengaruh terhadap kualitas audit pada perusahaan manufaktur sektor konsumsi di Bursa Efek.

Prasmawaradana, *et al.* (2017) meneliti pengaruh *audit tenure*, *audit fee*, rotasi *auditor*, spesialisasi *auditor* dan umur publikasi pada kualitas audit. Hasil dari penelitian tersebut adalah *audit tenure* dapat memberi pengaruh negatif, *audit fee* dapat memberi pengaruh positif, umur publikasi, rotasi *auditor*, dan spesialisasi *auditor* tidak memberikan pengaruh pada kualitas audit.

Buchori, *et al.* (2019) meneliti pengaruh ukuran perusahaan klien, *audit tenure*, dan spesialisasi auditor terhadap kualitas audit. Hasil penelitian tersebut menunjukkan ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap kualitas audit, *audit tenure* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit, dan spesialisasi *auditor* berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Secara bersama-sama ukuran perusahaan *audit tenure*, dan spesialisasi *auditor* berpengaruh terhadap kualitas audit.

Kurniasih *et al.* (2014) meneliti pengaruh *fee audit*, *audit tenure* dan rotasi audit terhadap kualitas audit. Hasil dari penelitian tersebut adalah *fee audit* berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit. Variabel *audit tenure* berpengaruh signifikan negatif terhadap kualitas audit, dan variabel rotasi audit berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit.

Aisyah, *et al.* (2015) meneliti pengaruh *audit tenure* terhadap kualitas audit dengan *fee audit* sebagai variabel pemoderasi. Hasil dari penelitian tersebut dapat disimpulkan bahwa secara parsial *audit rotation* dan *audit tenure* terhadap kualitas audit dengan *fee audit* sebagai variabel pemoderasi berpengaruh positif dan signifikan. Pengaruh *audit rotation*, *audit tenure* dan *fee audit* secara simultan berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, pengaruh interaksi *audit rotation* dan *fee audit* serta interaksi antara *audit tenure* dan *fee audit* berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Setiawan dan Fitriany (2014) menyatakan bahwa *auditor* yang memiliki spesialisasi di suatu industri bertujuan untuk mencapai diferensiasi produk dan memberikan kualitas audit yang lebih tinggi. Kemampuan mereka untuk memberikan kualitas audit yang lebih tinggi berasal dari pengalaman mereka dalam melayani banyak klien dalam industri yang sama dan mempelajari praktik-praktik terbaik di suatu industri. Dalam *agency theory* dimana pihak *agent* sebagai pihak yang diberi tanggung jawab oleh pihak *principal* akan terdorong untuk melakukan berbagai hal untuk memberikan hasil pertanggungjawaban atau kualitas audit yang baik. Oleh karena itu, *auditor* dituntut untuk menguasai keahlian di bidang tertentu atau spesialisasi *auditor*. Dengan demikian *auditor* yang memiliki keahlian akan menghasilkan kualitas audit yang baik.

Auditor yang memiliki banyak klien dalam industri yang sama akan memiliki pengetahuan dan pemahaman yang lebih baik mengenai internal kontrol perusahaan, risiko bisnis perusahaan, dan risiko audit pada industri tersebut. Spesialisasi *auditor* dalam industri tertentu membuat *auditor* tersebut memiliki kemampuan dan pengetahuan yang memadai dibanding dengan *auditor* yang tidak memiliki spesialisasi (Setiawan, 2014). Berdasarkan uraian tersebut maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

**H<sub>1</sub>: Spesialisasi Auditor berpengaruh positif terhadap Kualitas Audit.**

Menurut Giri (2010) *audit tenure* yang panjang akan berpengaruh signifikan meningkatkan kualitas audit. Temuan ini mendukung argumen yang mengatakan bahwa semakin lama suatu KAP berikatan dengan klien tertentu, maka KAP tersebut akan memiliki pengetahuan dan pengalaman untuk merancang prosedur audit yang baik dan benar pengetahuan yang dimiliki KAP malah akan membuat *auditor* akan semakin teliti.

Dalam *agency theory* dijelaskan bahwa dapat terjadi keadaan dimana salah satu pihak memiliki lebih banyak informasi sehingga menimbulkan kondisi asimetri informasi. Pihak *agent* yang memiliki lebih banyak informasi daripada *principal* dikhawatirkan akan mengurangi independensi yang dimiliki *auditor* sehingga *auditor* akan cenderung berpihak kepada agen. Hubungan ini akan menimbulkan asimetri informasi. Semakin lama *auditor* berhubungan dengan *agent* maka independensi yang dimilikinya akan semakin menurun. Lamanya hubungan antara *agent* dan *auditor* menjadi sebuah indikasi bahwa sikap independensi *auditor* yang sesungguhnya menjadi sangat sulit untuk diterapkan karena adanya kepentingan terhadap klien. Permana (2012) menyatakan bahwa jika *tenure audit* terlampaui panjang bisa menyebabkan turunnya independensi dan objektivitas akibat keakraban berlebihan antara kedua pihak. Semakin lama perikatan juga membuat *auditor* semakin percaya dengan klien sehingga tidak mengembangkan strategi prosedur audit yang digunakan. Dampaknya penurunan kualitas audit (Ardianingsih, 2014). Berdasarkan uraian tersebut maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

**H<sub>2</sub>: *Tenure audit* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.**

Kebutuhan mengenai *auditor* spesialis sangat banyak. Auditor yang memiliki spesialisasi dianggap dapat mendeteksi kesalahan lebih baik, cepat, dan efisien. Klien juga menerima informasi yang relevan, akurat dan andal dari laporan keuangan diaudit. Oleh karena itu, jasa *auditor* spesialis banyak digunakan untuk mengaudit laporan perusahaan klien. Semakin sering *auditor* mengaudit suatu perusahaan diharapkan semakin bertambah kemampuan dan pengalaman yang dimiliki *auditor* sehingga dianggap mampu menghasilkan kualitas audit yang baik. Auditor spesialis industri tertentu memiliki kualitas lebih bagus daripada yang tidak memiliki spesialisasi (Novianti, 2012). Pemberian *fee* yang banyak kepada *auditor* memang terbukti membuat *auditor* semakin rajin dan meningkatkan kinerjanya dalam bertugas, sehingga nantinya dapat menyelesaikan pekerjaan sesuai prosedur dan menghasilkan kualitas terbaik (Gusti, 2017). Berdasarkan uraian tersebut maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

**H<sub>3</sub>: Spesialisasi *auditor* berpengaruh terhadap kualitas audit dengan *fee audit* sebagai variabel pemoderasi.**

Mgbame, *et al.* (2012) dalam penelitian yang dilakukan di Nigeria membuktikan secara empiris bahwa adanya hubungan negatif antara masa perikatan (*audit tenure*) dengan kualitas audit. Jadi, untuk masa perikatan audit yang berhubungan dengan hasil audit yang berkualitas masih diperdebatkan sebagai temuan yang dapat menunjukkan pengaruhnya terhadap kualitas audit.

