

## **PENGARUH AUDIT TENURE, ROTASI AUDIT DAN REPUTASI KAP TERHADAP KUALITAS AUDIT**

**(Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur Sektor Industri Barang Konsumsi Yang  
Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Periode 2015-2017)**

**Ratu Ajeng Fahmiaty Pertamy**

*Universitas Sultan Ageng Tirtayasa, Serang – Banten*

[ratuajeng\\_21@yahoo.com](mailto:ratuajeng_21@yahoo.com)

**Tri Lestari**

*Universitas Sultan Ageng Tirtayasa, Serang – Banten*

[trilestari.untirta@gmail.com](mailto:trilestari.untirta@gmail.com)

### ***Abstract***

*This study aims to determine the effect of audit tenure, audit rotation and reputation KAP on manufacturing companies in the consumer goods industry sector listed on the Indonesia Stock Exchange 2015-2017. The research method used is descriptive verification. The data collection techniques used documentation study. The document covers the financial statements and annual reports of manufacturing companies in the consumer goods industry for the period 2015-2017 listed on the Indonesia Stock Exchange. Data processing in his research use statistical tests of regression of panel data with Random Effect Model. Based on statistical testing with the help of Eviews 8 software that audit tenure and audit rotation have a negative effect on audit quality, and tenure has positive effect on audit quality. The implication of this research is that company must improve audit quality by choosing affiliated KAP and routinely rotation, thereby minimizing risk caused by mistake of opinion in auditing process.*

***Keyword: Audit Tenure, Audit Rotation, Reputation Kap and Audit Quality***

## **PENDAHULUAN**

Perusahaan *go public* di Indonesia mengalami kemajuan yang pesat, hal ini mengakibatkan permintaan akan audit laporan keuangan meningkat. Laporan keuangan menyediakan informasi keuangan yang bersifat kuantitatif sebagai dasar pengambilan keputusan bagi pihak internal maupun eksternal perusahaan. Menurut *Financial Accounting Standard Board* (FASB), laporan keuangan harus memuat 2 karakteristik penting yaitu relevan (*relevance*) dan dapat diandalkan (*reliable*), namun karakteristik tersebut sulit untuk diukur sehingga perusahaan membutuhkan jasa auditor untuk memberikan informasi yang akurat dalam pengambilan keputusan dan memastikan kesesuaian antara laporan yang disusun oleh manajemen dengan standar akuntansi yang ada. Peraturan tersebut juga tertera dalam Keputusan Ketua Bapepam dan LK peraturan Nomor X.K.6 Tahun 2012 yang menyatakan bahwa “Perusahaan *go public* wajib untuk mempublikasikan laporan keuangan yang telah diaudit oleh auditor independen”.

Laporan keuangan yang telah diaudit oleh akuntan publik kewajarannya lebih dapat dipercaya dibandingkan laporan keuangan yang 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). Tujuan menyeluruh dari audit laporan keuangan adalah untuk menyatakan pendapat apakah keuangan klien menyajikan secara wajar dalam semua hal yang material sesuai prinsip-prinsip yang berlaku wajar sesuai prinsip akuntansi. Dalam melaksanakan audit, auditor harus memperhatikan hal hal berikut : (1) merencanakan dan merancang pendekatan audit; (2) memperoleh bukti untuk mendukung pengendalian khusus; (3) memperoleh bukti melalui prosedur audit; (4) melaksanakan prosedur analitis substantive; (5) melakukan pengujian rincian saldo; (6) melaksanakan pengujian tambahan untuk penyajian dan pengungkapan; (7) mengumpulkan bukti akhir; (8) mengeluarkan laporan audit Indarto (2011).

Untuk menghasilkan keyakinan klien terhadap auditor, maka kualitas audit yang dihasilkan harus baik. Audit dianggap berkualitas apabila auditor memperhatikan standar umum audit yang tercantum dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) , yang meliputi mutu profesional (*profesional qualities*) auditor independen, pertimbangan (*judgment*) yang digunakan dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan keuangan. Dalam pelaksanaan audit, seorang auditor harus mempunyai kemampuan teknis dari auditor yang terpresentasi dalam pengalaman maupun profesi dan kualitas auditor dalam menjaga sikap mentalnya (independensi) agar mampu menciptakan hasil audit yang berkualitas Hartadi (2012). Menurut Kurmiasih *et.al* (2014) terdapat 6 aspek berkaitan dengan standar audit, yaitu perencanaan, pengawasan, pendeteksian kecurangan, penentuan risiko audit, meningkatkan kredibilitas laporan keuangan dan memuaskan pihak yang berkepentingan melalui suatu laporan auditor independen.

Auditor Independen diharapkan mampu mengevaluasi laporan secara wajar sesuai prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku . Banyaknya kasus kecurangan laporan keuangan yang melibatkan Auditor Independen menimbulkan keraguan mengenai kualitas dari hasil audit. Terbukti dengan banyaknya kasus manipulasi laporan keuangan yang melibatkan Kantor Akuntan Publik di Indonesia diantaranya :

PT. Kimia Farma yang melaporkan laba bersih sebesar Rp 132 milyar, dan laporan tersebut di audit oleh Hans Tuanakotta & Mustofa (HTM). Akan tetapi, Bapepam menilai bahwa laba bersih tersebut terlalu besar dan mengandung unsur rekayasa. Setelah dilakukan audit ulang, telah ditemukan kesalahan yang cukup mendasar. Pada laporan keuangan yang baru, keuntungan yang disajikan hanya sebesar Rp 99,56 miliar, atau lebih rendah sebesar Rp 32,6 milyar, atau 24,7% dari laba awal yang dilaporkan. Kesalahan itu timbul pada unit Industri Bahan Baku yaitu kesalahan berupa *overstated* penjualan sebesar Rp 2,7 miliar, pada unit Logistik Sentral berupa *overstated* persediaan barang sebesar Rp 23,9 miliar, pada unit Pedagang Besar Farmasi berupa *overstated* persediaan sebesar Rp 8,1 miliar dan *overstated* penjualan sebesar Rp 10,7 miliar. Kesalahan penyajian yang berkaitan dengan persediaan timbul karena nilai yang ada dalam daftar harga persediaan digelembungkan .([kompasiana.com](http://kompasiana.com))

Siaran pers dari Bapepam tentang hasil pemeriksaan terhadap PT Indofarma tbk yang dipublikasikan Senin (8/11/2004). Bapepam menjelaskan, adanya pelanggaran praktik manajemen laba pada laporan keuangan tahun 2004, dengan menaikkan *overstated* laba bersih senilai Rp. 28,780 milyar sehingga dampaknya nilai persediaan barang dalam proses yang lebih tinggi dari yang seharusnya, sehingga harga Pokok Penjualan mengalami *understated* dan laba bersih mengalami *overstated* dengan nilai yang sama. ([finance.detik.com](http://finance.detik.com))

PT. Great River Internasional yang merupakan perusahaan pakaian jadi berkualitas tinggi dan terkemuka di Indonesia melibatkan Akuntan publik Justinus Aditya Sidharta Akuntan Publik Johan Malonda . Kasus tersebut muncul setelah adanya temuan auditor investigasi dari Bapepam yang menemukan indikasi penggelembungan account penjualan, piutang dan asset hingga ratusan milyar rupiah pada laporan keuangan Great River yang mengakibatkan perusahaan tersebut akhirnya kesulitan arus kas dan gagal dalam membayar utang. Berdasarkan investigasi tersebut Bapepam menyatakan bahwa akuntan publik yang memeriksa laporan keuangan Great River melakukan kesalahan dalam mengaudit laporan keuangan dan ikut menjadi tersangka ([detik.com](http://detik.com))

Dari beberapa kasus tersebut membuktikan bahwa kalangan masyarakat pengguna jasa profesi akuntan publik menuntut peningkatan kualitas audit, mutu dan keandalan informasi yang diberikan oleh Kantor Akuntan Publik. Berdasarkan fenomena di atas, dapat dilihat bahwa betapa pentingnya independensi, profesionalitas dan objektivitas yang dimiliki seorang auditor mampu untuk meningkatkan kualitas auditnya. Auditor harus mampu mendeteksi dan kecurangan dalam laporan

keuangan perusahaan. Oleh karena itu, auditor independen diharapkan dapat memberikan keyakinan kepada para pengguna laporan keuangan bahwa laporan tersebut bebas dari salah saji material dan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku di Indonesia agar menghasilkan laporan audit yang berkualitas.

Perlu disadari bahwa kualitas audit sangat penting, namun permasalahan yang ada sampai saat ini adalah menentukan tinggi rendahnya kualitas audit, yakni menemukan metode yang handal untuk mengukur kualitas audit secara akurat. Menurut Wibowo dan Rossieta (2009) salah satu metode handal dengan proksi yang terukur adalah dengan menggunakan informasi dari laporan audit dan laporan keuangan. Persaingan kantor akuntan publik untuk menciptakan hasil audit yang berkualitas semakin ketat, kualitas audit tidak hanya dipengaruhi oleh faktor internal tetapi dipengaruhi juga oleh faktor eksternal. Faktor eksternal yang digunakan dalam penelitian ini untuk membuktikan pengaruh terhadap kualitas audit diantaranya audit tenure, rotasi audit dan reputasi KAP.

