

PENGARUH TENUR KAP, REPUTASI KAP DAN ROTASI KAP TERHADAP KUALITAS AUDIT

Nurul Fitri Nadia²

Abstract

The research's objective is to investigate the effect of accounting firms' tenure, reputation, and the rotation of accounting firms on audit quality. This study uses 2008-2012 data from Indonesia Stock Exchange and adopts Jones models to calculate discretionary accruals that has been widely used as proxy for audit quality. Multiple regression analysis is applied on the data. The result shows that The longer the tenure, the higher accruals discretionary, companies audited by big four accounting firms have higher discretionary accruals, and firms that experienced rotation has higher discretionary accruals.

Keywords : *accounting firms' tenure, reputation of accounting firms, accounting firms' rotation, audit quality, discretionary accruals*

1. PENDAHULUAN

Masalah Enron di Amerika Serikat membuat banyak pihak terkejut, apalagi hal tersebut melibatkan salah satu kantor akuntan internasional Arthur Andersen. Kasus ini melibatkan *Chief Executive Officer* (CEO), komisaris, komite audit, auditor internal sampai dengan auditor eksternal (Luhgiatno (2008) dalam Shalicha (2012)). Menurut Prastiwi (2009), hubungan kerja yang panjang antara auditor, dan klien yang memungkinkan menciptakan suatu risiko *excessive familiarity* (berlebihnya keakraban) yang dapat mempengaruhi obyektivitas dan independensi auditor.

Peraturan mengenai pembatasan perikatan antara perusahaan dengan Akuntan Publik (AP) atau Kantor Akuntan Publik (KAP) ada dalam keputusan menteri keuangan nomor 359/KMK.06/2003 pada tanggal 21 Agustus 2003. Dalam peraturan tersebut diatur pembatasan perikatan yaitu tiga tahun buku berturut-turut untuk AP dan lima tahun buku berturut-turut untuk KAP dan juga diatur mengenai pembinaan dan pengawasan terhadap AP dan KAP. Kemudian pada tanggal 5 Februari 2008 KMK Nomor 359/KMK.06/2003 diganti menjadi PMK nomor 17/PMK.01/2008 yang sampai saat ini masih berlaku. Peraturan baru tersebut mengubah batas maksimal perikatan KAP dari 5 (lima) tahun menjadi 6 (enam) tahun.

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh perikatan audit, reputasi auditor, dan rotasi KAP terhadap kualitas audit. Kualitas audit mencakup dua dimensi, yaitu independensi dan kompetensi. Peraturan mengenai rotasi auditor dibuat dengan tujuan untuk meningkatkan kualitas audit berdasarkan pada asumsi bahwa semakin lama hubungan antara auditor (baik partner audit (AP) maupun Kantor Akuntan Publik (KAP)) dengan kliennya akan mengurangi independensi auditor. Namun dari segi kompetensi adanya rotasi dapat menyebabkan penurunan kualitas audit. Ketika auditor harus menghadapi perusahaan baru sebagai kliennya maka akan diperlukan lebih banyak waktu baginya untuk mempelajari terlebih dahulu klien barunya daripada ketika auditor melanjutkan penugasan dari klien terdahulunya (Chen dkk, 2004).

² Alumni Prodi Akuntansi, FEB Universitas Katolik Soegijapranata Semarang

Reputasi auditor merupakan salah satu faktor yang dapat meningkatkan independensi auditor (Vanstraelen, 1999 dalam Saputri, 2012). Menurut Setyarno dkk (2006) dalam Saputri (2012), reputasi auditor didasarkan pada kepercayaan pemakai jasa auditor bahwa auditor memiliki kekuatan monitoring yang secara umum tidak dapat diamati. KAP bereputasi tinggi identik dengan KAP besar. Ukuran KAP yang besar menunjukkan kemampuan auditor untuk bersikap independen dan profesional terhadap klien. KAP *big4* memiliki kualitas yang tinggi karena auditor tersebut memiliki karakteristik-karakteristik yang bisa dikaitkan dengan kualitas seperti pelatihan, pengalaman dan pengakuan Internasional.

Fitriany dkk (2011) menyatakan bahwa akrual diskresioner dapat digunakan sebagai proksi kualitas audit karena kualitas audit yang tinggi harus dapat mengurangi keputusan pelaporan manajemen yang ekstrim. Laba yang diukur atas dasar akrual dianggap sebagai ukuran yang lebih baik atas kinerja perusahaan dibandingkan arus kas operasi karena akrual mengurangi masalah waktu dan *mismatching* yang terdapat dalam penggunaan arus kas dalam jangka pendek (Dechow, 1994). Sementara, Giri (2010) menunjukkan hubungan antara terhadap akrual diskresioner.

2. LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori Keagenan menjelaskan adanya konflik antara manajemen selaku agen dengan pemilik selaku prinsipal. Hendriksen (2001) dalam Sari (2011) memandang hubungan manajer dan pemilik sebagai hubungan dua individu untuk lebih memahami informasi ekonomi. Dua individu tersebut adalah prinsipal (pemilik, yang disebut sebagai evaluator informasi) dan agen (manajer, yang disebut sebagai pengambil keputusan). Prinsipal dipandang sebagai pemberi informasi yang selanjutnya informasi tersebut akan diolah oleh agen untuk mengambil keputusan bagi kepentingan prinsipal. Oleh sebab itu, kemungkinan besar agen tidak selalu bertindak demi kepentingan terbaik prinsipal sehingga menimbulkan masalah agensi (*agency problem*). Masalah agensi adalah masalah yang timbul karena konflik kepentingan antara prinsipal dan agen.

