

**PENGARUH AUDITOR *TENURE*, UKURAN KANTOR  
AKUNTAN PUBLIK, DAN UKURAN PERUSAHAAN KLIEN  
TERHADAP KUALITAS AUDIT**  
(Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di BEI pada  
Tahun 2010-2012)

**Tifani Malinda Putri, Nur Cahyonowati<sup>1</sup>**

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro  
Jl. Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +622476486851

**ABSTRACT**

*The purpose of this paper is to examine the influence of auditor tenure, audit firm size, and client size on audit quality as measured by the level of discretionary accrual on the manufacturing companies listed on the Indonesia Stock Exchange in 2010 until 2012. Auditor tenure, audit firm size, and client size as the independent variables and the quality audit that proxied by discretionary accrual as the dependent variable. This study used data of 69 manufacturing companies listed in Indonesia Stock Exchange from 2010 until 2012. Data from this study were obtained from annual report and auditing report of manufacturing firms which drawn from the Indonesia Stock Exchange and Indonesian Capital Market Directory. Determination of the sample using purposive sampling method. Type of data are secondary data in the form of financial statement as the media manufacturing companies. Data analysis tool is multiple linear regression model. The results of this study indicate that auditor tenure and client size have significant impact on audit quality as measured by the level of discretionary accrual. Meanwhile audit firm size that proxied by BIG 4 auditor and non BIG 4 auditor has no significant impact on audit quality as measured by the level of discretionary accrual.*

*Keywords: Auditor Tenure, Audit Firm Size, Client Size, Audit Quality*

**PENDAHULUAN**

Para pengguna laporan keuangan umumnya berusaha untuk mencari keandalan informasi dari laporan keuangan perusahaan. Adanya asimetri informasi menimbulkan kemungkinan munculnya perbedaan kepentingan antara manajemen dan pemakai laporan keuangan. laporan keuangan auditan dibuat dengan tujuan untuk mengurangi risiko informasi yang terjadi dan membantu meningkatkan kualitas dalam pengambilan keputusan (Arens *et al.*, 2008). Laporan keuangan yang berkualitas akan menambah nilai dari laporan keuangan perusahaan tersebut yang akan digunakan investor untuk memprediksi nilai dari sekuritas yang diperdagangkan (Al-Thuneibat *et al.*, 2011).

Kualitas audit umumnya didefinisikan sebagai kemungkinan auditor untuk mendeteksi dan melaporkan salah saji material yang terjadi dalam laporan keuangan perusahaan klien (De Angelo, 1981a). Kemungkinan seorang auditor untuk melaporkan salah saji material yang terjadi dalam laporan keuangan perusahaan klien ini tergantung pada independensi auditor. Seorang auditor dituntut untuk dapat menghasilkan kualitas pekerjaan yang tinggi. Hal ini dikarena auditor mempunyai tanggung jawab yang besar

---

<sup>1</sup> *Corresponding author*

---

terhadap pihak-pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan suatu perusahaan termasuk masyarakat.

Beberapa pendekatan pengukuran mengenai kualitas audit telah cukup banyak dilakukan misalnya adalah dengan afiliasi KAP Big four atau non Big 4 (DeAngelo, 1981b; Choi *et al.*, 2007) dan *discretionary accrual* (Johnson *et al.*, 2002; Al-Thuneibat *et al.*, 2011). Namun penggunaan ukuran KAP sebagai indikator kualitas audit mulai bergeser setelah adanya skandal korporasi yang terjadi pada Enron Corporation di tahun 2001 dan melibatkan Kantor Akuntan Publik besar yaitu KAP Andersen membuat argumen yang dikemukakan oleh peneliti-peneliti tersebut menjadi tidak valid (Nurlita, 2012).

Pendekatan *discretionary accrual* didasarkan pada kondisi bahwa laporan keuangan yang lebih berkualitas adalah jika sedikit ditemukan intervensi dari manajemen dalam mengatur laba. Sehingga nilai *discretionary accrual* yang rendah akan lebih memberikan kualitas audit yang tinggi (Al-Thuneibat *et al.*, 2011). Kualitas audit dalam beberapa penelitian dapat dipengaruhi oleh faktor yang berasal dari perusahaan maupun auditor itu sendiri. Hasil penelitian mengenai kualitas audit masih menghasilkan temuan yang tidak konsisten (misalnya Nurlita, 2012; Al-Thuneibat *et al.*, 2011; Siregar, 2011; Choi *et al.*, 2007; Jackson *et al.*, 2008), sehingga perlu dilakukan pengujian lebih lanjut untuk mengetahui konsistensi temuan.