Kualitas audit dapat dilihat dari lamanya *tenure* antara auditor dengan klien (perusahaan). Audit *tenure* merupakan jangka waktu perikatan yang terjalin antara auditor dari sebuah kantor akuntan publik (KAP) dengan *auditee* yang sama Werastuti (2013). Jangka waktu pelaksanaan audit oleh auditor independen pada klien yang sama akan berpotensi menciptakan kedekatan antara auditor dengan manajemen. Kedekatan ini diyakini akan berdampak terhadap independensi, serta dapat mengurangi keandalan dan kualitas audit sehingga memicu terjadinya skandal-skandal keuangan. Selain itu auditor yang mengaudit perusahaan yang sama dari tahun ke tahun akan kurang kreatif dalam merancang prosedur audit sehingga kualitas yang dihasilkan akan mengalami penurunan dari tahun ke tahun. Sumarwoto (2006) berpendapat hubungan kerja yang panjang antara auditor dengan klien dapat menciptakan suatu risiko adanya ke-akraban (*excessive familiarity*) yang dapat mempengaruhi objektivitas dan independensi auditor. Hal ini bisa mengakibatkan meningkatnya resiko terjadinya kegagalan audit atas laporan keuangan. Tulisan Sumarwoto tersebut berbeda dengan tulisan Giri (2010) yang menyatakan bahwa *audit tenur* yang semakin lama dapat meningkatkan kemampuan auditor untuk mendeteksi tindakan akrual oleh manajemen auditee.

Selain *tenure*, rotasi KAP merupakan salah satu faktor terpenting untuk menentukan kualitas audit, ketika hubungan klien dengan suatu kantor akuntan publik berlangsung selama bertahun-tahun, klien dapat dipandang sebagai sumber pendapatan bagi kantor akuntan publik secara terus menerus. Sehingga, hubungan yang terjalin antara klien dengan kantor akuntan publik selama bertahun-tahun secara potensial dapat mengurangi independensi auditor yang bekerja di suatu kantor akuntan publik. Oleh karena itu, diberlakukan adanya rotasi yang bersifat *mandatory* kantor akuntan publik supaya mengurangi hubungan spesial yang terjalin antara klien dengan kantor akuntan publik.

Di Indonesia, rotasi bersifat *mandatory* dengan ditetapkannya Keputusan Menteri Keuangan nomor: 17/KMK.01/2008 tentang "Jasa Akuntan Publik" pasal 3. Peraturan tersebut mengatur bahwa pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dilakukan oleh KAP paling lama untuk 6 (enam) tahun buku berturut-turut dan oleh seorang Akuntan Publik paling lama 3 (tiga) tahun buku berturut-turut. Sehingga pada tahun buku 2008 diperkirakan akan terdapat jumlah yang cukup signifikan perusahaan yang merotasi KAPnya karena harus memenuhi kewajiban rotasi yang bersifat *mandatory* (Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia, 2008).

Kualitas audit juga mencakup dua dimensi, yaitu independensi dan kompetensi. Peraturan mengenai rotasi auditor dibuat dengan tujuan untuk meningkatkan kualitas berdasarkan pada asumsi bahwa semakin lama hubungan antara auditor baik *partner* audit maupun kantor akuntan publik dengan kliennya akan mengurangi independensi auditor. Rotasi dapat berpengaruh positif atau negatif terhadap kualitas audit tergantung pada yang lebih dominan antara pengaruh kenaikan independensi atau pengaruh dari penurunan kompetensi Siregar, et al (2012). Semakin lama hubungan kerja antara AP maupun KAP dengan seorang klien akan mempengaruhi independensinya, sedangkan dari segi kompetensi adanya rotasi AP dapat menyebabkan penurunan kualitas audit Siregar, et al (2011). Penurunan kualitas audit ini disebabkan karena 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. Sebaliknya, semakin lama seorang auditor mengaudit seorang klien maka kompetensi auditor akan semakin baik karena auditor telah memahami secara lebih mendalam mengenai bisnis yang dijalankan oleh kliennya.

Kualitas audit pada berbagai penelitian sebelumnya sering dikaitkan juga dengan ukuran KAP. KAP besar identik dengan KAP bereputasi tinggi yang dalam hal ini menunjukkan kemampuan auditor untuk bersikap independen dalam melaksanakan audit secara profesional, sebab KAP menjadi kurang tergantung secara ekonomi kepada klien. Klien juga kurang dapat mempengaruhi opini auditor. Penyebab dari hal tersebut adalah kelebihan yang dimiliki oleh KAP besar yaitu besarnya jumlah dan ragam klien yang ditangani KAP, banyaknya ragam jasa yang ditawarkan, adanya afiliasi internasional, dan banyaknya jumlah staf audit dalam suatu KAP (Giri, 2010). KAP yang berafiliasi dengan KAP *Big 4* diasumsikan mempunyai pengalaman yang lebih banyak karena mempunyai jumlah klien dan ragam klien yang lebih banyak sehingga lebih berpengalaman dibandingkan dengan KAP kecil (KAP yang tidak berafiliasi dengan KAP *Big 4*) sehingga dianggap menghasilkan kualitas audit yang lebih baik. Anggapan tersebut sejalan dengan tulisan Giri (2010) yang menyatakan bahwa KAP yang berafiliasi dengan KAP Internasional memiliki pengaruh positif terhadap kualitas audit.

Studi mengenai kualitas audit telah dilakukan baik di luar maupun di dalam negeri dan terdapat perbedaan hasil penelitian yang menimbulkan *Research gap*. Seperti penelitian di dalam negeri yang dilakukan oleh Rini Indriani (2016) membuktikan bahwa audit tenure memiliki pengaruh positif terhadap kualitas audit pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 20014-2010. Namun Mgbame, et al. (2012) membuktikan bahwa audit *tenure* berpengaruh *negatif* dengan kualitas audit, begitu juga dengan Penelitian yang dilakukan oleh Fierdha dan Pupung Purnamasari (2014) yang meneliti pengaruh *audit rotation* dan *audit tenure* terhadap kualitas audit dengan *fee* audit sebagai variabel pemoderasi (studi pada manufaktur yang terdaftar di be tahun 2012-2014), menghasilkan kesimpulan bahwa *audit rotation* dan *audit tenure* berpengaruh negatif tidak signifikan terhadap kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan audit *tenure* dalam jangka waktu yang panjang dapat merusak independensi auditor sehingga dapat menurunkan kualitas audit.

Sedangkan untuk variabel Rotasi audit beberapa peneliti menemukan beragam hasil penelitian diantaranya penelitian yang dilakukan oleh Fitri (2011) dan Dinda Ayu (2012) yang menyimpulkan bahwa rotasi audit berpengaruh negatif terhadap kualitas audit dari sisi netralitas, belum ditemukan pengaruh terhadap pengukuran kualitas audit yang lain. Maharani (2014) meneliti tentang pengaruh *audit tenure*, *audit fee*, rotasi audit dan spesialisasi auditor terhadap kualitas audit yang menemukan bahwa *audit tenure*, rotasi audit dan spesialisasi auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit sedangkan hanya *audit fee* yang berpengaruh terhadap kualitas audit. Namun berbeda halnya dengan Penelitian Fierdha, et al (2014) serta diperkuat oleh penelitian Margi Kurniasih dan Abdul Rohman (2014) yang meneliti pengaruh *fee audit*, *audit tenure* dan rotasi audit terhadap kualitas audit. Hasil dari penelitian tersebut menggambarkan bahwa rotasi audit berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit.

Selanjutnya, terkait dengan reputasi KAP, hasil penelitian Giri (2010) menunjukkan adanya pengaruh terhadap kualitas audit dan sebaliknya untuk penelitian Hartadi (2012) yang menyatakan bahwa reputasi KAP tidak berdampak terhadap kualitas audit. Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan sebelumnya peneliti tertarik untuk meneliti kembali mengenai kualitas audit karena terjadi perbedaan hasil dari penelitian pada kualitas audit ini walaupun memakai variabel yang hampir sama. Oleh karena itu peneliti akan melakukan penelitian kembali dengan menggabungkan dan mengembangkan penelitian Rini Indriani (2016) yang meneliti Pengaruh *Tenure* terhadap Kualitas Audit dan penelitian Dinda Ayu (2012) yang meneliti Pengaruh *Tenure* dan Rotasi Audit terhadap Kualitas Audit dengan Pengukuran *Discretionary Accruals*. Perbedaan dengan penelitian sebelumnya yaitu dengan menggunakan metode, objek dan tahun penelitian yang berbeda, serta menambahkan variabel Reputasi KAP. Penelitian ini penting dilakukan karena adanya kegagalan audit oleh KAP besar yang tidak hanya terjadi di dunia internasional tetapi juga di Indonesia. Maka dari itu dalam penelitian ini, penulis mencoba untuk menguji pengaruh *tenure* audit, rotasi audit dan reputasi KAP terhadap kualitas audit, sehingga diharapkan penelitian ini dapat menambah referensi untuk penelitian tentang kualitas audit selanjutnya.