2.2. Kualitas Audit

De Angelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya. . Deis dan Giroux (1992) dalam Nizarul dkk (2007) melakukan penelitian tentang empat hal dianggap mempunyai hubungan dengan kualitas audit yaitu:

1. Lama waktu auditor telah melakukan pemeriksaan terhadap suatu perusahaan (*tenure*), semakin lama seorang auditor telah melakukan audit pada klien yang sama maka kualitas audit yang dihasilkan akan semakin rendah,
2. Jumlah klien, semakin banyak jumlah klien maka kualitas audit akan semakin baik karena auditor dengan jumlah klien yang banyak akan berusaha menjaga reputasinya,
3. Kesehatan keuangan klien, semakin sehat kondisi keuangan klien maka akan ada kecenderungan klien tersebut untuk menekan auditor agar tidak mengikuti standar, dan
4. *Review* oleh pihak ketiga, kualitas audit akan meningkat jika auditor tersebut mengetahui bahwa hasil pekerjaannya akan direview oleh pihak ketiga.

2.3. Akruai Diskresioner

Kim et al. (2002) dalam Siregar (2011) mengukur kualitas audit dengan menggunakan pendekatan kualitas laba. Semakin tinggi kualitas laba perusahaan berarti kualitas audit juga semakin tinggi begitu juga sebaliknya. Dengan akruai diskresioner yang tinggi mengindikasikan adanya kecurangan akuntansi atau manajemen laba. Kualitas audit diukur dengan besaran akruai diskresioner.

Akruai diskresioner juga memiliki dua elemen, yakni permasalahan disebabkan oleh pelaporan manajer yang agresif dan oportunistis serta komponen informasi yang membuat manajer mengkomunikasikan informasi privatnya. Auditor yang berkualitas tinggi lebih suka menghalangi dan menemukan praktek akuntansi yang diragukan, dan melaporkan kesalahan material dan yang tidak memenuhi aturan dibandingkan dengan auditor yang berkualitas rendah. Karena auditor yang berkualitas tinggi memiliki pengalaman, sumberdaya dan insentif memisahkan komponen informasi dari kesalahan, mereka dapat mempertinggi informasi mengenai *discretionary accrual* dengan mengurangi pelaporan akruai yang agresif dan oportunistis oleh manajemen.

2.4. Tenur Audit dan Reputasi KAP

Tenur audit adalah lamanya hubungan auditor dan klien yang diukur dengan jumlah tahun (Geigher dan Raghunandan, 2002 dalam Sari, 2012). Tenur audit dikaitkan dengan dua konstruk yakni keahlian auditor dan insentif ekonomi. Tenur audit dikaitkan dengan keahlian auditor yang dimiliki. Auditor dapat memperoleh pemahaman yang lebih baik dari proses bisnis klien dan risiko. Selain itu tenur audit terkait dengan kewaspadaan terhadap keakraban auditor dengan klien. Semakin tinggi kualitas auditor maka perikatan akan diperpanjang. Kedua, tenur audit dapat menciptakan insentif ekonomi bagi auditor sehingga menjadi kurang mandiri. Adanya hubungan antara auditor dan klien dalam jangka waktu yang lama dikhawatirkan akan menimbulkan hilangnya independensi auditor. Hilangnya independensi dapat dilihat dari semakin sulitnya auditor untuk memberikan opini audit *going concern*.

Reputasi auditor merupakan salah satu faktor yang dapat meningkatkan independensi auditor (Vanstraelen, 1999 dalam Saputri, 2012). KAP besar identik dengan KAP yang bereputasi tinggi atau KAP Internasional. Dapat dikatakan bahwa investor mempersepsikan auditor yang berasal dari *big4* atau yang berafiliasi dengan kantor akuntan internasional memiliki kualitas yang lebih tinggi karena auditor tersebut memiliki karakteristik-karakteristik yang bisa dikaitkan dengan kualitas, seperti pelatihan, dan pengakuan internasional. John (1991) dalam Shalicha (2012) menunjukkan bahwa kualitas auditor meningkat sejalan dengan besarnya kantor akuntan tersebut. Hal ini dapat mempengaruhi kualitas laba yang dihasilkan oleh suatu perusahaan.

Ada dua argumen mendasar yang mendukung rotasi mandatori, yaitu: (1) independensi auditor dapat dirusak oleh perhubungan jangka panjang dengan manager perusahaan; dan (2) kualitas dan kompetensi kerja auditor cenderung menurun secara signifikan dari waktu ke waktu (Giri 2010).

Berbagai studi mengidentifikasi sejumlah kerugian pada rotasi KAP yang bersifat mandatory, yang paling sering disebut berpengaruh pada kualitas audit sebagaimana dinyatakan Arrunada dan Paz-Ares (1997) dalam Sumarwoto (2010) bahwa aturan rotasi tidak dibenarkan karena dampak pada kualitas audit yang memungkinkan

kerusakan pada dua penentu utama kualitas audit, kompetensi teknis KAP dan lebih sedikitnya tingkat spesialisasi.

2.5. Pengembangan Hipotesis

Tenur audit oleh KAP sering dikaitkan dengan independensi. Independensi merupakan dasar bagi profesi akuntansi dan merupakan aset penting bagi akuntansi. Independensi auditor akan memastikan pelaporan keuangan yang lebih berkualitas. Jangka waktu perikatan auditor-klien seringkali dikaitkan dengan independensi auditor. Hubungan auditor-klien dan pengaruhnya terhadap independensi auditor ini dapat dikembangkan dari hubungan agen-prinsipal dalam teori agensi.

Menurut De Angelo (1981) penelitian terkait dengan kualitas audit berdasarkan teori permintaan dan penawaran kualitas jasa audit. Argumen utamanya adalah permintaan (dan penawaran) kualitas jasa audit dapat terpenuhi dengan semakin panjangnya masa penugasan auditor (*auditor tenure*), karena auditor dapat terus menggunakan teknologi dan pengetahuan audit yang telah diperoleh selama menjalankan audit pada periode sebelumnya dan memberikan jasa secara konsisten. Sisi positif lamanya penugasan audit mengatakan bahwa pengetahuan tentang klien dan industri yang diperoleh setelah audit berulang – ulang akan meningkat, sehingga meningkatkan kualitas audit (Wibowo dkk, 2009).