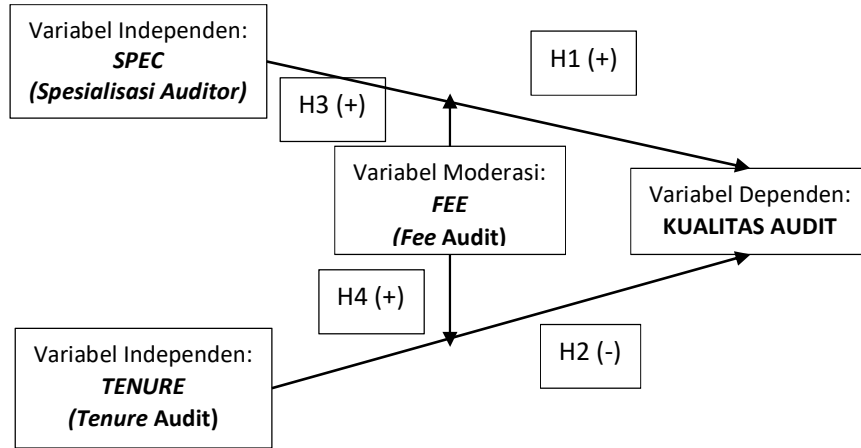
Sebuah keterikatan selalu dilandasi oleh kontrak, hal itu sesuai dengan *agency theory*. Kelembagaan antara manajemen dengan *auditor* juga terkait dengan kontrak yaitu *fee* yang diberikan. Penawaran yang tidak sesuai dengan yang diinginkan oleh manajemen akan membuat manajemen untuk memilih *auditor* lain, tetapi jika penawaran yang ditawarkan oleh *auditor* sesuai dengan kemampuan dan keinginan manajemen maka akan menjadi sebuah ikatan yang baik. Ikatan yang baik tersebut akan menimbulkan suatu hubungan yang bersifat emosional jika terikat secara terus menerus dan akan mempengaruhi kualitas audit. Kualitas audit dapat ditingkatkan jika *tenure audit* dapat berjalan sesuai dengan yang ditetapkan oleh pemerintah karena dalam jangka waktu 3 tahun *auditor* baru dapat memahami spesifikasi bisnis klien. Sebaliknya jika *auditor* hanya memeriksa perusahaan dalam waktu 1 tahun maka *auditor* tersebut dianggap belum dapat memahami spesifikasi bisnis klien yang kompleks sehingga hasil audit tidak berkualitas. Auditor dengan *fee audit* yang tinggi memiliki penguasaan kompetensi di bidang akuntansi dan keuangan pasti memahami seluk beluk perusahaan dan proses audit tetapi juga membutuhkan waktu untuk itu sehingga membutuhkan waktu periode selanjutnya agar laporan audit lebih berkualitas. Dwiyani *et al.* (2014) menemukan bahwa semakin tinggi *fee audit* yang diberikan klien, semakin luas pula prosedur audit yang akan dilakukan *auditor* maka kualitas audit yang dihasilkan pun akan tinggi. Berdasarkan uraian tersebut maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

**H<sub>4</sub>: *Tenure audit* berpengaruh terhadap kualitas audit dengan *fee audit* sebagai variabel pemoderasi.**

Kemudian untuk dapat memudahkan dalam memahami penelitian ini, peneliti menyusun model penelitian yang disajikan pada gambar berikut:

**PENGARUH SPESIALISASI AUDITOR DAN TENURE AUDIT TERHADAP KUALITAS AUDIT  
DENGAN *FEE* AUDIT SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI  
(Studi pada Perusahaan Sektor Keuangan yang Terdaftar  
di Bursa Efek Indonesia Periode 2016-2018)**

**Gambar 1  
Model Penelitian**



**METODE PENELITIAN**

Populasi dari penelitian ini adalah seluruh perusahaan sektor keuangan yang terdaftar di BEI pada tahun 2016-2018. Sektor keuangan dipilih berdasarkan pada penelitian-penelitian terdahulu mengenai kualitas audit yang mengecualikan sektor keuangan dikarenakan sektor tersebut memiliki peraturan tersendiri. Perusahaan sektor keuangan terdiri dari empat sub-sektor, yakni sub-sektor perbankan, asuransi, pembiayaan, serta sub-sektor perusahaan efek. Perusahaan sektor keuangan yang terdaftar di BEI berjumlah 86 perusahaan, dengan rincian 43 perusahaan perbankan, 14 perusahaan sektor asuransi, 12 perusahaan efek dan 17 perusahaan pembiayaan. Pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan metode *purposive sampling*. *Purposive sampling* diambil oleh peneliti, apabila peneliti memiliki alasan-alasan khusus tertentu berkenaan dengan sampel yang akan diambil (Setyosari, 2010:172). Sehingga karakteristik sampel yang dibutuhkan untuk mendukung hasil penelitian adalah: (1) Perusahaan sektor keuangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2016-2018, (2) Perusahaan sektor keuangan yang mengungkapkan *fee audit* dalam laporan tahunan selama periode 2016-2018, (3) Perusahaan sektor keuangan yang laporan keuangannya dinyatakan dalam Rupiah (Rp).

Setyosari (2010:118) menyatakan setelah variabel-variabel itu diidentifikasi dan diklasifikasikan, pekerjaan peneliti berikutnya adalah mendefinisikan variabel-variabel itu yang lebih operasional artinya batasan yang memiliki sifat memudahkan peneliti untuk melakukan pengamatan (observasi) terhadap data yang dikumpulkan berdasarkan jenis variabel tersebut. Operasionalisasi variabel yang akan digunakan dalam penelitian ini akan disajikan dalam tabel berikut:

**Tabel 3.2  
Operasionalisasi Variabel**

Variabel	Konsep/Dimensi	Indikator	Skala
<b>Variabel independen: <i>SPEC</i> (Spesialisasi Auditor)</b>	Spesialisasi <i>auditor</i> merupakan dimensi dari kualitas audit karena pemahaman <i>auditor</i> tentang industri merupakan salah satu bagian dari keahlian <i>auditor</i> . Menurut Yuyetta, <i>et al.</i> (2019)	Dihitung dengan variabel <i>dummy</i> . Angka 1 akan diberi untuk <i>auditor</i> spesialis dan angka 0 untuk <i>auditor</i> yang tidak spesialis. Suatu KAP dikatakan spesialis jika KAP tersebut menguasai 30% <i>market share</i> . menurut Yuyetta, <i>et al.</i> (2019)	<b>Nominal</b>