## TINJAUAN LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Dalam suatu korporasi, pemegang saham merupakan principal dan CEO adalah agen mereka. Pemegang saham menyewa CEO dan mengharapkan CEO tersebut untuk bertindak bagi kepentingan mereka. Dalam teori agensi, auditor independen berperan sebagai penengah kedua belah pihak (agent dan principle) yang berbeda kepentingan. Auditor independen juga berfungsi untuk mengurangi biaya agensi yang timbul dari perilaku mementingkan diri sendiri oleh agen (manajer).

Eisenhardt (1989) berpendapat bahwa teori keagenan (agency theory) dilandasi oleh beberapa asumsi. Asumsi-asumsi tersebut dibedakan menjadi tiga jenis, yaitu asumsi tentang sifat manusia, asumsi keorganisasian, dan asumsi informasi. Asumsi sifat manusia menekankan bahwa manusia memiliki sifat mementingkan dirinya sendiri (self interest), memiliki keterbatasan rasionalitas (bounded rationality) dan tidak menyukai risiko (risk aversion). Asumsi keorganisasian menekankan bahwa adanya konflik antar anggota organisasi dan adanya asimetri informasi antara principal dan agent, sedangkan asumsi informasi menekankan bahwa informasi sebagai barang komoditi yang bisa diperjual belikan. Berdasarkan asumsi pertama mengenai sifat manusia yang mementingkan dirinya sendiri dapat terlihat dari perilaku principal dan agent. Prinsipal diasumsikan hanya tertarik pada pengembalian keuangan yang diperoleh dari investasi mereka di perusahaan sedangkan agen diasumsikan akan menerima kepuasan tidak hanya dari kompensasi keuangan tetapi juga dari keterlibatannya dalam hubungan agensi, seperti memutuskan untuk melakukan auditor switching karena adanya ketidaksepakatan atas praktik akuntansi tertentu dengan auditor (Ikhlasia, 2012).

Teori agensi dijadikan dasar karena pertama, adanya persepsi bahwa klien lebih percaya pada data yang di audit oleh auditor bereputasi baik menyebabkan manajemen tidak akan mengganti jika perusahaan telah diaudit oleh KAP yang berafiliasi dengan KAP big 4 yang dianggap memiliki reputasi dan kualitas yang baik (Lestari 2012). Kedua, Menurut Watts dan Zimmerman (1986) dalam Sinaga (2012) perusahaan yang besar berusaha untuk dapat mengurangi agency cost karena kompleksitas usaha serta adanya peningkatan pemisahan antara manajemen dan kepemilikan. Dengan demikian, manajemen akan berusaha mempertahankan auditornya agar tidak terjadi peningkatan agency cost. Ketiga, Nasser et al.(2006) dalam Nabila (2011) menyatakan bahwa saat perusahaan mengalami pertumbuhan, perusahaan memerlukan auditor yang independen dan berkualitas tinggi untuk mengurangi biaya agensi sehingga perusahaan cenderung akan mempertahankan auditornya untuk menekan biaya agensi. Keempat, bahwa klien yang mengalami kesulitan keuangan cenderung akan mengganti auditornya. Menurut Francis dan Wilson (1988) dalam Nirmala (2013) klien yang mengalami financial distress cenderung akan mengganti auditornya dengan auditor yang lebih independen. Hal tersebut dilakukan untuk meningkatkan kepercayaan para pemegang saham dan kreditur terhadap laporan keuangan yang dihasilkan manajemen. Kelima bahwa klien akan mengganti auditornya apabila hubungan auditor dengan klien terlalu lama untuk meningkatkan independensi auditor. Menurut Novia (2013) Audit tenure yang panjang dapat menyebabkan kualitas dan kompetensi kerja auditor cenderung menurun secara signifikan dari waktu ke waktu. Auditor yang mengaudit perusahaan yang sama dari tahun ke tahun akan kurang kreatif dalam merancang prosedur audit.

### **Pengembangan Hipotesis**

#### ***Pengaruh Audit Tenure terhadap Kualitas Audit***

Hasil laporan keuangan auditan yang berkualitas oleh auditor selain adanya sikap independensi dan profesional kerja yang harus dimiliki oleh auditor, maka diperlukan juga audit *tenure* untuk menjaga sikap independensi dan meningkatkan kualitas kerja. Dengan adanya masa perikatan antara auditor dengan perusahaan untuk mengaudit laporan keuangan klien maka hasil auditan laporan keuangan perusahaan akan lebih berkualitas. Hal ini disebabkan karena tidak adanya sikap dari auditor yang berinteraksi terlalu dekat dengan klien sehingga tidak mengganggu sikap independensi yang dimiliki oleh auditor dalam melaksanakan tugasnya.

Pengaruh *tenure* audit pada kualitas audit menimbulkan pro dan kontra setelah dikeluarkannya PMK No.17/PMK.01/2008 tentang “Jasa Akuntan Publik” pada pasal 3. Peraturan tersebut mengatur bahwa pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dilakukan oleh KAP paling lama untuk enam tahun buku berturut-turut dan oleh seorang Akuntan Publik paling lama tiga tahun buku berturut-turut. Peraturan Menteri Keuangan RI (2008). Menurut Hartadi (2012)

mengungkapkan bahwa adanya kesulitan untuk mengkaitkan langsung antara kewajiban rotasi dengan kualitas auditor, tetapi point utama yang berhubungan dengan kualitas audit, memang dimungkinkan bahwa adanya suatu kedekatan emosional yang terlalu lama akibat tenure yang panjang antara auditor dengan klien dapat mengakibatkan terganggunya kualitas audit yang dihasilkan.

Penelitian yang dilakukan oleh Giri (2010) membuktikan bahwa variabel audit *tenure* berpengaruh negatif dan signifikan terhadap variabel kualitas audit. Ini dikarenakan bahwa auditor dapat kehilangan independensinya apabila terjalin hubungan yang nyaman dengan klien karena hal tersebut dapat mempengaruhi objektif mereka dalam memberikan opini audit.

Siregar, dkk. (2012) meneliti bahwa hubungan audit *tenure* dan kualitas audit berbentuk kuadratik. Dalam hal ini terkait dengan masa awal penugasan audit yang lebih mendominasi adalah dampak positif yaitu peningkatan kompetensi dari bertambahnya jangka waktu audit lebih besar pengaruhnya dibandingkan penurunan independensi. Namun, ketika semakin lamanya jangka waktu masa perikatan yang untuk mengaudit, maka dampak negatif lebih mendominasi yaitu dapat mengakibatkan penurunan independensi dan berdampak pada penurunan kualitas audit lebih besar pengaruhnya dibandingkan peningkatan kompetensi.

Beberapa penelitian diatas merupakan argumen yang menolak penerapan audit *tenure*, bahwa lamanya hubungan auditor-klien dapat mengganggu independensi auditor sehingga mempengaruhi penilaian auditor dalam menguji laporan keuangan klien. Hal ini disebabkan timbulnya kecenderungan yang tinggi bagi auditor seiring dengan berjalannya waktu untuk memenuhi keinginan manajemen karena timbulnya hubungan kekerabatan diantara keduanya yang diakibatkan oleh tenure yang panjang. Auditor akan kehilangan independensinya sehingga menyebabkan penurunan kualitas audit. Hubungan antara auditor dengan klien seharusnya mampu mengakomodasi kualitas audit yang optimal. Masa perikatan yang terlalu singkat waktunya dapat menyebabkan pengetahuan spesifik tentang klien masih sedikit sehingga kualitas audit rendah. Jika terlampaui panjang bisa menyebabkan turunnya independensi dan obyektivitas akibat keakraban berlebihan antara kedua pihak (Permana, 2012). Berdasarkan paparan diatas peneliti menyusun hipotesis pertama (H1) yang digunakan dalam penelitian sebagai berikut :

***H<sub>1</sub> : Audit tenure berpengaruh negatif terhadap kualitas audit***

### ***Pengaruh Rotasi Audit terhadap Kualitas Audit***

Kewajiban rotasi dalam perspektif teori agensi menggambarkan keberadaan perusahaan. Teori perusahaan ini pada dasarnya bertujuan untuk menjawab pertanyaan mengenai : keberadaan perusahaan, batas antara perusahaan dengan pasar, struktur organisasi perusahaan, dan *heterogenitas* tindakan perusahaan dalam kinerja perusahaan tersebut. Untuk meningkatkan tingkat kepercayaan investor maupun pengguna laporan keuangan, perusahaan berusaha meningkatkan laporan keuangan auditan yang berkualitas pula. Oleh karena itu, perusahaan melakukan *rotation audit partner* untuk mendapatkan kepercayaan dari pengguna laporan keuangan.