Penelitian Myers dkk (2003) menguji hubungan antara tenur auditor dan kualitas audit didasarkan atas perdebatan mengenai rotasi wajib auditor. Mereka menggunakan akrual diskresioner sebagai proksi kualitas audit. Dengan menggunakan regresi, penelitian ini menemukan bahwa semakin lama tenur audit maka semakin rendah akrual diskresioner. Akrual diskresioner yang rendah mengindikasikan kualitas audit yang tinggi.

Hasil yang konsisten juga ditunjukkan oleh Giri (2010) dan Ghosh & Moon (2003) menunjukkan bahwa Tenur KAP yang lama akan berpengaruh signifikan meningkatkan kualitas audit yang diukur dengan tingkat akrual lancar. Temuan ini mendukung suatu argumen bahwa semakin lama bertugas, KAP akan memiliki pengetahuan dan pengalaman untuk merancang prosedur audit yang baik dan benar.

Dari hasil penelitian yang disampaikan terkait dengan hubungan tenur KAP dan kualitas audit bahwa tenur audit lama akan mendorong terciptanya pengetahuan bisnis dan pengalaman auditor bagi seorang auditor. Pengetahuan dan pengalaman ini dapat digunakan untuk merancang program audit yang efektif dan menciptakan laporan keuangan yang berkualitas tinggi. Berdasarkan uraian tersebut maka H1 sebagai berikut:

H1 : Tenur KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Reputasi KAP dikaitkan dengan ukuran KAP. Ukuran KAP menunjukkan kemampuan auditor untuk bersikap independen dan melaksanakan audit secara profesional, sebab KAP menjadi kurang tergantung secara ekonomi kepada klien (Giri, 2010). KAP besar juga cenderung akan memberikan kualitas audit terbaik karena menyangkut nama baik mereka. Dalam hal ini KAP *big 4* dipakai sebagai *proxy* reputasi KAP.

Dong yu (2007) dalam penelitiannya menemukan bahwa terdapat hubungan yang signifikan antara ukuran KAP dengan kualitas audit. Dia berpendapat bahwa kantor akuntan yang besar akan menghasilkan audit yang berkualitas lebih tinggi. Dia mendasarkan penelitiannya atas dua argumen yang dibuatnya berdasarkan penelitian-penelitian sebelumnya. Pertama, auditor yang berkerja di perusahaan yang lebih

besar memiliki pengalaman pertemuan yang lebih banyak dengan klien yang berbeda beda, dan membuat mereka memiliki pengalaman yang kolektif sehingga mereka mampu untuk menyediakan audit yang lebih berkualitas. Kedua, ketergantungan ekonomi dapat mengancam objektivitas dan independensi auditor.

Giri (2010) menyatakan KAP besar identik dengan KAP bereputasi tinggi. Ukuran KAP juga menunjukkan kemampuan auditor untuk bersikap independen dan melaksanakan audit secara profesional, sebab KAP menjadi kurang tergantung secara ekonomi kepada klien. Klien juga kurang dapat mempengaruhi opini auditor. Hasil penelitiannya menemukan bahwa reputasi KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

KAP besar lebih cenderung memiliki kemampuan yang lebih baik dalam melakukan audit karena KAP besar lebih memiliki pengetahuan dari pengalaman – pengalamannya. Reputasi KAP sangat berpengaruh terhadap kualitas audit karena jika publik mendapatkan kecurangan yang dilakukan oleh auditor untuk menutupi laporan keuangan perusahaan klien maka reputasi auditor dapat terancam. Seperti KAP Arthur Andersen yang sekarang sudah tidak ada dikarenakan menutupi kecurangan klien. Berdasarkan argumen tersebut maka hipotesis kedua yang diajukan adalah sebagai berikut :

H2: Reputasi KAP berpengaruh positif terhadap Kualitas Audit

Ada dua argumen mendasar yang mendukung rotasi mandatori, yaitu: (1) independensi auditor dapat dirusak oleh perhubungan jangka panjang dengan manager perusahaan; dan (2) kualitas dan kompetensi kerja auditor cenderung menurun secara signifikan dari waktu ke waktu (Giri, 2010). Rotasi wajib KAP diterapkan sebagai upaya dalam meningkatkan independensi auditor melalui pembatasan tenur, sehingga dapat mengurangi ancaman “keakraban” auditor dengan klien. Namun, argumen yang tidak mendukung penerapan rotasi wajib menyatakan bahwa rotasi wajib tidak efektif karena akan meningkatkan sejumlah biaya yang lebih besar bagi KAP maupun klien. Peningkatan biaya tersebut lebih besar dibandingkan dengan manfaat yang diperoleh apabila melakukan perikatan dengan auditor baru (Ryken dkk, 2007 dan GAO, 2003).

Dalam penelitian Siregar dkk (2011) menunjukkan variabel rotasi KAP signifikan berpengaruh positif terhadap DAC, ini berarti menurunnya kualitas audit. Pergantian KAP menyebabkan akrual diskresioner lebih tinggi dibandingkan apabila tidak dilakukan pergantian KAP.

Dalam penelitian Kwon dkk (2010) menunjukkan hasil bahwa setelah adanya rotasi wajib terdapat pengaruh terhadap jam audit yang meningkat, biaya audit meningkat dan kualitas audit yang diukur menggunakan akrual diskresioner sedikit menurun. Dalam penelitiannya menjelaskan bahwa memaksakan perusahaan dengan rotasi wajib dengan batas hubungan auditor – klien akan menimbulkan biaya yang tidak diinginkan.