Variabel	Konsep/Dimensi	Indikator	Skala
<b>TENURE (Tenure Audit)</b>	<i>Tenure</i> adalah masa perikatan audit antara KAP dan klien terkait jasa audit yang telah disepakati sebelumnya. <i>Tenure</i> biasanya dikaitkan dengan pengaruhnya terhadap independensi <i>auditor</i> . (Panjaitan, 2014).	Tahun pertama perikatan dimulai dengan angka 1 dan ditambah dengan satu untuk tahun-tahun berikutnya. (Panjaitan, 2014).	<b>Nominal</b>
<b>Variabel dependen: KUALITAS AUDIT</b>	Proses pemeriksaan sistematis sistem mutu yang dilakukan oleh <i>auditor</i> mutu internal atau eksternal atau tim audit. Himawan, <i>et al.</i> (2010)	Kualitas audit diukur menggunakan <i>discretionary accruals</i> diawali dengan mengukur <i>total accrual</i> , yaitu: $TA_{it} = NI_{it} - CFO_{it}$ (Anas, <i>et al.</i> , 2018)	<b>Rasio</b>
<b>Variabel Moderasi: FEE (Fee Audit)</b>	<i>Fee audit</i> adalah sebutan lain untuk biaya audit yang dibutuhkan oleh pihak independen dalam melaksanakan tindakan (Sukaniasih <i>et al.</i> , 2016).	Logaritma natural dari <i>fee audit</i> . Dengan rumus sebagai berikut: $\ln FEE = \text{°log } FEE.$ (Sukaniasih <i>et al.</i> , 2016).	<b>Rasio</b>

Data yang telah dikumpulkan akan dianalisis melalui beberapa tahap. Data akan dianalisis dengan statistik deskriptif dan pengujian hipotesis. Analisis statistik deskriptif terdiri dari rata-rata (*mean*), standar deviasi, nilai maksimum dan nilai minimum setiap variabel yang digunakan. *Mean* digunakan untuk memberikan besar rata-rata populasi yang diperkirakan dari sampel. Standar deviasi digunakan untuk menilai dispersi rata-rata dari sampel. Sementara maksimum dan minimum digunakan untuk melihat besaran maksimum dan minimum dari suatu populasi. Hal ini perlu dilakukan untuk dapat melihat gambaran keseluruhan dari sampel yang berhasil dikumpulkan dan memenuhi syarat untuk dijadikan sampel penelitian.

Persamaan regresi linier berganda dihitung untuk mencari hubungan dan pengaruh variabel bebas terhadap variabel tergantung (Dewi, 2008). Analisis ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh positif maupun negatif dari variabel dependen dan variabel independen. Adapun persamaan umum dari regresi linear berganda adalah sebagai berikut:

$$KUALITAS\ AUDIT_{it} = a + b_1 SPEC_{it} + b_2 TENURE_{it} + b_3 FEE_{it} + e$$

Keterangan:

KUALITAS AUDIT : Besarnya *kualitas audit* pada perusahaan *i* pada tahun ke *t*

*SPEC* : 1 jika *auditor* spesialis dan 0 untuk *auditor* yang tidak spesialis

*TENURE* : 1 tahun pertama perikatan dimulai dan ditambahkan dengan 1 untuk tahun berikutnya

*FEE* : besarnya *fee audit* perusahaan *i* pada tahun ke *t*

*a* : konstanta

*b* : koefisien regresi dari variabel bebas

*e* : *error*

Liana (2009) menyatakan *moderated regression analysis* (MRA) atau uji interaksi merupakan aplikasi khusus regresi berganda linear di mana dalam persamaan regresinya mengandung unsur interaksi (perkalian dua atau lebih variabel independen) dengan rumus persamaan sebagai berikut:

$$KUALITAS\ AUDIT_{it} = a + \beta_1 SPEC + \beta_2 TENURE + \beta_3 LnFEE + \beta_4 SPEC * LnFEE + \beta_5 TENURE * LnFEE + \varepsilon$$

Keterangan:

KUALITAS AUDIT : Kualitas audit

**PENGARUH SPESIALISASI AUDITOR DAN TENURE AUDIT TERHADAP KUALITAS AUDIT  
DENGAN *FEE* AUDIT SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI  
(Studi pada Perusahaan Sektor Keuangan yang Terdaftar  
di Bursa Efek Indonesia Periode 2016-2018)**

$\alpha$	: Konstanta
$\beta$	: Koefisien regresi
<i>SPEC</i>	: Spesialisasi auditor
<i>TENURE</i>	: <i>Tenure audit</i>
<i>LN<i>FEE</i></i>	: Logaritma natural dari <i>fee audit</i>
<i>SPEC * Ln<i>FEE</i></i>	: Interaksi spesialisasi <i>auditor</i> dengan <i>fee audit</i>
<i>TENURE * Ln<i>FEE</i></i>	: Interaksi audit <i>tenure</i> dengan <i>fee audit</i>
$\varepsilon$	: Residual

Dalam uji *MRA* ini, hipotesis moderasi diterima jika variabel moderasi *fee audit* mempunyai pengaruh memperlemah/memperkuat terhadap pengaruh spesialisasi *auditor* dan *tenure audit* terhadap kualitas audit. Tingkat signifikansi yang digunakan dalam penelitian ini sebesar = 0.05 pada penelitian ini digunakan uji dua pihak.

### HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Analisis deskriptif memberikan gambaran atau deskripsi suatu data yang dilihat dari nilai minimum, maksimum, rata – rata (*mean*), standar deviasi dari masing – masing variabel penelitian. Hasil analisis deskriptif dengan menggunakan SPSS dari variabel – variabel penelitian adalah sebagai berikut:

**Tabel 4.1**  
**Statistik Deskriptif Variabel Penelitian**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
KUALITAS <i>AUDIT</i>	75	.0047	.1016	.028433	.0175731
<i>SPEC</i>	75	0	1	.56	.500
<i>TENURE</i>	75	1	3	1.80	.805
<i>FEE</i>	75	200000000.0	15037000000.0	2273422186.667	2928215830.1203
Valid N (listwise)	75				

Tabel 4.1 di atas menggambarkan deskripsi variabel penelitian yang digunakan untuk seluruh sampel perusahaan sektor keuangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Minimum adalah nilai terkecil dari suatu rangkaian pengamatan, maksimum adalah nilai terbesar dari suatu rangkaian pengamatan, *mean* (rata-rata) adalah hasil penjumlahan nilai seluruh data dibagi dengan banyaknya data, sementara standar deviasi adalah akar dari jumlah kuadrat dari selisih nilai data dengan rata-rata dibagi dengan banyaknya data (Ghozali, 2018:19). Standar deviasi merupakan ukuran penyebaran yang memberikan informasi sebagaimana data menyebar. Nilai ukuran penyebaran yang besar menunjukkan bahwa data sangat beragam/bervariasi, sedangkan ukuran penyebaran yang kecil menunjukkan bahwa data lebih kompak atau homogen.