Temuan penelitian yang dilakukan oleh Mgbame, et al (2012) menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang signifikan antara rotasi wajib kantor akuntan publik dengan kualitas audit yang terkait dengan laporan audit. Hal ini menyimpulkan bahwa kebijakan mendukung rotasi wajib memiliki efek positif pada kualitas laporan audit karena memungkinkan untuk menyegarkan dan mengembalikan kepercayaan publik terhadap fungsi audit. Penelitian yang dilakukan oleh Siregar, dkk. (2012) menemukan bukti bahwa sebelum adanya peraturan mengenai rotasi mandatory auditor, *audit partner rotation* berpengaruh negatif, tetapi ketika adanya peraturan mengenai *audit firm rotation* menunjukkan pengaruh positif. Ini merupakan indikasi dimana perusahaan mengikuti perusahaan mengenai *audit partner rotation* mempunyai kualitas yang lebih tinggi daripada perusahaan yang diaudit tidak mengikuti peraturan mengenai *audit partner rotation*.

Penelitian Firth et al. (2012) menunjukkan bahwa *rotasi mandatory audit partner* berpengaruh signifikan. Era pasca – Enron ini telah menjadi perhatian bagi perkembangan bisnis akuntan publik yang memperhatikan sikap independensi dan kualitas yang dihasilkan oleh seorang auditor dari sebuah KAP. Sehingga para *legislator, regulator*, dan badan-badan profesional telah setuju dengan adanya rotasi wajib auditor untuk menjaga independensi auditor. Penelitian yang dilakukan dengan menggunakan data perusahaan di China yang melakukan *rotasi mandatory audit partner*, ini

menunjukkan bahwa perusahaan lebih bisa menerima opini audit modifikasi (MAO) daripada kelompok perusahaan yang tidak melakukan rotasi audit wajib.

Argumen lain yang mendukung adanya *rotasi mandatory*, yaitu rotasi dapat meningkatkan sikap independensi yang dapat meningkatkan kualitas audit namun terdapat biaya yang tinggi pada beberapa klien besar. Dengan adanya peningkatan independensi auditor, kualitas audit yang dilakukan pun dapat dihindari adanya penurunan karena kesalahan yang disebabkan auditor tidak independen Gietzman (2002). Dilain hal, adanya tenure yang panjang dapat menyebabkan keakraban yang berlebihan antara auditor dengan klien, sehingga kemungkinan besar menghasilkan prosedur audit yang tidak memadai dan ketergantungan dengan hasil audit tahun sebelumnya. Disatu sisi juga rotasi wajib dapat meningkatkan kepercayaan pengguna laporan keuangan dengan melihat auditor untuk menjaga sikap independensi setelah rotasi wajib, yang akan bermanfaat bagi persepsi pernyataan keuangan dan reaksi pasar secara keseluruhan Kurniasih (2014). Dapat diartikan bahwa pembatasan jangka tenure audit dengan melakukan rotasi audit menjadi salah satu solusi yang muncul untuk mencapai tingkat kualitas audit yang baik. Pembatasan ini dilakukan dengan tujuan meminimalisasi kemungkinan terjalinnya hubungan yang dekat antara auditor dan kliennya yang dapat menurunkan independensi auditor.

***H<sub>2</sub> : Rotasi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit.***

### ***Pengaruh Reputasi KAP terhadap Kualitas Audit***

Reputasi KAP merupakan salah satu faktor yang dapat meningkatkan independensi auditor (Saputri, 2012). Menurut Choi et.al (2010) ada dua perspektif terkait bagaimana ukuran kantor audit dapat mempengaruhi kualitas audit, yakni perspektif pertama disebut perspektif ketergantungan ekonomis (*economic dependence perspective*). Kantor audit kecil cenderung berkompromi terhadap kualitas audit karena ketergantungan ekonomis terhadap klien tertentu. Kehilangan reputasi akibat kegagalan audit memiliki pengaruh lebih besar bagi kantor audit besar dibandingkan kantor audit yang lebih kecil. Kantor Audit besar tidak bergantung pada klien tertentu karena tingkat ketergantungan secara ekonomis yang lebih kecil dibandingkan kantor audit kecil.

Perspektif kedua disebut Perspektif keseragaman kualitas (*uniform quality perspective*). Perspektif ini berpendapat bahwa auditor besar seperti *Big-4* punya tanggung jawab untuk menyediakan jasa audit dengan kualitas yang sama diantara kantor-kantor lokal (afiliasi) dengan ukuran yang berbeda dan berlokasi di berbagai macam wilayah dan negara. Ada beberapa faktor internal yang dapat mendorong kantor audit besar untuk memberikan kualitas audit yang seragam diantara kantor-kantor lokal yang berbeda. Auditor besar menaruh perhatian lebih terhadap pelatihan staf dan melakukan evaluasi berkala, serta cenderung menggunakan standarisasi dalam teknik dan prosedur audit yang dilakukan (misalnya prosedur komputerisasi) dibandingkan dengan auditor kecil. Ini kemudian memfasilitasi pembagian dan transfer pengetahuan diantara kantor lokal yang dimiliki auditor besar sehingga mampu menciptakan kualitas audit yang seragam baik pada pusat maupun cabang.

Sopian (2014) dan Saputri (2015) berpendapat bahwa ukuran KAP akan berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Dengan demikian, diperkirakan bahwa dibandingkan dengan KAP kecil, KAP besar mempunyai kemampuan yang lebih baik dalam melakukan audit, sehingga mampu menghasilkan kualitas audit yang lebih tinggi. Krishnan dan Schauer (2000) mengklasifikasikan KAP berskala besar apabila termasuk dalam KAP *the big four (Big 4) firm* atau berafiliasi dengan *big 4 firm*. Ukuran KAP menunjukkan kemampuan auditor untuk bersikap independen dan melaksanakan audit secara profesional. KAP besar cenderung kurang tergantung secara ekonomi kepada klien sehingga tidak berkompromi atas kualitas audit Giri (2010). Sejalan dengan tulisan Giri, Arie (2009) menyebutkan bahwa KAP *big four* atau yang berafiliasi dengan *big four* mempunyai kelebihan dalam melakukan audit, sehingga mampu menghasilkan kualitas audit yang lebih baik. Kelebihannya adalah (1) banyaknya jumlah dan beragamnya klien yang ditangani KAP, (2) banyaknya jasa yang ditawarkan, (3) luasnya cakupan geografis, termasuk adanya afiliasi dengan KAP internasional, dan (4) banyaknya jumlah staf audit dalam suatu KAP. Berkenaan dengan reputasi KAP besar tersebut, didukung pula oleh hasil penelitian Becker, et al. (1998) dalam Giri (2010) yang menemukan bahwa KAP yang berafiliasi dengan KAP internasional memiliki tingkat akrual yang rendah dibandingkan dengan KAP yang tidak berafiliasi. Berdasarkan penjelasan tersebut, hipotesis ke tiga yang dirumuskan adalah:

***H<sub>3</sub> : Reputasi KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit***

## METODE PENELITIAN

Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan-perusahaan manufaktur sector industry barang konsumsi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2015- 2017, adapun jumlah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2015 – 2017 sebanyak 37 perusahaan. Sample dalam penelitian ini mengambil data laporan keuangan pada perusahaan manufaktur sektor industri barang konsumsi periode 2015-2017. Salah satu alasan pemilihan sektor industri barang konsumsi adalah sektor industri barang konsumsi telah mengalami perkembangan yang pesat dan memberikan kontribusi besar kepada pemerintah melalui pajak . Selain itu perusahaan yang tergabung dalam kelompok ini , secara langsung dapat dirasakan manfaatnya oleh seluruh lapisan masyarakat, baik untuk kalangan atas, menengah maupun bawah, mengingat sektor industri barang konsumsi merupakan kebutuhan masyarakat sehari-hari.

Teknik pengumpulan data yang digunakan adalah dokumentasi. Teknik dokumentasi menurut Arikunto (2013) adalah “Mencari data mengenai hal-hal atau variasi yang berupa catatan, transkrip, buku, surat kabar, majalah kabar, majalah, prasasti, notulen, rapor, leger, dan sebagainya”.

Dalam penelitian ini dokumen tersebut berupa laporan keuangan tahunan yang telah diaudit dari perusahaan manufaktur sektor industri barang konsumsi yang terdaftar di BEI tahun 2015-2017.