Berdasarkan uraian diatas, rotasi KAP dapat menyebabkan klien kehilangan auditor yang sudah spesialis dalam perusahaannya. Dengan pergantian akuntan publik, auditor harus belajar kembali dan harus beradaptasi kembali terhadap klien. Rotasi wajib juga dapat menambah biaya pergantian auditor. Argumen konseptual terdahulu menunjukkan bahwa rotasi KAP dapat berpengaruh negatif. Berdasarkan uraian tersebut maka hipotesis ketiga sebagai berikut :

H3 : Rotasi KAP berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

3. METODE PENELITIAN

3.1. Populasi dan Sampel

Populasi dari penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI selama tahun 2008 – 2012. Metode pengumpulan sampel dalam penelitian ini dilakukan dengan metode *purposive sampling* yang merupakan teknik pemilihan sampel yang disesuaikan dengan tujuan penelitian. Perusahaan manufaktur yang menjadi sampel dipilih berdasarkan kriteria-kriteria sebagai berikut :

1. Perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2008 – 2012.
2. Perusahaan yang tidak memiliki laporan keuangan secara berturut-turut dari tahun 2008-2012.
3. Perusahaan manufaktur yang menyampaikan laporan keuangan berakhir per 31 Desember
4. Terdapat data lengkap mengenai KAP yang mengaudit laporan keuangan perusahaan

Berdasarkan metode ini, diperoleh 445 sampel pengamatan yang memenuhi kriteria. Kemudian terdapat 106 perusahaan yang memenuhi kriteria sampel penelitian. Dari observasi penelitian selama 5 tahun dengan periode tahun 2008-2012 terdapat 530 perusahaan. Setelah melakukan uji normalitas terdapat data tidak normal (outlier) yaitu 165 sampel. Jadi total sampel penelitian selama periode tahun 2008-2012 dengan pengolahan data yang telah normal menjadi 365 sampel.

3.2. Variabel Dependen

3.2.1. Kualitas Audit (DAC)

Variabel dependen (DAC) adalah kualitas audit, yang didefinisikan sebagai probabilitas auditor untuk menemukan kesalahan dalam sistem akuntansi klien, serta bersedia untuk mengungkapkan kesalahan tersebut (DeAngelo, 1981).

Akrual diskresioner digunakan sebagai proksi kualitas audit karena kualitas audit yang tinggi harus dapat mampu untuk membatasi peluang manajemen perusahaan untuk menyajikan informasi keuangan secara ekstrem. Nilai akrual diskresioner yang digunakan dalam analisis adalah nilai absolute, dimana semakin tinggi nilai akrual diskresioner absolut menunjukkan kualitas audit yang lebih rendah. Penggunaan akrual diskresioner absolute ini juga digunakan dalam penelitian Myers dkk (2003), Novianti dkk (2010), Siregar dkk (2011) dan Siregar dkk (2012).

Pengukuran *discretionary accrual* sebagai proksi kualitas laba telah lama dilakukan oleh penelitian terdahulu (Myers dkk, 2003 ; Siregar dkk, 2011; Fitriany dkk , 2011). Dalam penelitian ini, pengukuran *discretionary accrual* sebagai proksi kualitas laba dihitung menggunakan *Model Jones* (1991) yang dimodifikasi oleh Dechow *et al.* (1995). Model ini digunakan karena dinilai merupakan model yang paling baik dalam mendeteksi manajemen laba (Siallagan dan Machfoedz, 2006 dalam Sylvia, 2011).

$$TACC_{it}/TA_{i,t-1} = \alpha_1(1/TA_{i,t-1}) + \alpha_2(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it})/TA_{i,t-1} + \alpha_3PPE_{i,t}/TA_{i,t-1} + \alpha_4\Delta CFO_{i,t}/TA_{i,t-1} + \varepsilon_{it}$$

Keterangan :

$TACC_{it}$	= total akrual perusahaan i pada periode t
TA_{it-1}	= total aset perusahaan i pada tahun t-1
ΔREV_{it}	= perubahan pendapatan perusahaan i antara tahun t dan t-1
ΔREC_{it}	= perubahan piutang perusahaan i antara tahun t dan t-1
PPE_{it}	= aset tetap bruto perusahaan i pada tahun t
$\Delta CFO_{i,t}$	= perubahan arus kas operasi antara tahun t dari tahun t-1
ε_{it}	= akrual diskresioner

Total akrual (TACC) dihitung dengan menggunakan pendekatan arus kas yaitu selisih antara laba bersih sebelum pos luar biasa dan operasi tidak dilanjutkan (EARN) dengan arus kas bersih dari kegiatan operasional (CFO). Akrual non diskresioner diestimasi berdasarkan model di atas sedangkan akrual diskresioner adalah selisih antara total akrual dengan akrual non diskresioner (ε_{it}).

3.3. Variabel Independen

3.3.1. Tenur KAP (TENUR)

Tenur kantor akuntan publik adalah lama tahun secara berturut-turut sebuah kantor akuntan publik melaksanakan audit atas laporan keuangan suatu klien (Myers *et al.*, 2003).

3.3.2. Reputasi KAP (BIG_4)

Variabel reputasi KAP dalam penelitian menunjukkan ukuran besar atau kecilnya KAP. Termasuk dalam KAP berukuran besar bila KAP tersebut termasuk dalam The Big Four Firm, sedangkan KAP berukuran kecil bila KAP tersebut tidak termasuk dalam The Big Four Firm. Variabel reputasi KAP merupakan variabel dummy yang diukur dengan memberikan nilai 1 jika perusahaan diaudit oleh KAP yang termasuk The Big Four Firm dan sebaliknya.

3.3.3. Rotasi Audit (ROTASI)

Variabel rotasi KAP merupakan variabel dummy yang diukur dimana jika terjadi rotasi KAP (1) dan (0) jika sebaliknya.

3.4. Variabel Kontrol

3.4.1. Risiko Perusahaan (LEV)

LEV diukur dengan rasio *debt-to-asset* (total kewajiban : total asset) pada akhir periode. Perusahaan dengan tingkat *leverage* yang tinggi mempunyai motivasi untuk melakukan manajemen laba yang lebih besar. Siregar dkk (2011) menemukan adanya pengaruh negatif *leverage* terhadap kualitas audit.