Jumlah data statistik yang digunakan dalam penelitian ini sebesar (N) 75 data statistik yang diambil dari laporan tahunan perusahaan. Variabel dependen penelitian ini adalah KUALITAS AUDIT. Berdasarkan hasil perhitungan statistik deskriptif diketahui bahwa KUALITAS AUDIT dalam penelitian diprosikan dengan besaran *discretionary accruals*. Hasil uji statistik deskriptif menunjukkan bahwa variabel KUALITAS AUDIT memiliki nilai minimum sebesar 0,004 dengan nilai maksimum sebesar 0,101. Dimana nilai minimum itu dimiliki oleh PT. Trimegah Securities Tbk. tahun 2018 dan nilai maksimum dimiliki oleh PT. Bank Maspion Indonesia Tbk. tahun 2017. Nilai rata – rata kualitas audit sebesar 0,028 dengan standar deviasi sebesar 0,017. Hal ini dapat diindikasikan bahwa nilai kualitas audit yang rendah mengindikasikan terdapat praktek *discretionary accruals* dengan cara menurunkan laba. Sedangkan nilai kualitas audit yang tinggi mengindikasikan terdapat praktek *discretionary accruals* dengan cara menaikkan laba.

Variabel independen penelitian ini adalah *SPEC* (spesialisasi *auditor*) dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan variabel *dummy*. Jika suatu KAP tertentu menguasai 30% market share maka diberikan nilai 1 (spesialis) dan 0 jika tidak. Hasil uji statistik deskriptif menunjukan bahwa variabel *SPEC* memiliki nilai minimum sebesar 0 dengan nilai maksimum sebesar 1. Nilai rata -rata

spesialisasi *auditor* sebesar 0,560 dengan standar deviasi sebesar 0,500. Hal tersebut mengindikasikan 56% perusahaan dari sampel diaudit oleh *auditor* spesialis, kemudian sisanya 44% perusahaan diaudit oleh *auditor* non-spesialis.

Variabel independen kedua penelitian ini adalah *TENURE* (tenur audit) yang diukur dengan cara menghitung jumlah tahun perikatan dimana *auditor* dari KAP yang sama melakukan perikatan audit terhadap *auditee*, tahun pertama perikatan dimulai dengan angka 1 dan ditambah dengan satu untuk tahun-tahun berikutnya. Hasil uji statistik deskriptif menunjukkan bahwa variabel *TENURE* memiliki nilai minimum sebesar 1 dengan nilai maksimum sebesar 3. Nilai rerata *tenure* audit sebesar 1,8 dengan standar deviasi sebesar 0,805. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan yang melakukan perikatan audit terhadap *auditee* sebanyak 18% sedangkan sisanya 82% perusahaan tidak melakukan perikatan audit terhadap *auditee*.

Variabel moderasi pada penelitian ini adalah *FEE* (fee audit) dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan logaritma natural dari data atas akun *professional fees*. Hasil uji statistik deskriptif menunjukkan bahwa variabel *FEE* memiliki nilai minimum sebesar 200.000.000 dengan nilai maksimum sebesar 15.037.000.000. Dimana nilai minimum itu dimiliki oleh PT. Maskapai Reasuransi Indonesia Tbk. tahun 2016 dan nilai maksimum dimiliki oleh PT. Bank CIMB Niaga Tbk. tahun 2018. Nilai rerata *FEE* sebesar 2.273.422.186 dengan standar deviasi sebesar 2.928.215.830. Hal ini dapat diindikasikan bahwa penetapan *fee audit* Kantor Akuntan Publik di perusahaan sektor keuangan baik, yang artinya bahwa *auditor* yang bekerja pada KAP di perusahaan sektor keuangan beranggapan bahwa *fee audit* yang diberikan sesuai dengan risiko penugasan serta kompleksitas jasa yang diberikan.

Uji asumsi klasik dilakukan untuk memenuhi syarat analisis regresi linier. Ada beberapa asumsi yang harus terpenuhi agar kesimpulan dari hasil pengujian tidak bias, diantaranya adalah uji normalitas, uji multikolonieritas (untuk regresi linier berganda), autokorelasi dan uji heteroskedastisitas.

Hasil uji normalitas pada tabel 4.2 di atas menunjukkan nilai *asympt. sig. (2-tailed)* sebesar 0,832 di mana nilai signifikansi lebih besar dari 0,05. Hal ini menunjukkan bahwa model regresi berdistribusi normal dan memenuhi asumsi normalitas karena tingkat signifikansi melebihi  $\alpha = 0,05$ . Untuk memastikan bahwa model regresi yang digunakan telah terdistribusi dengan normal, penulis menguji normalitas dengan pendekatan grafik *normal P-P of regression standardized residual*. Hasil pengujian menunjukkan bahwa titik-titik tersebar mengikuti garis diagonal. Sehingga dapat disimpulkan bahwa data telah terdistribusi dengan normal.

Uji multikolinearitas diperlukan untuk mengetahui ada tidaknya variabel independen yang memiliki kemiripan antar variabel independen dalam suatu model. Jika nilai *VIF* yang dihasilkan diantara 1-10 dan nilai *tolerance* lebih dari 0,1 maka tidak terjadi multikolonieritas. Berdasarkan hasil pengujian statistik menunjukkan bahwa ke empat variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini memiliki *tolerance value*  $> 0,10$  dan *VIF*  $< 10$ . Sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak ada multikolonieritas antar variabel independen dalam model regresi.

Heteroskedastisitas menguji terjadinya perbedaan varian residual suatu periode pengamatan ke periode pengamatan yang lain. Model regresi yang baik adalah yang homoskedastisitas atau tidak terjadi heteroskedastisitas. Cara memprediksi ada tidaknya heteroskedastisitas pada suatu model dapat dilihat dengan pola gambar *scatterplot*, regresi yang tidak terjadi heteroskedastisitas jika titik-titik data menyebar di atas dan di bawah atau disekitar angka 0, penyebaran titik-titik data tidak berpola. Hasil uji heteroskedastisitas menunjukkan bahwa titik-titik tersebar di atas dan di bawah angka nol. Titik-titik menyebar dan tidak membentuk pola tertentu yang teratur sehingga dapat disimpulkan bahwa dalam model regresi tidak terjadi heteroskedastisitas.

Menguji autokorelasi dalam suatu model bertujuan untuk mengetahui ada tidaknya korelasi antara variabel pengganggu pada periode tertentu dengan periode sebelumnya. Mendeteksi autokorelasi dengan menggunakan nilai *Durbin Watson*, data yang baik tidak terjadi autokorelasi. Diperoleh nilai *Durbin-Watson* sebesar 1,514 bahwa nilai *Durbin-Watson* berada diantara nilai -2 sampai 2 yang menunjukkan artinya bebas autokorelasi.