Untuk mengukur variabel-variabel yang ada dalam penelitian ini maka disusun operasionalisasi variabel sebagai berikut :

**Tabel 1**  
**Operasionalisasi Variabel**

Variabel	Konsep	Indikator	Skala	Sumber
<b>Variabel independen:</b> Audit tenure (X <sub>1</sub> )	Audit tenure merupakan lama tahun secara berturut-turut seorang <i>partner</i> bertanggung jawab atas pelaksanaan audit pada satu klien (Chen <i>et al.</i> ,2004).	Lama sebuah perusahaan di audit oleh seorang AP yang sama.	Interval	Kurniasih (2014), Rini (2017)
Rotasi Audit (X <sub>2</sub> )	Rotasi audit adalah pergantian kantor akuntan publik yang dilakukan oleh perusahaan sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan No.17 tahun 2008 tentang “Jasa Akuntan Publik”, kantor akuntan publik hanya boleh mengaudit perusahaan yang sama selama lima tahun berturut-turut dan tiga tahun berturut turut untuk seorang akuntan publik.	1. Score 1 jika terjadi rotasi auditor , 2. Score 0 jika tidak terjadi rotasi auditor.	Nominal	Kurniasih (2014), Siregar (2011)

Reputasi KAP (X3)	PPAJP (Pusat Pembinaan Akuntan dan Jasa Penilai) mengelompokkan KAP dalam tiga kategori (Theodorus, 2011), yaitu : 1. KAP dengan afiliasi <i>Big Four</i> ; 2. KAP dengan afiliasi non <i>BigFour</i> ; 3. KAP tanpa kerja sama internasional	1. KAP tanpa kerja sama internasional 2. KAP dengan afiliasi non <i>Big Four</i> 3. KAP dengan afiliasi <i>Big Four</i>	Ordinal	Siregar (2011)
<b>Variabel dependen</b> : Kualitas Audit (Y)	Myers <i>et al</i> (2003) Tingkat akrual yang rendah diasosiasikan dengan tingginya tingkat konservatisme yang dimiliki seorang auditor sehingga dipandang dapat meningkatkan kualitas audit.	AKRUAL LANCAR=( $\Delta$ AL $\Delta$ KAS) - ( $\Delta$ LL- $\Delta$ LJP) <b>Keterangan:</b> $\Delta$ AL = Perubahan asset lancar $\Delta$ KAS = Perubahan kas dan ekuivalen kas $\Delta$ LL = Perubahan liabilitas lancar $\Delta$ LJP = Perubahan dalam utang wesel jangka pendek dan utang jangka panjang yang akan jatuh tempo	Interval	Myers <i>et.al</i> (2003) Giri(2010), dan Rini (2016)

*Sumber : Data diolah dari berbagai sumber*

Teknik analisis data dalam penelitian ini yaitu menggunakan data panel (*pool data*). Dikarenakan pada penelitian ini menggunakan data jenis *time series* dan juga *cross section*. Agar lebih akurat dalam melakukan analisisnya, maka dari itu teknik analisis data panel digunakan. Menurut Gujarati (2012) menyatakan bahwa data panel yaitu gabungan dari data *time series* (antar waktu) dan data *cross section* (antar individu dan ruang). Alat pengolahan data yang digunakan yaitu menggunakan software Microsoft Excel dan *Eviews 08*. Regresi data panel dalam penelitian ini dapat dimodelkan sebagai berikut :

Persamaan umum dari regresi data panel yaitu sebagai berikut:

$$y_{ti} = x'_{ti}\beta_{ti} + \epsilon_{ti}$$

Rosadi (2012:271)

di mana:

$y_{ti}$  : observasi dari unit ke-i dan diamati pada periode waktu ke-t (yakni variabel dependen yang merupakan suatu data panel)

$x_{ti}$  : vektor k-variabel-variabel independen/input/regressor dari unit ke-i dan diamati pada periode waktu ke-t (yakni terdapat k variabel independen, di mana setiap variabel merupakan data panel). Disini diasumsikan bahwa  $x_{ti}$  memuat komponen konstanta.

$\epsilon_{ti}$  : komponen error yang diasumsikan memiliki harga mean 0 dan variansi homogeny dalam waktu (homokedastik) serta independen dengan  $x_{ti}$

$\beta_{ti}$  : untuk model data panel diasumsikan  $\beta_{ti} = \beta$ , yakni pengaruh dari perubahan dalam X diasumsikan bersifat konstan dalam waktu dan kategori *cross section*

Jika dalam penelitian ini maka persamaan regresi data panel menjadi:

$$y_{ti} = \alpha + \beta_{1i}X_{1i} + \beta_{2i}X_{2i} + \beta_{3i}X_{3i} + \epsilon_{ti}$$

atau

$$KA = \alpha + \beta_{1i}AT + \beta_{2i}RA + \beta_{3i}RK + \epsilon_{ti}$$

**Keterangan:**

KA : Kualitas Audit (Variabel Dependen)

AT : *Audit Tenure* (Variabel Independen 1)

RA	: Rotasi Audit (Variabel Independen 2)
RK	: Reputasi Kap (Variabel Independen 3)
$\alpha$	: koefisien intersep/konstanta (Nilai variabel jika X bernilai nol)
$\beta_1, \beta_2, \beta_3$	: koefisien <i>slope</i> (Nilai arah sebagai penentu nilai prediksi yang menunjukkan nilai peningkatan (+) atau nilai penurunan (-) variabel Y)
$\epsilon_{ti}$	: epsilon, sebagai simbol/lambang kesalahan pengganggu, merupakan variabel acak ( <i>random/stochastic</i> ). $\epsilon_{ti}$ mewakili semua faktor yang mempunyai pengaruh terhadap Y tetapi tidak dimasukkan ke dalam persamaan.

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### Analisis Regresi Data Panel

Sebelum melakukan penujian pada model regresi data panel, perlu dilakukan terlebih dahulu penentuan model regresi yang sesuai dengan data pada penelitian ini. Penelitian ini berjudul “Pengaruh Audit tenure, Rotasi Audit dan Reputasi KAP terhadap Kualitas Audit Pengaruh Audit Tenure, Rotasi Audit, dan Reputasi KAP terhadap Kualitas Audit pada Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2015 – 2017. Sesuai dengan judul tersebut maka akan dilakukan penentuan model regresi untuk audit tenure, rotasi audit dan reputasi KAP terhadap kualitas audit yang diukur dengan akrual lancar. Untuk melakukan penentuan dan pengujian model regresi pada penelitian ini menggunakan bantuan Software Eviews 08.

### Metode Penentuan Model Regresi Data Panel

#### Uji Chow

Uji Chow atau uji statistik F dilakukan untuk mengetahui apakah model untuk memilih antara model *Common Effect* atau model *Fixed Effect*. Hipotesis yang digunakan yaitu Hipotesis pengujian menggunakan uji chow yaitu:

$H_0$  : model mengikuti *Common Effect*

$H_a$  : model mengikuti *Fixed Effect*, dan akan melanjutkan pada uji Hausman untuk mencari ketepatan antara *fixed* dengan *random effect*.

Pedoman yang digunakan dalam mengambil keputusan dalam uji ini yaitu sebagai berikut:

$H_0$ : diterima jika  $F \geq 0,05$

$H_a$ : ditolak jika  $F < 0,05$

**(Rohmana, 2013:242)**

Berdasarkan hasil output uji chow di atas menunjukkan bahwa baik F-test maupun Chi-square yaitu ( $0,0414 < 0,005$ ) sehingga  $H_0$  ditolak, maka model *Fixed effect* lebih baik dibandingkan *Common Effect*

#### Uji Hausman

Uji Hausman dilakukan untuk mengetahui apakah model *fixed effect* lebih baik dari model *random effect*. Hipotesis yang digunakan yaitu:

$H_0$  : model mengikuti *Random Effect*

$H_a$  : model mengikuti *Fixed Effect*

Pedoman yang digunakan dalam mengambil keputusan dalam uji ini yaitu sebagai berikut:

$H_0$ : diterima jika  $F \geq 0,05$

$H_a$ : ditolak jika  $F < 0,05$

**(Rohmana, 2013:242)**

Dari hasil output uji hausman di atas dapat dilihat bahwa nilai  $F 0,9897 > 0,005\%$ , sehingga  $H_0$  diterima maka model *Random effect* lebih baik dari *Fixed effect*.

### Pengujian Hipotesis

Berdasarkan hasil uji chow dan hausman, disimpulkan bahwa model yang paling tepat digunakan dalam penelitian ini adalah Regresi data panel yang menggunakan Random Effect Model. Model ini bertujuan untuk mewakili ketidaktahuan tentang model sebenarnya ketika variabel dummy yang telah dimasukkan di dalam model fixed effect. Pada penelitian ini akan dilakukan pengujian untuk mengetahui pengaruh tenure audit, rotasi dan reputasi KAP terhadap kualitas audit ditinjau dari tingkat akrual lancar dengan Random Effect Model :

Dari hasil output analisis regresi data panel dengan Random Effect di atas dapat dilihat bahwa nilai konstanta adalah sebesar 0,127918. Untuk nilai koefisien audit tenure (AT) yaitu sebesar -0,152231 dengan tingkat signifikansi 0,0467. Nilai koefisien Rotasi Audit (RA) yaitu sebesar -0,085070 dengan tingkat signifikansi 0,1211. Nilai koefisien Reputasi KAP(RK) yaitu sebesar 0,114933 dengan tingkat signifikansi 0,0088. Berdasarkan nilai koefisien tersebut maka dapat di buat model persamaan dalam penelitian ini sebagai berikut:

$$KA = \alpha + \beta_1tiAT + \beta_2tiRA + \beta_3tiRK + \epsilon_{ti}, \text{ atau}$$

$$KA = 0,127918 - 0,152231 (AT) - 0,085070 (RA) + 0,114933 (RK)$$

Interpretasi dari model persamaan diatas yaitu sebagai berikut:

- Variabel dependen (Y) yaitu nilai kualitas audit yang diproksikam dengan Akruhal lancer (KA), dengan konstanta sebesar 0,127918 mengandung arti bahwa jika variabel X<sub>1</sub>, X<sub>2</sub>, dan X<sub>3</sub> (audit tenure, rotasi audit dan reputasi KAP) memiliki nilai 0 maka variabel Y (kualitas audit) bernilai -0,127918
- Koefisien regresi dari variabel audit tenure sebesar -0,152231 bernilai negatif. Nilai tersebut mengandung arti bahwa audit tenure memiliki hubungan negatif dengan kualitas audit. Koefisien regresi sebesar -0,152231 memiliki arti bahwa setiap terjadi kenaikan audit tenure sebesar satu satuan maka akan mengurangi nilai kualitas audit sebesar 0,152231 satuan.
- Koefisien regresi dari variabel rotasi audit sebesar -0,085070 bernilai negative. Nilai tersebut menunjukkan bahwa variabel rotasi audit memiliki hubungan berlawanan arah, dengan variabel kualitas audit. Koefisien regresi sebesar -0,085070 memiliki arti bahwa setiap kenaikan pada rotasi audit sebesar satu satuan (dengan asumsi variabel lainnya konstan) maka akan mengurangi nilai kualitas audit sebesar 0,085070 satuan.
- Koefisien regresi dari reputasi KAP sebesar 0,114933 bernilai positif. Nilai tersebut menunjukkan bahwa variabel reputasi KAP memiliki hubungan searah atau positif dengan variabel kualitas audit. Koefisien regresi sebesar 0,114933 memiliki arti bahwa setiap kenaikan reputasi KAP sebesar satu satuan (dengan asumsi variabel lainnya konstan) maka akan menambah nilai kualitas audit sebesar 0,114933 satuan.

**Tabel 2**  
**Analisis Regresi Data Panel dengan *Random Effect Model***

Dependent Variable: Kualitas Audit				
Method: Panel EGLS (Cross-section random effects)				
Date: 06/04/18 Time: 19:25				
Sample: 2015 2017				
Periods included: 3				
Cross-sections included: 32				
Total panel (balanced) observations: 96				
Swamy and Arora estimator of component variances				
Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	0.127918	0.287314	0.445219	0.6572
Audit_Tenure	-0.152231	0.075520	-2.015773	0.0467
Rotasi Audit	-0.085070	0.199716	-0.425953	0.1211
Reputasi KAP	0.114933	0.107731	2.066849	0.0088
Effects Specification				
			S.D.	Rho

Cross-section random	0.188509	0.0993	
Idiosyncratic random	0.567870	0.9007	
Weighted Statistics			
R-squared	0.791790	Mean dependent var	1.398953
Adjusted R-squared	0.788408	S.D. dependent var	0.896435
S.E. of regression	0.299456	Sum squared resid	8.608697
F-statistic	26.37209	Durbin-Watson stat	1.989416
Prob(F-statistic)	0.019680		
Unweighted Statistics			
R-squared	0.900029	Mean dependent var	1.731800
Sum squared resid	11.90645	Durbin-Watson stat	1.438404

### Uji F (Uji Keberartian Regresi)

Uji keberartian regresi (Uji F) dilakukan untuk memperoleh gambaran mengenai keberartian hubungan regresi antara variabel X1 (Audit tenure), X2 (Rotasi Audit), X3 (Reputasi KAP) terhadap variabel Y (Kualitas Audit). Berikut ini merupakan tabel hasil uji F dengan menggunakan *software eviews8*:

**Tabel 3**  
**Uji Keberartian Regresi (Uji F)**

R-squared	0.791790
Adjusted R-squared	0.788408
S.E. of regression	0.299456
F-statistic	26.37209
Prob(F-statistic)	0.019680

Dari hasil pengujian diperoleh kesimpulan bahwa nilai  $F_{hitung} >$  nilai  $F_{tabel}$  yaitu  $26.37209 > 2,70$ , maka  $H_0$  ditolak dan  $H_1$  diterima. Hal tersebut menunjukkan bahwa regresi berarti, sehingga model regresi dalam penelitian ini dapat digunakan untuk membuat kesimpulan yang menggambarkan pengaruh audit tenure, rotasi audit dan reputasi KAP terhadap kualitas audit.

### Uji t (Uji Keberartian Koefisien Regresi)

Uji keberartian koefisien regresi (uji t) dilakukan untuk mengetahui pengaruh satu variabel independen secara individual dalam menerangkan variasi variabel dependen dengan menganggap variabel independen lainnya bernilai tetap. Uji t dilakukan dengan membandingkan nilai  $t_{hitung}$  dengan nilai  $t_{tabel}$  pada taraf signifikansi 0,05. Berikut ini merupakan tabel yang menunjukkan hasil kesimpulan uji t:

**Tabel 4**  
**Uji Keberartian Koefisien Regresi (Uji t)**

Variabel	$t_{hitung}$	$t_{tabel}$	Sig.	Kesimpulan
Audit Tenure (AT)	-2.015773	-1,66159	0.0467	$H_1$ diterima
Rotasi Audit (RA)	-0.425953	1,66159	0.1211	$H_1$ ditolak
Reputasi KAP (RK)	2.066849	1,66159	0.0088	$H_1$ diterima

Berdasarkan tabel tersebut di atas, maka dapat disimpulkan:

#### **Variabel Audit Tenure**

$X_1$ : Terdapat pengaruh negatif signifikan, audit tenure terhadap kualitas audit.

**Variabel Rotasi Audit**

X<sub>2</sub>: Rotasi Audit berpengaruh negatif terhadap Kualitas Audit

**Variabel Reputasi KAP**

X<sub>3</sub>: Terdapat pengaruh positif signifikan, reputasi kap terhadap kualitas audit Hal ini

**Pembahasan Hasil Penelitian****Pengaruh Audit Tenure Terhadap Kualitas Audit (Akrual Lancar)**

Berdasarkan hasil uji chow dan uji hausman diketahui bahwa Random Effect adalah model yang paling tepat digunakan dalam regresi data panel dalam penelitian ini. Model persamaan regresi data panel yang diperoleh melalui metode Random Effect dalam penelitian ini yaitu:

$$KA = 0,127918 - 0,152231 (AT) - 0,085070 (RA) + 0,114933 (RK)$$

Dari persamaan tersebut dapat diketahui bahwa audit tenure memiliki hubungan negatif dengan kualitas audit. Koefisien regresi sebesar -0,152231 memiliki arti bahwa setiap terjadi peningkatan audit tenure sebesar satu satuan maka akan mengurangi nilai kualitas audit (akrual lancar) sebesar 0,152231 satuan. Adapun hasil pengujian hipotesis dengan menggunakan uji t menyatakan bahwa audit tenure (AT) berpengaruh negatif terhadap kualitas audit (akrual lancar). Hal ini ditunjukkan dengan nilai  $t_{hitung} \leq -t_{tabel}$  ( $-2,015773 \leq -1,66159$ ) dengan tingkat signifikansi dari hasil pengolahan adalah 0,0467 lebih besar dari taraf signifikansi yang sudah ditetapkan yaitu 0,05. Sehingga, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Hipotesis nol (Ho) ditolak dan Hipotesis alternative (Ha) diterima. Hal ini menunjukkan bahwa semakin lamanya masa perikatan audit (tenure), maka akan menyebabkan auditor memiliki hubungan yang terlalu dekat dengan klien dan dapat menurunkan sikap independensi auditor dan mengurangi *profesionalisme* kerja dari auditor tersebut sehingga kualitas audit yang dihasilkan menurun. Penelitian ini mendukung penelitian Mgbame et.al (2012), Giri (2010) dan Siregar (2012) yang membuktikan secara empiris bahwa adanya hubungan negative antara tenure audit dengan kualitas audit. Perusahaan yang diaudit oleh auditor KAP non Big Four memiliki rata-rata tenure auditor lebih besar daripada perusahaan yang diaudit oleh auditor KAP Big Four. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan yang diaudit oleh auditor KAP non big four memiliki kecenderungan masa perikatan yang lebih panjang, sehingga dapat menyebabkan timbulnya hubungan yang terlalu dekat antara auditor dengan kliennya. Hubungan yang terjalin antara auditor dengan klien yang terlalu dekat dapat menurunkan sikap independensi auditor dan mengurangi profesionalisme kerja dari auditor tersebut, sehingga hasil audit rendah.

**Pengaruh Rotasi Audit Terhadap Kualitas Audit (Akrual Lancar)**

Berdasarkan Tabel 4.3 terkait variabel rotasi audit diketahui bahwa selama tahun 2015 sampai tahun 2017 terjadi pergantian auditor pada masing-masing perusahaan. Dari 32 sampel perusahaan yang diteliti, terdapat 1 perusahaan yang mengalami pergantian auditor sebanyak 3 kali selama periode 3 tahun berturut-turut yaitu Langgeng Makmur Industry Tbk. Dan sebanyak 8 perusahaan mengalami pergantian sebanyak 1 kali dalam periode 3 tahun diantaranya yaitu : Tri Banyan Tirta Tbk. Multi Bintang Indonesia Tbk. Sekar Bumi Tbk. Bentoel International Investama Tbk. Indofarma Tbk. Kimia Farma Tbk. Industri Jamu dan Farmasi Sido Muncul Tbk. Chitose Internasional Tbk. Sedangkan 23 perusahaan lainnya tidak mengalami rotasi dalam periode 2015-2017.