3.4.2. Pertumbuhan Perusahaan (GROWTH)

Diukur dengan PBV (*price to book value*) akhir periode. Perusahaan dengan pertumbuhan yang tinggi mempunyai insentif untuk mempertahankan tingkat pertumbuhannya yang tinggi dengan melakukan manajemen laba.

3.4.3. Ukuran Perusahaan (*SIZE*)

Dalam penelitian Dechow dan Dichev (2002) dalam Novianti dkk (2010) dijelaskan bahwa klien besar cenderung memiliki akrual yang lebih stabil dibandingkan perusahaan kecil. Klien besar cenderung memiliki kemampuan mengarahkan opini auditor (Giri, 2010). Variabel ukuran perusahaan diukur dengan logaritma natural total aset perusahaan pada akhir periode (Myers dkk 2003 & Chen dkk ; 2008). Data total aset diperoleh langsung dari neraca perusahaan.

3.5. Metoda Penelitian

Model regresi linier berganda yang digunakan dalam penelitian ini disajikan dalam persamaan berikut:

$$ABSDAC_{it} = \alpha_0 + \alpha_1TENUR_{it} + \alpha_2ROTASI_{it} + \alpha_3BIG4_t + \alpha_4LEV_{it} + \alpha_5GROWTH_{it} + \alpha_6SIZE_{it} + \varepsilon_{it}$$

Keterangan:

ABSDAC = Kualitas audit (akrual diskresioner)

TENUR = Tenur yang diukur dengan jumlah tahun KAP tetap mengaudit klien yang sama.

ROTASI = 1 jika terjadi rotasi Kantor Akuntan Publik (KAP) dan 0 jika sebaliknya.

BIG4 = Reputasi KAP diukur dengan apakah terafiliasi atau tidak terafiliasi dengan KAP *big four*; merupakan variabel dummy, digit 1 untuk KAP berafiliasi dengan KAP *big four* dan 0 untuk sebaliknya.

LEV = *leverage* (rasio *debt-to-total asset*)

GROWTH = pertumbuhan perusahaan (*price-to-book value*)

SIZE = ukuran perusahaan (logaritma natural dari total aset)

4. HASIL DAN ANALISIS

4.1. Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif digunakan untuk mendeskripsikan variabel-variabel dalam penelitian yang akan memberikan gambaran umum dari tiap variabel penelitian. Dari observasi penelitian selama 5 tahun dengan periode tahun 2008-2012 terdapat 530 perusahaan. Setelah melakukan uji normalitas terdapat data tidak normal (outlier) yaitu 165 sampel. Jadi total sampel penelitian selama periode tahun 2008-2012 dengan pengolahan data yang telah normal menjadi 365 sampel. Tabel 1 menampilkan statistik deskriptif data yang digunakan untuk pengujian hipotesis. Dari tabel dapat dilihat rata-rata variabel kualitas audit sebesar 0.06 menunjukkan bahwa manajemen laba yang dilakukan sekitar 6% dari total aset.

Tenur audit memiliki nilai minimum 1 dan maksimum 6 serta rata-rata 2,45 artinya rata-rata perusahaan sampel penelitian ini memiliki kerja sama dengan KAP yang sama 2 sampai 3 tahun saja. Rata-rata tingkat *leverage* perusahaan sebesar 57.10% menunjukkan bahwa total aktiva yang dimiliki perusahaan 57.10% dibiayai dengan utang. Semakin tinggi rasio ini maka semakin besar risiko yang dihadapi dan investor akan meminta tingkat

Tabel 1
Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Kualitas Audit-DAC	365	.00034	.14336	.0643698	.03313144
Tenur KAP	365	1.00000	6.00000	2.4465753	1.23168809
Leverage	365	.02703	10.71074	.5710319	.70900084
Prtmbhan Prshn	365	-9.02000	40.09000	2.1968493	4.11918304
Ukuran Prshn	365	10.25340	19.02102	13.9558978	1.53041640
Valid N (listwise)	365				

keuntungan yang semakin tinggi. Rasio yang tinggi juga menunjukkan proporsi modal sendiri yang rendah untuk membiayai aktiva (Sartono, 2010).

Pertumbuhan perusahaan memiliki nilai rata-rata 2.1968 yang menunjukkan bahwa nilai pasar perusahaan memiliki rata-rata 2 kali lipat dari nilai bukunya. Secara rata-rata, perusahaan memiliki pertumbuhan perusahaan yang baik karena harga pasarnya dinilai lebih tinggi dari nilai bukunya.

Ukuran perusahaan mempunyai rentang antara 10.2534 sampai dengan 19,0210 dengan rata-rata sebesar 13,9559 dan standar deviasi sebesar 1,5304. Nilai ukuran perusahaan diperoleh dari logaritma total asset, sehingga semakin tinggi nilai ukuran perusahaan berarti semakin tinggi total asset yang dimiliki perusahaan.

Tabel 2 menampilkan statistik deskriptif untuk variabel rotasi KAP. Dari tabel terlihat bahwa perusahaan yang tidak melakukan rotasi KAP sebesar 71.5% atau 261 perusahaan. Sedangkan yang melakukan rotasi KAP sebesar 28.5% atau 104 perusahaan. Hal ini dapat disimpulkan bahwa mayoritas perusahaan tidak melakukan rotasi KAP.

Tabel 2 Frekuensi Variabel *Dummy* Rotasi KAP

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
.00000	261	71.5	71.5	71.5
1.00000	104	28.5	28.5	100.0
Total	365	100.0	100.0	

Tabel 3 menampilkan statistik deskriptif variabel reputasi KAP. Dari tabel diketahui bahwa terdapat 228 perusahaan (62.5%) yang diaudit oleh KAP non *big four* dan ada 137 perusahaan (37.5%) yang diaudit oleh KAP *big four*. Hal ini mengindikasikan bahwa sebagian perusahaan sampel penelitian ini diaudit oleh KAP non *big four*.