Analisis regresi berganda digunakan untuk memprediksi nilai variabel dependen KUALITAS AUDIT, nilai variabel independen yang terdiri dari *SPEC* dan *TENURE*, dan nilai variabel moderasi *FEE*. Selain itu, analisis regresi berganda juga digunakan untuk mengetahui nilai t-hitung dan

**PENGARUH SPESIALISASI AUDITOR DAN TENURE AUDIT TERHADAP KUALITAS AUDIT  
DENGAN *FEE* AUDIT SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI  
(Studi pada Perusahaan Sektor Keuangan yang Terdaftar  
di Bursa Efek Indonesia Periode 2016-2018)**

signifikansi dari setiap variabel guna dapat melakukan pengujian hipotesis dalam penelitian ini terbukti dapat diterima atau ditolak menurut kriteria pengujian yang berlaku. Hasil analisis regresi berganda disajikan pada tabel berikut:

**Tabel 4.3  
Hasil Analisis Regresi Berganda**

<b>Coefficients<sup>a</sup></b>					
Model	Unstandardized		Standardized	t	Sig.
	Coefficients		Coefficients		
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	.823	2.051		.401	.690
1 <i>SPEC</i>	-.101	.158	-.086	-.642	.523
<i>TENURE</i>	-.640	.214	-.496	-2.992	.004
<i>FEE</i>	-.200	.096	-.381	-2.079	.041

a. Dependent Variable: KUALITAS *AUDIT*

Berdasarkan hasil pengujian regresi berganda pada tabel 4.7 di atas maka dapat dibentuk sebuah persamaan sebagai berikut:

$$\text{Kualitas Audit} = 0,823 \alpha - 0,101 \text{ *SPEC* } - 0,640 \text{ *TENURE* } - 0,200 \text{ *FEE* } + 2,051 \varepsilon$$

Dari hasil tabel 4.7 di atas, dapat dijelaskan bahwa nilai konstanta sebesar 0,823 menunjukkan bahwa variabel *SPEC*, *TENURE*, dan *FEE* dianggap konstan maka variabel dependen KUALITAS *AUDIT* akan sebesar 0,823. Nilai koefisien variabel *SPEC* bernilai negatif sebesar -0,101 dan nilai signifikansi sebesar 0,523. Hal ini menunjukkan bahwa apabila variabel independen lainnya tetap, maka setiap kenaikan satu satuan variabel *SPEC* akan menurunkan nilai KUALITAS *AUDIT* sebesar -0,101 dengan asumsi variabel lain bernilai tetap. Nilai koefisien variabel *TENURE* bernilai negatif sebesar -0,640 dan nilai signifikansi sebesar 0,004. Hal ini menunjukkan bahwa apabila variabel independen lainnya tetap, maka setiap kenaikan satu satuan variabel *TENURE* akan menurunkan nilai KUALITAS *AUDIT* sebesar -0,640 dengan asumsi variabel lain bernilai tetap.

Nilai koefisien variabel moderasi *FEE* bernilai negatif sebesar -0,200 dan nilai signifikansi sebesar 0,041. Hal ini menunjukkan bahwa apabila variabel independen lainnya tetap, maka setiap kenaikan satu satuan variabel moderasi *FEE* akan menurunkan nilai KUALITAS *AUDIT* sebesar -0,200 demikian juga sebaliknya.

Pengujian hipotesis menggunakan uji t (uji parsial). Uji t digunakan untuk mengetahui apakah terdapat pengaruh dari variabel bebas terhadap variabel tetapnya secara individu. Hipotesis penelitian yang akan diuji terdiri dari hipotesis pertama ( $H_1$ ), hipotesis kedua ( $H_2$ ), hipotesis ketiga ( $H_3$ ) dan hipotesis keempat ( $H_4$ ) yang dijelaskan berikut ini:

**a. Uji Hipotesis Pertama ( $H_1$ )**

Berdasarkan hasil uji statistik F diketahui  $F_{hitung}$  sebesar 3,270 dan nilai signifikan sebesar 0,026. Jika nilai signifikansi ( $0,02 < \alpha (0,05)$ ), maka dapat disimpulkan kombinasi variabel bebas yang terdiri dari *SPEC* dan *TENURE* secara bersama – sama mempengaruhi KUALITAS *AUDIT* dengan *FEE* sebagai variabel moderasi. Hasil ini menunjukkan bahwa model berada dalam kategori baik dan lulus persyaratan uji *goodness of fit* (Ghozali, 2018:97). Sedangkan hasil statistik t menunjukkan variabel *SPEC* mempunyai arah koefisien positif sebesar 3,266 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,113 lebih besar dari 0,05 dengan  $t_{statistik}$  sebesar 1,577 dan  $t_{tabel}$  sebesar 1,666 yang berarti  $t_{hitung} < t_{tabel}$ . Hal tersebut menunjukkan bahwa variabel spesialisasi *auditor* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Dengan demikian berdasarkan uji statistik t dapat dikatakan  **$H_1$  ditolak**.

Hasil penelitian ini menunjukkan bukti empiris bahwa tidak ada perbedaan kualitas antara perusahaan yang diaudit oleh KAP yang spesialis dengan perusahaan yang tidak diaudit oleh KAP yang spesialis. *Agency theory* mengasumsikan bahwa manusia itu *self interest* maka diperlukan pihak ketiga yang independen yang menjadi mediator antara pemegang saham dan agen, dalam hal ini

*auditor* (Ningsaptiti, 2010). Untuk mengatasi *agency problem* maka dalam hubungan keagenan diperlukan *auditor* yang berkredibilitas yang benar-benar mengetahui kondisi perusahaan yaitu *auditor* spesialis.

Hasil penelitian yang menunjukkan bahwa spesialisasi *auditor* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, merupakan akibat dari adanya peraturan yang mewajibkan untuk rotasi audit pada setiap KAP yang dapat memberikan peluang untuk melakukan pengauditan pada berbagai sektor perusahaan dengan jenis industri yang berbeda-beda. Hal ini dapat memberikan pengalaman KAP pada berbagai industri, sehingga hasil tersebut menunjukkan bahwa tidak ada perbedaan kualitas audit yang dihasilkan oleh *auditor* spesialis maupun non-spesialis. Hal tersebut didukung hasil penelitian yang dilakukan oleh Wahyuni & Fitriany (2012). Hasil penelitian tersebut menemukan bahwa tidak ditemukan pengaruh spesialisasi *auditor* terhadap kualitas audit setelah adanya regulasi rotasi KAP. Ditemukan pula adanya perubahan arah negatif menjadi positif terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa adanya aturan yang mewajibkan regulasi rotasi KAP yang bersifat *mandatory* mampu memberikan perubahan pengaruh negatif spesialisasi *auditor* menjadi pengaruh positif terhadap kualitas audit. yang artinya adalah jika perusahaan diaudit oleh spesialisasi *auditor* maka akrual diskresioner semakin menurun yang berarti adanya peningkatan kualitas audit.

#### b. Uji Hipotesis Kedua ( $H_2$ )

Berdasarkan pengolahan data yang diperoleh, hasil pengujian variabel *TENURE* terhadap KUALITAS AUDIT, dapat diketahui bahwa hasil uji koefisien determinasi menunjukkan bahwa nilai *adjusted R<sup>2</sup>* sebesar 0,084. Hal ini menunjukkan bahwa variabel terikat kualitas audit dapat dijelaskan oleh variabel bebas yaitu *SPEC* dan *TENURE* sebesar 8,4 %. Sedangkan 91,6 % variabel KUALITAS AUDIT dapat dijelaskan oleh variabel lain diluar model yang diteliti.