Adapun berdasarkan hasil pengujian regresi data panel dapat diketahui koefisien regresi rotasi audit sebesar -0,085070 memiliki arti bahwa setiap terjadi peningkatan rotasi audit sebesar satu satuan maka akan mengurangi nilai kualitas audit (akrual lancar) sebesar 0,085070 satuan. Adapun hasil pengujian hipotesis dengan menggunakan uji t menyatakan bahwa rotasi audit (RA) berpengaruh negative terhadap kualitas audit (akrual lancar). Hal ini ditunjukkan dengan nilai  $t_{hitung} \leq t_{tabel}$  ( $-0,425953 \leq 1,66159$ ) dengan tingkat signifikansi dari hasil pengolahan adalah 0,1211 lebih kecil dari taraf signifikansi yang sudah ditetapkan yaitu 0,05. Sehingga, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Hipotesis nol (Ho) diterima dan Hipotesis alternative (Ha) ditolak, kesimpulannya semakin sering auditor melakukan rotasi audit mengakibatkan menurunnya kualitas audit pada perusahaan. Hal ini dapat disebabkan karena dari seluruh sampel penelitian terkait variabel rotasi audit yang diukur dengan menggunakan *dummy* menunjukkan bahwa, hanya terdapat 28% sampel atau 9 perusahaan yang mengalami rotasi dalam periode 3 tahun terakhir, ini mungkin saja berdampak pada hasil

penelitian sehingga rotasi audit tidak berpengaruh dan atau sama dengan berpengaruh negatif terhadap Kualitas Audit.

Selain itu dengan seringnya pergantian auditor pada sebuah perusahaan, maka akan berkurangnya pemahaman seorang auditor terhadap kliennya. Hasil penelitian ini didukung dengan penelitian yang dilakukan oleh Siregar (2012) tidak ditemukan bukti kuat untuk mendukung gagasan bahwa *mandatory audit rotation* yang ada efektif untuk meningkatkan kualitas audit. Giri (2010) juga menyatakan bahwa seharusnya ketentuan rotasi auditor mandatory belum diperlukan di Indonesia, karena tidak memberikan dampak pada prosedur audit. Manajemen juga cenderung menolak adanya kewajiban rotasi audit, karena adanya potensi ancaman yang bersifat mengganggu, memakan waktu dan proses yang memakan biaya untuk memilih auditor baru dan memperkenalkan mereka kepada operasi bisnis, prosedur, system dan industry perusahaan AICPA (1992).

Hasil penelitian ini juga berhasil mendukung penelitian Fierdha et al (2014) dan Maharani (2014) yang menemukan bahwa rotasi audit tidak berpengaruh dan atau berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Walaupun demikian penelitian ini tidak mendukung penelitian Saputri (2015) dan Kurniasih (2014) yang menemukan bahwa rotasi audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

### **Pengaruh Reputasi KAP Terhadap Kualitas Audit (Akrual Lancar)**

Penelitian ini juga bertujuan untuk mengetahui pengaruh dari reputasi KAP terhadap kualitas audit (akrual lancar) pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Reputasi KAP menunjukkan kemampuan auditor untuk bersikap independen dan melaksanakan audit secara profesional, Reputasi KAP selalu dikaitkan dengan ukuran KAP besar, dimana KAP akan menghasilkan audit yang lebih berkualitas karena auditor yang tergabung dalam KAP besar memiliki pengalaman yang lebih banyak dengan klien yang beragam, sehingga mereka mampu menghasilkan audit yang lebih berkualitas. Oleh karena itu, ukuran KAP kemudian secara luas diterima dan digunakan sebagai ukuran kualitas audit oleh peneliti akuntansi. Pendapat ini didukung oleh Lee(1993).

Dari tabel 4.4 dapat dilihat bahwa secara keseluruhan rata-rata per tahun 2.4 atau dapat dikatakan bahwa perusahaan manufaktur yang dijadikan sampel kebanyakan memakai jasa KAP afiliasi Big Four dan KAP non Big Four (berafiliasi internasional) . Terdapat 15 perusahaan yang memakai jasa KAP Big 4 diantaranya : Wilmar Cahaya Indonesia Tbk d.h Cahaya Kalbar Tbk. Delta Jakarta Tbk. Indofood CBP Sukses Makmur Tbk. Multi Bintang Indonesia . Tbk. Prashida Aneka Niaga Tbk. Nippon Indosari Corporindo Tbk. Gudang Garam Tbk. Hanjaya Mandala Sampoerna Tbk. Bentoel International Investama Tbk. Darya Varia Laboratoria Tbk. Kalbe Farma Tbk. Merck Tbk. Mandom Indonesia Tbk. Unilever Indonesia Tbk. Sedangkan yang memakai KAP berafiliasi internasional (Non Big Four) selama periode 2015-2017 sejumlah 14 perusahaan. Dan 3 perusahaan lainnya memakai KAP lokal atau tidak berafiliasi internasional yaitu Tri Banyan Tirta Tbk. Industri Jamu dan Farmasi Sido Muncul Tbk. Chitose Internasional Tbk.

Adapun dalam persamaan regresi panel diatas dapat diketahui koefisien reputasi KAP audit sebesar 0,114933 memiliki arti bahwa setiap terjadi kenaikan reputasi KAP sebesar satu satuan maka akan menambah nilai kualitas audit (akrual lancar) sebesar 0,114933 satuan. Adapun hasil pengujian hipotesis dengan menggunakan uji t menyatakan bahwa reputasi KAP (RK) berpengaruh positif terhadap kualitas audit (akrual lancar). Hal ini ditunjukkan dengan nilai thitung > ttabel (2.066849 > 1,66159) dengan tingkat signifikansi dari hasil pengolahan adalah 0.0088 lebih kecil dari taraf signifikansi yang sudah ditetapkan yaitu 0,05. Sehingga, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa Hipotesis nol (Ho) ditolak dan Hipotesis alternative (Ha) diterima. Ini dapat diartikan bahwa semakin tinggi nilai reputasi KAP maka akan meningkatkan kualitas audit pada sebuah perusahaan. Hal ini dapat disebabkan karena reputasi KAP yang tinggi mempunyai kemampuan yang lebih baik dalam melakukan audit, sehingga mampu menghasilkan kualitas audit yang lebih tinggi.

Penelitian ini mendukung penelitian Sopian (2014) dan Saputri (2015) yang berpendapat bahwa ukuran KAP akan berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Dengan demikian, diperkirakan bahwa dibandingkan dengan KAP kecil, KAP besar mempunyai kemampuan yang lebih baik dalam melakukan audit, sehingga mampu menghasilkan kualitas audit yang lebih tinggi. Krishnan dan Schauer (2000) meng-klasifikasikan KAP berskala besar apabila termasuk dalam KAP the big four (Big 4) firm atau berafiliasi dengan big 4 firm. Ukuran KAP menunjukkan kemampuan auditor untuk bersikap independen dan melaksanakan audit secara profesional. KAP besar cenderung kurang tergantung secara ekonomi kepada klien sehingga tidak berkompromi atas kualitas audit Giri (2010).

Sejalan dengan tulisan Giri, Arie (2009) menyebutkan bahwa KAP big four atau yang berafiliasi dengan big four mempunyai kelebihan dalam melakukan audit, sehingga mampu menghasilkan kualitas audit yang lebih baik. Kelebihannya adalah (1) banyaknya jumlah dan beragamnya klien yang ditangani KAP, (2) banyaknya jasa yang ditawarkan, (3) luasnya cakupan geografis, termasuk adanya afiliasi dengan KAP internasional, dan (4) banyaknya jumlah staf audit dalam suatu KAP. Berkenaan dengan reputasi KAP besar tersebut, didukung pula oleh hasil penelitian Becker, et al. (1998) dalam Giri (2010) yang menemukan bahwa KAP yang berafiliasi dengan KAP internasional memiliki tingkat akrual yang rendah dibandingkan dengan KAP yang tidak berafiliasi.

## SIMPULAN DAN SARAN

### Simpulan

Berdasarkan hasil dari pembahasan dan penelitian yang telah dilakukan maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut: Variabel audit tenure berpengaruh negatif signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa semakin lamanya masa perikatan audit (tenure), maka kualitas audit yang dihasilkan menurun. Variabel rotasi audit berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan semakin sering auditor melakukan rotasi audit mengakibatkan menurunnya kualitas audit pada suatu perusahaan. Variabel audit reputasi KAP memiliki pengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit, Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi nilai reputasi KAP maka akan meningkatkan kualitas audit pada sebuah perusahaan.

### Keterbatasan Penelitian

Penelitian yang telah dilakukan ini terdapat beberapa keterbatasan, antara lain : Kualitas audit sangat sulit diukur, penelitian ini menggunakan akrual diskresioner sebagai proksi dari kualitas audit. Penelitian selanjutnya dapat menggunakan proksi kualitas audit lainnya yang lebih merepresentasikan kualitas audit misalnya memasukan unsur : Kepatuhan pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), manajemen laba. Kemudian dapat juga dilakukan pengujian dengan mempertimbangkan perbedaan karakteristik antar industry yang berbeda. Ketidakmampuan membuktikan pengaruh rotasi audit terhadap kualitas audit karena kelemahan PMK No.17/PMK 01/2008 yang menyebabkan munculnya audit semu.