Tabel 3 Frekuensi Variabel *Dummy* Reputasi KAP

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid .00000	228	62.5	62.5	62.5
1.00000	137	37.5	37.5	100.0
Total	365	100.0	100.0	

4.2. Uji Asumsi Klasik

Agar analisis regresi berganda dapat diandalkan, data yang digunakan harus memenuhi asumsi klasik yang mendasari model regresi yang digunakan. Tabel 4, tabel 5, tabel 6 dan tabel 7 dalam lampiran menampilkan hasil pengujian normalitas, multikolinearitas, autokorelasi, dan heteroskedastisitas yang dapat dilihat dalam lampiran.

4.3. Hasil Pengujian Hipotesis

Setelah memenuhi persyaratan asumsi klasik, data siap untuk dilakukan pengujian menggunakan regresi berganda. Hasilnya dapat dilihat dalam tabel 8.

Tabel 8
Hasil regresi kualitas audit terhadap variabel independen

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.092	.018		5.148	.000
	Tenur KAP	.007	.002	.255	3.413	.001
	Reputasi KAP	.011	.004	.168	2.883	.004
	Rotasi KAP	.011	.005	.152	2.043	.042
	Leverage	.006	.002	.135	2.654	.008
	Prtmbahan Prshn	-.002	.000	-.205	-3.909	.000
	Ukuran Prshn	-.004	.001	-.170	-2.950	.003

4.3.1. Hipotesis Pertama

Hipotesis pertama memprediksi tenur KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Secara operasional, kualitas audit diukur dengan akrual diskresioner. Akrual diskresioner yang tinggi mengindikasikan kualitas audit yang rendah. Jadi diekspektasi akrual diskresioner berhubungan negatif dengan tenur KAP. Dari tabel 8 diketahui nilai signifikansi variabel tenur KAP adalah sebesar 0,001. Namun, nilai koefisien regresi sebesar +0,007 menunjukkan pengaruhnya bernilai positif terhadap akrual diskresioner. Pengaruh yang positif mengindikasikan bahwa semakin lama sebuah KAP mengaudit perusahaan maka semakin tinggi akrual diskresioner. Akrual diskresioner yang tinggi mengindikasikan kualitas audit yang rendah. Semakin lama tenur KAP maka semakin rendah pula kualitas audit. Namun, hipotesis pertama memprediksi sebaliknya, yaitu semakin lama tenur audit maka semakin tinggi kualitas audit. Dengan demikian, hipotesis pertama penelitian ini tidak didukung secara statistis.

4.3.2. Hipotesis Kedua

Hipotesis kedua memprediksi reputasi KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Secara operasional, kualitas audit diukur dengan akrual diskresioner. Akrual diskresioner yang tinggi mengindikasikan kualitas audit yang rendah. Dari tabel 8 diketahui nilai signifikansi t untuk variabel reputasi KAP (variabel *dummy*) adalah sebesar 0,004. Nilai koefisien dummy variabel reputasi KAP sebesar 0.11 mengindikasikan grup 1 lebih tinggi dari pada grup 0, dimana grup 1 adalah KAP *big four* dan grup 0 adalah KAP *non big four*.

Sehingga perusahaan yang diaudit oleh KAP *big four* memiliki akrual diskresioner yang tinggi daripada perusahaan yang diaudit oleh KAP *non big four*. Dengan demikian hipotesis kedua penelitian ini tidak didukung secara statistik. Walaupun nilai signifikansinya lebih kecil dari 5%.

4.3.3. Hipotesis Ketiga

Hipotesis ketiga memprediksi perusahaan yang melakukan rotasi KAP memiliki akrual diskresioner yang lebih besar daripada perusahaan yang tidak melakukan rotasi KAP. Dari tabel 8 diketahui nilai signifikansi untuk variabel rotasi KAP (variabel *dummy*) adalah sebesar 0,042. Sehingga hipotesis kedua penelitian ini diterima pada level kurang dari 5%. Nilai koefisien *dummy* variabel rotasi KAP sebesar +0,011 mengindikasikan grup 1 lebih tinggi dari grup 0, dimana grup 1 adalah melakukan rotasi KAP dan grup 0 adalah tidak melakukan rotasi KAP. Sehingga perusahaan yang melakukan rotasi KAP mempunyai akrual diskresioner yang tinggi. Akrual diskresioner yang tinggi mengindikasikan kualitas audit yang rendah. Jadi rotasi KAP dapat menurunkan kualitas audit.

4.4. Variabel Kontrol

4.4.1. Leverage

Dari tabel 8 diketahui nilai signifikansi *t* untuk variabel *leverage* adalah sebesar 0,008. Sehingga variabel kontrol pada penelitian ini diterima pada level kurang dari 1%. Nilai koefisien regresi sebesar +0,006 menunjukkan pengaruhnya bernilai positif terhadap akrual diskresioner. Artinya, semakin besar tingkat *leverage* perusahaan maka semakin besar akrual diskresioner. Besarnya akrual diskresioner mengindikasikan kualitas audit yang rendah. Jadi semakin besar tingkat *leverage* perusahaan maka semakin rendah kualitas audit.

4.4.2. Pertumbuhan perusahaan

Dari tabel 8 Diketahui nilai signifikansi *t* untuk variabel pertumbuhan perusahaan adalah sebesar 0,000. Sehingga variabel kontrol pada penelitian ini diterima pada level kurang dari 1%. Nilai koefisien regresi sebesar -0.002 menunjukkan pengaruhnya bernilai negatif terhadap akrual diskresioner. Semakin tinggi tingkat pertumbuhan perusahaan maka semakin rendah akrual diskresionernya. Akrual diskresioner yang rendah mengindikasikan kualitas audit yang tinggi. Jadi semakin tinggi tingkat pertumbuhan perusahaan maka semakin semakin tinggi kualitas audit.