Berdasarkan hasil uji statistik F diketahui  $F_{hitung}$  sebesar 3,270 dan nilai signifikan sebesar 0,026. Jika nilai signifikansi  $(0,02) < \alpha (0,05)$ , maka dapat disimpulkan kombinasi variabel bebas yang terdiri dari *SPEC* dan *TENURE* secara bersama – sama mempengaruhi kualitas audit dengan *FEE* sebagai variabel moderasi. Hasil ini menunjukkan bahwa model berada dalam kategori baik dan lulus persyaratan uji *goodness of fit* (Ghozali, 2018:97). Sedangkan hasil uji statistik t menunjukkan variabel *TENURE* memiliki arah koefisien positif 13,447 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,002 lebih kecil dari 0,05 dan memiliki nilai  $t_{statistik}$  sebesar 3,268 dan  $t_{tabel}$  sebesar 1,666 yang berarti  $t_{hitung} > t_{tabel}$ . Hal tersebut menunjukkan bahwa variabel *tenure audit* berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Dengan demikian berdasarkan uji statistik t dapat dikatakan  **$H_2$  ditolak**.

Hasil penelitian ini memberikan bukti empiris bahwa adanya hubungan antara *auditor* dengan klien dalam jangka waktu panjang yang cukup lama dapat meningkatkan kualitas audit. Wibowo (2009) memandang hubungan antara *agent* dan *principal* dalam kerangka hubungan keagenan. Dalam hubungan keagenan, Dalam hubungan keagenan, terjadi kontrak antara kedua belah pihak. Kontrak tersebut mengharuskan *agent* memberikan jasa kepada *principal*. Pendelegasian wewenang dari *principal* kepada *agent* membuatnya memiliki hak untuk melakukan pengambilan keputusan bisnis bagi kepentingan *principal*. Manajemen memilih dan menunjuk *auditor* untuk melakukan pemeriksaan bagi kepentingan *principal*, selain itu manajemen juga yang menanggung jasa audit. Masalah kelembagaan *auditor* tersebut dapat menimbulkan ketergantungan *auditor* kepada kliennya. Hal ini sesuai dengan asumsi sifat manusia yang dinyatakan oleh Eisenhardt (1989) bahwa manusia selalu menghindari risiko (*risk averse*).

#### c. Uji Hipotesis Ketiga ( $H_3$ )

Berdasarkan pengolahan data yang diperoleh, dapat diketahui bahwa hasil uji koefisien determinasi menunjukkan bahwa nilai *adjusted R<sup>2</sup>* sebesar 0,084. Hal ini menunjukkan bahwa variabel terikat KUALITAS AUDIT dapat dijelaskan oleh variabel bebas yaitu *SPEC* dan *TENURE* sebesar 8,4 %. Sedangkan 91,6 % variabel KUALITAS AUDIT dapat dijelaskan oleh variabel lain diluar model yang diteliti.

Berdasarkan hasil uji statistik F diketahui  $F_{hitung}$  sebesar 3,270 dan nilai signifikan sebesar 0,026. Jika nilai signifikansi  $(0,02) < \alpha (0,05)$ , maka dapat disimpulkan kombinasi variabel bebas yang terdiri dari *SPEC* dan *TENURE* secara bersama–sama mempengaruhi kualitas audit dengan *FEE* sebagai variabel moderasi. Hasil ini menunjukkan bahwa model berada dalam kategori baik dan lulus persyaratan uji *goodness of fit* (Ghozali, 2018:97).

**PENGARUH SPESIALISASI AUDITOR DAN TENURE AUDIT TERHADAP KUALITAS AUDIT  
DENGAN FEE AUDIT SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI  
(Studi pada Perusahaan Sektor Keuangan yang Terdaftar  
di Bursa Efek Indonesia Periode 2016-2018)**

Sedangkan berdasarkan pengolahan data MRA yang dihitung dengan mengalikan *SPEC* dan *FEE* memiliki arah koefisien negatif -0,162 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,103 lebih besar dari 0,05 dengan  $t_{\text{statistik}}$  sebesar -1,651 dan  $t_{\text{tabel}}$  sebesar 1,666 yang berarti  $t_{\text{hitung}} < t_{\text{tabel}}$ . *Fee audit* tidak dapat memoderasi hubungan antara spesialisasi *auditor* dengan kualitas audit. Dengan demikian berdasarkan uji statistik t dapat dikatakan **H<sub>3</sub> ditolak**.

Hasil penelitian ini memberikan bukti empiris bahwa *fee audit* tidak dapat memoderasi hubungan antara spesialisasi *auditor* terhadap kualitas audit. 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 spesialisasi *auditor* terhadap kualitas audit. Hal ini sejalan dengan *agency theory* yang menjelaskan bahwa *fee audit* merupakan salah satu bentuk dari *monitoring cost* yang dikeluarkan oleh *principal* untuk membatasi manajemen dan juga bentuk imbalan kepada *auditor* yang telah mengaudit laporan keuangan yang telah dihasilkan.

**d. Uji Hipotesis Keempat (H<sub>4</sub>)**

Berdasarkan pengolahan data yang diperoleh, dapat diketahui bahwa hasil uji koefisien determinasi menunjukkan bahwa nilai *adjusted R<sup>2</sup>* sebesar 0,084. Hal ini menunjukkan bahwa variabel terikat KUALITAS AUDIT dapat dijelaskan oleh variabel bebas yaitu *SPEC* dan *TENURE* sebesar 8,4 %. Sedangkan 91,6 % variabel KUALITAS AUDIT dapat dijelaskan oleh variabel lain diluar model yang diteliti.

Berdasarkan hasil uji statistik F diketahui  $F_{\text{hitung}}$  sebesar 3,270 dan nilai signifikan sebesar 0,026. Jika nilai signifikansi (0,02) < alpha (0,05), maka dapat disimpulkan kombinasi variabel bebas yang terdiri dari *SPEC* dan *TENURE* secara bersama – sama mempengaruhi KUALITAS AUDIT dengan *FEE* sebagai variabel moderasi. Hasil ini menunjukkan bahwa model berada dalam kategori baik dan lulus persyaratan uji *goodness of fit* (Ghozali, 2018:97).

Sedangkan berdasarkan analisis MRA dengan mengalikan *TENURE* dan *FEE* diperoleh arah koefisien koefisien negatif -0,698 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,001 lebih kecil dari 0,05 dengan  $t_{\text{statistik}}$  sebesar -3,375 dan  $t_{\text{tabel}}$  sebesar 1,666 yang berarti  $t_{\text{hitung}} > t_{\text{tabel}}$ . Dengan demikian *fee audit* dapat memoderasi hubungan antara *tenure audit* dengan kualitas audit. Dengan demikian berdasarkan uji statistik t dapat dikatakan **H<sub>4</sub> diterima**.