### Saran

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan, maka penulis memberikan beberapa saran kepada pihak yang terkait sebagai berikut: Bagi perusahaan manufaktur khususnya sector barang industry dan konsumsi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia diharapkan dapat meningkatkan kualitas audit pada perusahaan masing-masing. Selain itu mengacu pada hasil reputasi KAP yang positif terhadap kualitas audit, maka bagi perusahaan diharapkan dapat memilih KAP yang berafiliasi agar dapat meningkatkan kualitas audit karena dengan demikian perusahaan dapat memperkecil resiko terhadap kerugian yang disebabkan oleh kesalahan opini dalam proses pengauditan. Mengacu pada Keputusan Menteri Keuangan KMK No.17/KMK.01/2008 sebaiknya perusahaan melakukan rotasi paling lama 6 (enam) tahun berturut-turut oleh suatu Kantor Akuntan Publik dan paling lama 3 (tiga) tahun berturut-turut untuk Akuntan Publik ini dilakukan untuk tetap menjaga kualitas pada hasil audit yang dilakukan. Penelitian selanjutnya diharapkan dapat menambahkan atau menggunakan variabel lain yang baru untuk lebih mengetahui pengaruh dari variabel independen lainnya, serta dapat menggunakan proksi lain untuk mengukur kualitas audit.

## DAFTAR PUSTAKA

- Ajija, et.al, 2011. *Cara Cerdas Menguasai Eviews*. Jakarta : Salemba Empat
- Al-Thuneibat, A.A., Issa, R.T.I.A. and Baker, R.A.A., 2011. Do audit tenure and firm size contribute to audit quality? Empirical evidence from Jordan. *Managerial Auditing Journal*, 26(4) : 317-334.
- Arens, A., Elder, R. and Beasley, M. 2011, *Auditing and Assurance Services*, 12th ed., Pearson

- Arikunto,S.(2013).*Prosedur Penelitian Suatu Pendekatan Praktik*.Jakarta : Rineka
- Becker, C.L., DeFond, M.L., Jiambalvo, J. and Subramanyam, K.R., 1998. The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary accounting research*, 15(1) : 1-24.
- Chen, C-Y., Lin, C-J., and Lin, Y-C. 2004. *Audit Partner Tenure, Audit Firm Tenure and Discretionary Accruals: Does Long Auditor Tenure Impair Earnings Quality?* Working Paper, Hong Kong University of Science and Technology.
- Becker, C.L., DeFond, M.L., Jiambalvo, J. and Subramanyam, K.R., 1998. The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary accounting research*, 15(1) : 1-24.
- DeAngelo, L. (1981a), Auditor independence, 'low balling', and disclosure regulation, *Journal of Accounting and Economics*, Vol.3:113-27
- DeAngelo, L. (1981b), Auditor size and audit quality, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3 No. 3:183-99.
- Davis, R., Soo, B. and Trompeter, G. 2002. *Auditor Tenure, Auditor Independence and Earnings Management*. Working Paper, Boston College, Boston, MA.
- Deis Jr, D.R. and Giroux, G.A. 1992. Determinants of audit quality in the public sector. *Accounting Review*, 462-479.
- Dinda, Ayu KartikaSari. 2012. Pengaruh Tenure dan Rotasi Audit Terhadap Kualitas Audit Dengan Beberapa Pengukuran Discretionry Accruals. *Skripsi Universitas Indonesia*.
- Fierdha,A, Gunawan, H. and Purnamasari, P, 2014. Pengaruh Audit Rotation dan Audit Tenure terhadap Kualitas Audit dengan Fee Audit Sebagai Variabel Pemoderasi. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*.
- Firth, M,O,M. Rui, dan Xi, Wu. 2010.How Do Various Forms of Auditor Rotation Affect Audit Quality? Evidence From China. *The International Journal of Accounting*,109-138.
- Fitriany, Sidharta Utama, dkk. 2015. Pengaruh *Tenure*, Rotasi dan Spesialisasi Kantor Akuntan Publik Terhadap Kualitas Audit : Sebelum dan sesudah rotasi KAP di Indonesia. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol. 17, No. 1, Mei 2015, 12-27
- Gavious, I. 2007. Alternative Perspectives to Dealwith Auditors' Agency Problem, *Critical Perspectives on Accounting*, 18 : 451-467
- Giri, Efraim F. 2010. Pengaruh Tenur Kantor Akuntan Publik (KAP) dan Reputasi KAP terhadap Kualitas Audit : Kasus Rotasi Wajib Auditor di Indonesia. *Jurnal Seminar Akuntansi Nasional (Vol. 13)*.
- Hamid, A. 2013. Pengaruh Tenur KAP dan Reputasi KAP terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Ekonomi dan Keuangan. Fakultas Ekonomi dan Bisnis. Universitas Negeri Padang*
- Hartadi,Bambang. 2012. Pengaruh Fee Audit, Rotasi KAP, dan Reputasi Auditor Terhadap Kualitas Audit di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Ekonomi dan Keuangan Indonesia*, Vol.16, No.1 : 84-103.
- Jensen, M. and Meckling, W. 1976. Theory of the Firm: Manajerial Behaviour, Agency Costs, and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3(4) : 305-360.
- Kementerian Keuangan RI. Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia. Nomor : 359/Kmk.06/2003, Tentang Perubahan Atas Keputusan Menteri Keuangan Nomor 423 /Kmk.06/2002, tentang Jasa Akuntan Publik.
- Krishnan, G.V., 2003. Does Big 6 auditor industry expertise constrain earnings management?. *Accounting horizons*, 17:1.
- Kurnianingsih, M. and Rohman, A, 2014. Pengaruh *Fee Audit* , *Audit Tenure* , dan Rotasi Audit Terhadap Kualitas Audit. *Diponegoro Journal of Accounting*. Vol.2 No.3:1-10.
- Maharani, A.P., 2014. Pengaruh Audit Tenure, Audit Fee, Rotasi Audit dan Spesialisasi Auditor Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Ekonomi dan Keuangan. Fakultas Ekonomi dan Bisnis. Universitas Muhammadiyah Surakarta*.
- Mgbame, C.O.,Eragbhe, E, dan Osazuwa, N. 2012. Audit Partner Tenure and Audit Quality: An Empirical Analysis.*European Journal of Business and Management*, Vol.4, No.7:154-159.
- Myers, James N., Myers, Linda A., and Omer, Thomas C. 2003. Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings: A Case for mandatory Auditor Rotation?. *The Accounting Review* 78(3): 779–799.

- Panjaitan, C. Marshal. 2014. Pengaruh Tenure, Ukuran KAP dan Spesialisasi Auditor Terhadap Kualitas Audit. *Diponegoro Journal of Accounting*. Vol.3, No.3:1-14
- Rini, I. and Kusumaputra, A.D., 2016. Kualitas Laba: Implikasi dari Pengaruh Tenure Terhadap Kualitas Audit. *E-Mabis: Jurnal Ekonomi Manajemen dan Bisnis*, 17(1) : .61-76.
- Rohmana, Y . 2013. *Ekonometrika : Teori dan Aplikasi dengan Eviews*.Bandung: Laboratorium Pendidikan Ekonomi dan Koperasi Universitas Pendidikan Indonesia.
- Saputri, R.A.S., 2015. Pengaruh Fee Audit, Audit Tenure, Rotasi Audit, Reputasi Audit, Ukuran KAP, dan Pengalaman Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik di Kota Surakarta dan Yogyakarta). (*Doctoral dissertation, Universitas Muhammadiyah Surakarta*).
- Siregar, S.V., Amarullah, F., Wibowo, A. and Anggraita, V., 2012. Audit tenure, auditor rotation, and audit quality: the case of Indonesia. *Asian Journal of Business and Accounting*, 5(1) : 55-74.
- Siregar, S.V., Wibowo, A. and Anggraita, V., 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*, 8(1) : 1-20.
- Sopian, D., 2014. Pengaruh Ukuran Kantor Akuntan Publik dan Masa Perikatan Audit Terhadap Kualitas Audit Serta Implikasinya Terhadap Kualitas Laba. *Jurnal Sains Manajemen & Akuntansi*, Vol6 : (1)
- Sudjana.(2003).*Statistika Untuk Ekonomi dan Niaga*.Bandung: Tarsito
- Sugiyono.(2013).*Metode Penelitian Bisnis*.Bandung:Alfabeta
- Sumarwoto, S 2006. Pengaruh Kebijakan Rotasi KAP Terhadap Kualitas Laporan Keuangan. (*Doctoral dissertation, program Pascasarjana Universitas Diponegoro*).
- Wibowo, A. and Rossieta, H., 2009. Faktor-Faktor Determinasi Kualitas Audit – Suatu Studi Dengan Pendekatan *Earnings Surprise Benchmark*. *Jurnal Ekonomi dan Keuangan Pascasarjana Ilmu Akuntansi*