4.4.3. Ukuran Perusahaan

Dari tabel 8 Diketahui nilai signifikansi *t* untuk variabel ukuran perusahaan adalah sebesar 0.003. Sehingga variabel kontrol pada penelitian ini diterima pada level kurang dari 1%. Nilai koefisien regresi sebesar -0.004 menunjukkan pengaruhnya bernilai negatif terhadap akrual diskresioner. Artinya, semakin besar ukuran perusahaan maka semakin rendah akrual diskresionernya. Akrual diskresioner yang rendah mengindikasikan kualitas audit yang tinggi. Jadi semakin besar ukuran perusahaan maka semakin tinggi kualitas audit.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

5.1. Kesimpulan

Berdasarkan pada hasil analisis dan pembahasan dapat disimpulkan bahwa :

1. Tenur KAP berpengaruh positif dan signifikan terhadap akrual diskresioner. Artinya semakin lama sebuah KAP mengaudit perusahaan maka semakin tinggi akrual diskresioner. Akrual diskresioner yang tinggi mengindikasikan kualitas audit yang rendah
2. Reputasi KAP berpengaruh positif dan signifikan terhadap akrual diskresioner. Perusahaan yang diaudit oleh KAP *big four* memiliki akrual diskresioner yang tinggi. Akrual diskresioner yang tinggi mengindikasikan kualitas audit yang rendah. Jadi perusahaan yang diaudit oleh KAP *big four* mempunyai kualitas audit yang lebih rendah daripada perusahaan yang diaudit oleh KAP *non big four*.
3. Rotasi KAP berpengaruh positif dan signifikan terhadap akrual diskresioner. Perusahaan yang melakukan rotasi KAP mempunyai akrual diskresioner yang tinggi. Akrual diskresioner yang tinggi mengindikasikan kualitas audit yang rendah. Jadi rotasi KAP dapat menurunkan kualitas audit.
4. *Leverage* berpengaruh positif dan signifikan terhadap akrual diskresioner. Akrual diskresioner yang tinggi mengindikasikan kualitas audit yang rendah. Perusahaan dengan tingkat leverage yang tinggi mengindikasikan kualitas audit yang rendah.
5. Pertumbuhan perusahaan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap akrual diskresioner. Akrual diskresioner yang rendah mengindikasikan kualitas audit yang tinggi. Perusahaan dengan tingkat pertumbuhan perusahaan yang tinggi mengindikasikan kualitas audit yang tinggi.
6. Ukuran perusahaan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap akrual diskresioner. Akrual diskresioner yang rendah mengindikasikan kualitas audit yang tinggi. Perusahaan dengan tingkat ukuran perusahaan yang besar mengindikasikan kualitas audit yang tinggi.

5.2. Saran

Sejumlah saran yang perlu dilakukan untuk memperbaiki penelitian ini, sebagai berikut : 1) terkait dengan proksi kualitas audit, penelitian selanjutnya mungkin dapat menggunakan beberapa proksi untuk kualitas audit, 2) penelitian ini hanya menggunakan subyek penelitian KAP, penelitian berikutnya dapat dilakukan dengan mengambil subyek auditor, 3) penelitian ini hanya dilakukan pada periode setelah rotasi wajib, penelitian selanjutnya dapat dilakukan dengan cara membandingkan kualitas audit sebelum dan sesudah peraturan terkait rotasi KAP dan partner audit, 4) untuk peneliti selanjutnya juga dapat menambah beberapa variabel seperti *fee* audit, spesialisasi industri dan komite audit.

DAFTAR PUSTAKA

- Carcello, Joseph V. and Nagy, Albert L. 2004, "Audit Firm Tenure And Fraudulent Financial Reporting.Auditing", *A Journal of Practice &Theory*.
- Chi, Wuchun dan Huang Huichi . 2005, "Dicretionary accruals, Audit-Firm Tenure, and Audit Partner Tenure: Empirical Evidence from Taiwan", *Journal of contemporary accounting and economics*, Hongkong, Juni 2005, Vol. 1, Iss.1, pg.65
- Chung, H. (2004), *Selective Mandatory Auditor Rotation and Audit Quality: an Empirical Investigation of Auditor Designation Policy in Korea*. Working paper.
- DeAngelo, L.E. 1981, "Auditor Size And Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics* 3 (1981): 183 – 199. North – Holland Publishing Company.
- Departemen Keuangan (1997). Keputusan Menteri Keuangan No. 43/KMK.017/1997 tentang Jasa Akuntan Publik.
- Departemen Keuangan (1999). Keputusan Menteri Keuangan No. 470/KMK.017/1999 tentang Perubahan Keputusan Menteri Keuangan No. 43/KMK.017/1997 tentang Jasa Akuntan Publik.
- Departemen Keuangan (2002). Keputusan Menteri Keuangan No. 423/KMK.06/2002 tentang Jasa Akuntan Publik.
- Departemen Keuangan (2003). Keputusan Menteri Keuangan No. 359/KMK.06/2003 tentang Perubahan Keputusan Menteri Keuangan No. 423/KMK.06/2002 tentang Jasa Akuntan Publik.
- Departemen Keuangan (2008). Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik
- Efraim Ferdinan Giri. 2010, "Pengaruh Tenur Kantor Akuntan Publik (KAP) dan Reputasi KAP terhadap Kualitas Audit : Kasus Rotasi Wajib Auditor di Indonesia", Simposium Nasional Akuntansi 13.
- Fitriany, Sidharta Utama, Dwi Martani, Hilda Rossieta. 2009, " *Do Mandatory Audit Firm And Audit Partner Rotation Improve Audit Quality?*", Universitas Indonesia.
- Ghosh, Aloke. Moon, Doocheol. 2005, "Auditor Tenur and Perceptions of Audit Quality", *Accounting Review*.
- Kaszniak, R. 1999, "On the Association between Voluntary Disclosure and Earnings Management", *Journal of Accounting Research*, 37, 57-81.
- Keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan (BAPEPAM-LK) No. 310/BL/2008 tentang Independensi Akuntan yang Memberikan Jasa di Pasar Modal (Peraturan No. VIII.A.2).