Hasil penelitian ini memberikan bukti empiris bahwa *FEE* berpengaruh signifikan terhadap hubungan *TENURE* terhadap KUALITAS AUDIT. Pengaruh signifikan tersebut menunjukkan bahwa *fee audit* memperkuat hubungan antara *tenure audit* terhadap kualitas audit, hal ini menunjukkan bahwa *fee audit* merupakan variabel pemoderasi. Sebuah keterikatan selalu dilandasi oleh kontrak, hal itu sesuai dengan *agency theory*. Kelembagaan antara manajemen dengan *auditor* juga terkait dengan kontrak yaitu *fee audit* yang diberikan. Penawaran yang tidak sesuai dengan yang diinginkan oleh manajemen akan membuat manajemen untuk memilih *auditor* lain, tetapi jika penawaran yang ditawarkan oleh *auditor* sesuai dengan kemampuan dan keinginan manajemen maka akan menjadi sebuah ikatan yang baik. Giri (2010) menyatakan bahwa *tenure audit* yang panjang akan menurunkan kualitas audit. Hasil tersebut dapat dijadikan acuan bahwa untuk meningkatkan kualitas audit, maka *audit tenure* harus diperpendek. *Auditor* dengan *fee audit* yang tinggi memiliki penguasaan kompetensi di bidang akuntansi dan keuangan pasti memahami seluk beluk perusahaan dan proses audit sehingga akan memberikan solusi agar *tenure audit* diperpendek demi peningkatan kualitas audit. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa *fee audit* dapat memperkuat pengaruh *tenure audit* terhadap kualitas audit. Hasil tersebut dapat dipahami bahwa untuk meningkatkan kualitas audit, seorang *auditor* menentukan *audit tenure* dan juga harus menerima *fee audit* yang tinggi.

**SIMPULAN DAN SARAN**

Implikasi pada penelitian ini adalah pembatasan *tenure audit* ditujukan sebenarnya untuk melindungi independensi *auditor* dalam memberikan opini audit. Independensi *auditor* bisa saja berkurang seiring lamanya seorang *auditor* mengaudit laporan keuangan perusahaan yang sama, sehingga menimbulkan hubungan-hubungan istimewa yang mengakibatkan hilangnya sifat obyektif seorang *auditor* yang tentu saja berdampak pada kualitas audit yang dihasilkan.

Selain itu penelitian ini untuk mengetahui berbagai faktor yang mempengaruhi kualitas audit serta dapat digunakan sebagai bahan pengembangan dan pengetahuan di bidang akuntansi terutama berkaitan dengan *auditing*, khususnya dalam bidang kualitas audit.

Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan terkait pengaruh spesialisasi *auditor* dan *tenure* audit terhadap kualitas audit dengan *fee audit* sebagai variabel pemoderasi. Maka penulis memiliki saran sebagai berikut: (1) Penelitian selanjutnya disarankan untuk menambahkan variabel-variabel lain yang dapat mempengaruhi kualitas audit seperti, ukuran KAP. (2) Penelitian selanjutnya disarankan untuk mempertimbangkan menggunakan perusahaan lain selain sektor keuangan untuk dijadikan sampel penelitian. (3) Penelitian selanjutnya dapat menambah jumlah periode tahun yang dijadikan sampel penelitian.

#### DAFTAR PUSTAKA

- Ali R, *et al.* 2015. Audit Tenure, Audit Specialization, and Asymmetry Information. *Managerial Auditing Journal* 24
- Nizar, A.A. 2017. Pengaruh Rotasi, Reputasi dan Spesialisasi Auditor terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang *Listed* di BEI), *Kompatemen Jurnal Ilmiah Akuntansi*
- Buchori, A. & Budiantoro, H. 2019. Pengaruh Ukuran Perusahaan Klien, *Audit Tenure*, dan Spesialisasi Auditor terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Pajak, Akuntansi, Sistem Informasi, dan Auditing*, Juni 2019 1(1): 22-39
- Ardianingsih, A. 2014. Pengaruh Komite Audit, Lama Perikatan Audit dan Audit Capacity Stress Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Ekonomi Universitas Pekalongan* 1(1)
- Arens, A.A. Elder, R.J and Beasley, M.S. 2014. *Auditing dan Jasa Assurance (terjemahan)*. Edisi Kelimabelas. Jakarta: Erlangga.
- Arifin, Z. 2005. *Teori Keuangan dan Pasar Modal*. Ekonisia. Yogyakarta.
- Balsam, S. Bartov, E. and Marquardt, C. 2003. Accruals Management, Investor Sophistication, and Equity Valuation: Evidence from 10-Q Filings. *Journal of Accounting Research* 40 (4): 987-1012.
- De Angelo, L. E. 1981. Auditor Independence. 'Low Balling', and Disclosure Regulation. *Journal of Accounting and Economics* 32: 113 – 127.
- Dechow, P.M., Sloan, R.G., & Sweeney, A.P. 1995. Detecting Earnings Management. *The Accounting Review* 70(2):193-225.
- Anas, D.E.A.F. *et al.* 2018. Pengaruh Rotasi Audit dan *Leverage* terhadap Kualitas Audit dengan Ukuran Perusahaan sebagai Variabel Pemoderasi. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Peradaban* IV (1) Juni
- Pratistha, D. and 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
- Eisenhardt. 1989. Agency Theory: An assessment and Review. *Academy Management Review* 14:57-74
- Francis, J.R., & Yu, D.M. 2009. Big 4 Office Size and Audit Quality. *The Accounting Review* 84: 521-1552.
- Aisyah, F *et al.* 2015. Pengaruh Audit Rotation dan Audit Tenure terhadap Kualitas Audit dengan Fee Audit Sebagai Variabel Pemoderasi. *Prosiding Akuntansi*. ISSN: 2460-6561
- Gammal, W.E., (2012), Determinants of Audit Fees: Evidence from Lebanon, *Canadian Center of Science and Education*.
- Ghozali, I. 2013. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 21*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Giri, E.F. 2010. Pengaruh Tenur Kantor Akuntan Publik (KAP) dan Reputasi KAP terhadap Kualitas Audit: Kasus Rotasi Wajib Auditor di Indonesia. *Simposium Nasional Akuntansi* 13.
- Hamid, A. 2013. Pengaruh Tenur KAP dan Ukuran KAP terhadap Kualitas Audit. *Skripsi*. Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.
- Hanjani, A. 2014. Pengaruh Etika Auditor, Pengalaman Auditor, Fee Audit, dan Motivasi Auditor terhadap Kualitas Audit (Studi Pada Auditor Kap Di Semarang). *Skripsi*. Universitas Diponegoro.

**PENGARUH SPESIALISASI AUDITOR DAN TENURE AUDIT TERHADAP KUALITAS AUDIT  
DENGAN FEE AUDIT SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI  
(Studi pada Perusahaan Sektor Keuangan yang Terdaftar  
di Bursa Efek Indonesia Periode 2016-2018)**

- Hartadi, B. 2012. Pengaruh Fee Audit, Rotasi KAP, dan Reputasi Auditor Terhadap Kualitas Audit di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Ekonomi dan Keuangan* 16(1).
- Himawan and Emarila, 2010. Pengaruh Persepsi Auditor atas Kompetensi, Independensi dan Kualitas Audit terhadap Umur Kantor Akuntan Publik (KAP) di Jakarta. *ESENSI* 13 (3)
- Jones, J.J. 1991. Earnings Management during Import Relief Investigations. *Journal of Accounting Research*.
- Krishnan, G. 2002. Audit Quality and the Pricing of Discretionary Accrual. *Auditing* 22:109-126.
- Kartika Widhi, Frianty. 2006. Pengaruh Faktor-Faktor Keahlian dan Independensi Auditor terhadap Kualitas Audit. *Skripsi*. Universitas Diponegoro Semarang.
- Kono, F.D.P. and Yuyeta, E.N.A. 2013. Pengaruh Arus Kas Bebas, Ukuran KAP, Spesialisasi Industri KAP, Audit Tenure dan Independensi Auditor terhadap Manajemen Laba. *Diponegoro Journal of Accounting* 2(3): 1-9.
- Kurniasih, M. 2014. Pengaruh Audit Fee Audit, Audit Tenure, dan Rotasi Audit Terhadap Kualitas Audit. *Diponegoro Journal of Accounting* Vol.3(3)
- Maradona, A. F. Sutrisno & Chandrarin, G. 2009. Auditor Tenure and Audit Quality: Evidence of Mandatory. *The Indonesian Journal of Accounting Research* 13(10)
- Kurniningsih, M & Rohman, A. 2014. Pengaruh Fee Audit, Audit Tenure dan Rotasi Audit Terhadap Kualitas Audit. *Diponegoro Journal of Accounting* 3. ISSN: 2337-3806
- Azizkhani, M. et al. 2018. Audit Firm Tenure and Audit Quality in a Constrained Market. *International Journal of Accounting* 53(3):167-182
- Meckling, W. H., and Jensen, M. C. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3(4): 305–360.
- Mgbame, C.O. Eragbhe, E. and Osazuwa, N. 2012. Audit Partner Tenure and Audit Quality: An Empirical Analysis. *European Journal of Business and Management* 4 (7):154-159.
- Mulyadi. 2009. *Auditing*. Jakarta: Salemba Empat.
- Abdillah, M.R. et al. 2019. The Effect of Company Characteristics and Auditor Characteristics to Audit Report Lag. *Asian Journal of Accounting* 4(1)
- Rahmi, N. U. et al. 2019. Pengaruh Audit Tenure, Spesialisasi Audit, Ukuran Perusahaan dan Auditor Switching Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Ilmiah MEA (Manajemen, Ekonomi, Akuntansi)* Vol. 3
- Ningsaptiti, R. 2010. Analisis Pengaruh Ukuran Perusahaan dan Mekanisme *Corporate Governance* terhadap Manajemen Laba (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia 2006-2008). *Skripsi*. Universitas Diponegoro.
- Novianti, N., Sutrisno dan Irianto, G. 2010. Tenure Kantor Akuntan Publik, Tenure Partner Audit, Auditor Spesialisasi Industri, dan Kualitas Audit. Universitas Brawijaya
- Nugrahanti, Y. 2014. Pengaruh Audit Tenure, Spesialisasi Kantor Akuntan Publik dan Ukuran Perusahaan Terhadap Kualitas Audit. *Skripsi*. Universitas Diponegoro.
- Nuratama, I.P. 2011. Pengaruh Tenure dan Reputasi Kantor Akuntan Publik terhadap Kualitas Audit dengan Komite Audit sebagai Variabel Moderasi. *Tesis*. Universitas Udayana.
- Panjaitan, C.M. and Anis Chariri. 2014. Pengaruh Tenure, Ukuran KAP, dan Spesialisasi Auditor Terhadap Kualitas Audit. *Diponegoro Journal of Accounting* 3(3)
- Permana, K.X. 2011. Pengaruh Masa Perikatan Audit dan Ukuran KAP terhadap Kualitas Audit. *Skripsi*. Universitas Diponegoro.
- Pramaswaradana, I.G.N.I. 2017. Pengaruh Audit Tenure, Audit Fee, Rotasi Audit, Spesialisasi Industri dan Umur Publikasi pada Kualitas Audit. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*. 19(1): 168-194
- Primadita, I. 2012. Pengaruh Tenure Audit dan Auditor Spesialis terhadap Informasi Asimetri. *Skripsi*. Universitas Indonesia.
- Rahmi, N., et al. (2019). Pengaruh Audit Tenure, Spesialisasi Audit, Ukuran Perusahaan dan Auditor Switching terhadap Kualitas Audit pada Perusahaan Manufaktur Sektor Barang yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Ilmiah MEA (Manajemen, Ekonomi, & Akuntansi)* 3(3):40-52.



- Radianti, Serli. 2017. Analisis Pengaruh Tenure Audit, Fee Audit dan Spesialisasi Auditor terhadap Kualitas Audit. *Skripsi*. Universitas Lampung
- Rizqiasih, P.D. 2010. Pengaruh Struktur Governance terhadap Fee Audit External. *Skripsi*. Universitas Diponegoro
- Santoso, S. 2012. *Statistik Multivariat dengan SPSS*. Elex Media Komputindo.
- Scott, W. R. 2009. *Financial Accounting Theory*. Edisi 5. *Pearson-Prentice Hall*.
- Setyosari, P. 2010. *Metode Penelitian Penelitian dan Pengembangan*. Jakarta: Kencana.
- Sugiyono. 2010. *Memahami Penelitian Kualitatif*. Bandung: Alfabeta.
- Agoes, S. 2012. *Auditing Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan oleh Akuntan Publik*. Salemba Empat. Jakarta.
- Syafnir, Novita. 2014. Pengaruh Fee Audit dan Profesionalisme Auditor Terhadap Kualitas Audit. Universitas Komputer Indonesia.
- Setiawan, L and Fitriany. 2011. Pengaruh Workload dan Spesialisasi Auditor Terhadap Kualitas Audit Dengan Komite Audit Sebagai Variabel Pemoderasi. Aceh. *Simposium Nasional Akuntansi 14*.
- Ulfa, N.Z. 2016. Pengaruh Tenure Audit, Spesialisasi Auditor, dan Ukuran KAP terhadap Kualitas Audit pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di BEI Tahun 2012-2014. *Skripsi*. Universitas Airlangga.
- Watkins, A.L. W. Hillison, dan S.E. Morecroft. 2004. Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence. *Journal of Accounting Literature* 23:153-193
- Werastuti, Desak Nyoman. 2013. Pengaruh Auditor Client Tenure, Debt Default, Reputasi Auditor, Ukuran Klien dan Kondisi Keuangan terhadap Kualitas Audit Melalui Opini Audit Going Concern. *Jurnal Riset Akuntansi* 2 (1)
- Wibowo, A and Hilda, R. 2009. Faktor-Faktor Determinasi Kualitas Audit-Suatu Studi dengan Pendekatan Earning Surprise Benchmark. *Simposium Nasional Akuntansi XII, Palembang*, pp:1-34.