- Klaudia , Xary. 2011, “ Pengaruh Perikatan Audit dan Ukuran KAP terhadap Kualitas Audit”, Skripsi, Universitas Diponegoro.
- Kwon, Soo Young., Young Deok Lim dan Roger Simnett. 2010, “ Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality: Evidence from the Korean Audit Market”, Seminar, Universitas New South Wales.
- Madinatush, Shalicha. 2012, “Pengaruh Tenur Audit, Reputasi Kantor Akuntan Publik dan Komite Audit terhadap Kualitas Audit”, Skripsi. Universitas Diponegoro.
- Myers, J.N., Myers, L.A., & Omer, C.T. (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.
- Nagy, A., L., 2005, "Mandatory audit firm turnover, financial reporting quality, and client bargaining power: the case of Arthur Andersen". *Accounting Horizons*, Juni, Vol. 19, Iss. 2, pg. 51, 18 pgs
- Novianti, Nurlita., Sutrisno, dan Gugus Irianto. 2010, ”Tenur KAP, Tenur Partner Audit, Auditor Spesialisasi Industri, dan Kualitas Audit”. Universitas Brawijaya.
- Nuratama, I Putu, 2011, “Pengaruh Tenur dan Reputasi Kantor Akuntan Publik pada Kualitas Audit dengan Komite Audit sebagai Variabel Moderasi”. Universitas Udayana.
- Onwuchekwa, John Chika., D.O. Erah dan Famous Izedonmi. 2012, “ Mandatory Audit Rotation and Audit Qualiry : Survey of Southern Nigeria”. *Research Journal Of Finance and Accounting*, Vol3, No 8.
- Saputri, Inggy Citrasari.2012, “ Pengaruh Rotasi Wajib KAP terhadap Hubungan antara Auditor Tenure dan Reputasi KAP dengan Kecenderungan Auditor dalam Menerbitkan Opini Audit Modifikasi Going Concern”, Skripsi. Universitas Diponegoro.
- Sari, Kumala. 2011, “ Analisis Pengaruh Audit Tenure, Reputasi KAP, Disclosure, Ukuran Perusahaan dan Likuiditas terhadap Penerimaan Opini Audit Going Concern”, Skripsi, Universitas Diponegoro.
- Shalicha, Madinatush, “ Pengaruh Tenur Audit, Reputasi KAP dan Komite Audit terhadap Kualitas Laba”, Skripsi. Universitas Diponegoro.
- Sinaga, Daud M.T. 2012, “ Analisis Pengaruh Audit Tenure, Ukuran KAP dan Ukuran Perusahaan Klien terhadap Kualitas Audit”, Skripsi. Universitas Diponegoro.
- Siregar, Sylvia V., Fitriany Amarullah, Arie Wibowo dan Viska Anggraita. 2011, “ Rotasi dan Kualitas Audit: Evaluasi Atas Kebijakan Menteri Keuangan KMK No. 423/KMK.6/2002 Tentang Jasa Akuntan Publik”, *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia: Volume 8 – No. 1.*

Siregar, Sylvia V., Fitriany Amarullah, Arie Wibowo dan Viska Anggraita. 2012, “ Audit Tenure, Auditor Rotation, and Audit Quality: The Case of Indonesia”, *Journal of Business and Accounting*, 5(1),2012,55-74

Sumarwoto. 2006. "Pengaruh Kebijakan Rotasi KAP (Mandatory) terhadap Kualitas Laporan Keuangan". Working Paper.

Wibowo, Arie dan Rossieta, Hilda. 2009, ”Faktor-Faktor Determinasi Kualitas Audit–Suatu Studi dengan Pendekatan *Earnings Surprise Benchmark*”, *Simposium Nasional Akuntansi 12*.

Yu, Dong Michael. 2007, ” The Effect of Big Four Office Size on Audit Quality”, *University of Missouri-Columbia*.

U.S. General Accounting Office (GAO). 2003. *Public accounting firms: required study on the potential effects of mandatory audit firm rotation (GAO-04-216)*.

LAMPIRAN

Tabel 4

Hasil Uji Normalitas (Sudah Normal)

	Unstandardized Residual
N	365
Normal Parameters(a,b) Mean	.0000000
Std. Deviation	.03120768
Most Extreme Differences Absolute	.069
Positive	.069
Negative	-.053
Kolmogorov-Smirnov Z	1.326
Asymp. Sig. (2-tailed)	.059

a Test distribution is Normal.

b Calculated from data.

Tabel 5
Hasil Uji Multikolinieritas

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	.092	.018		5.148	.000		
	Tenur KAP	.007	.002	.255	3.413	.001	.446	2.244
	Reputasi KAP	.011	.004	.168	2.883	.004	.734	1.363
	Rotasi KAP	.011	.005	.152	2.043	.042	.447	2.238
	Leverage	.006	.002	.135	2.654	.008	.960	1.041
	Prtmbhan Prshn	-.002	.000	-.205	-3.909	.000	.898	1.114
	Ukuran Prshn	-.004	.001	-.170	-2.950	.003	.746	1.340

Tabel 6
Hasil Uji Autokorelasi

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.336(a)	.113	.098	.03146811	1.888

Tabel 7
Uji Heteroskedastisitas

Model		Unstandardized Coefficients		Standardize d Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.027	.009		2.872	.004
	Tenur KAP	-.001	.001	-.100	-1.279	.202
	Reputasi KAP	-.001	.002	-.036	-.588	.557
	Rotasi KAP	.002	.003	.063	.804	.422
	Leverage	-.001	.001	-.026	-.485	.628
	Prtmbhan Prshn	.000	.000	-.053	-.965	.335
	Ukuran Prshn	.000	.001	.021	.343	.732