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis dan menemukan bukti empiris pengaruh auditor *tenure*, ukuran kantor akuntan publik, dan ukuran perusahaan klien terhadap kualitas audit.

## **KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS**

### **Teori Agensi**

Teori agensi merupakan sebuah teori yang memberikan penjelasan mengenai hubungan agensi yaitu prinsipal (*principal*) dan agen (*agent*). Hubungan agensi dikenal sebagai suatu kontrak di mana suatu pihak yang berkedudukan sebagai prinsipal mengikat pihak lain yang berkedudukan sebagai agen untuk melaksanakan suatu pekerjaan bagi kepentingan prinsipal yang disertai dengan pendelegasian wewenang pengambilan keputusan oleh prinsipal kepada agen (Jensen dan Meckling, 1976). Dalam teori ini diasumsikan bahwa pemilik perusahaan (*principal*) dan manajemen (*agent*) mementingkan diri sendiri sehingga menimbulkan konflik kepentingan. Prinsipal memiliki kepentingan untuk memaksimalkan keuntungan mereka sedangkan agen memiliki kepentingan untuk memaksimalkan pemenuhan kebutuhan ekonomi dan psikologisnya.

Konflik kepentingan antara prinsipal dan agen berusaha diminimalkan dengan cara melakukan mekanisme pengawasan yang dapat membatasi kesempatan agen untuk melakukan perilaku yang mementingkan dirinya sendiri. Audit adalah salah satu bentuk pengawasan yang dilakukan dalam meminimalkan konflik agensi yang dilakukan manajemen sebagai upaya melakukan tindakan yang menguntungkan diri sendiri maupun golongan (Jensen dan Meckling, 1976 dan Watts dan Zimmerman, 1983). Sementara itu untuk mengurangi atau meminimalkan kecurangan yang dilakukan oleh manajemen dan membuat laporan keuangan yang dibuat manajemen lebih dapat dipercaya (*reliable*) maka diperlukan pengujian yang dilakukan oleh pihak ketiga yang independen yaitu auditor independen.

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

Auditor *tenure* adalah masa perikatan atau lamanya hubungan kerja antara auditor dengan klien dalam hal pemeriksaan laporan keuangan. Peraturan mengenai perikatan

audit ini telah diatur di Indonesia melalui Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik yang merupakan penyempurnaan Keputusan Menteri Keuangan No. 423/KMK.06/2002 dan No. 359/KMK.06/2003 yang dianggap sudah tidak memadai. Dalam Peraturan Menteri Keuangan tersebut terdapat pokok-pokok penyempurnaan peraturan mengenai pembatasan masa pemberian jasa bagi akuntan, laporan kegiatan, dan asosiasi profesi akuntan publik. Untuk pembatasan masa pemberian jasa bagi akuntan publik, sebelumnya KAP dapat memberikan jasa audit umum paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut kemudian dirubah menjadi 6 (enam) tahun buku berturut-turut dan untuk seorang Akuntan Publik paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut. Akuntan publik dan kantor akuntan boleh menerima kembali penugasan audit umum untuk klien setelah satu tahun buku tidak memberikan jasa audit umum atas laporan keuangan klien tersebut.

Adanya kasus-kasus skandal korporasi yang terjadi di dunia dan melibatkan kantor akuntan publik ternama, membuat berkurangnya kepercayaan masyarakat terhadap akuntan publik. Hal tersebut timbul karena adanya *conflict of interest* yang terjadi antara klien dan akuntan publik. Oleh karena itu, adanya permasalahan ini membuat regulator profesi akuntan publik merasa perlu untuk mewajibkan adanya peraturan terkait rotasi akuntan publik yang saat ini telah diterapkan di berbagai negara, termasuk Indonesia. Konsep rotasi pada kantor akuntan publik ini diharapkan dapat menghindarkan hubungan yang terlalu dekat antara klien dengan auditor dimana hal tersebut dapat mempengaruhi independensi dari auditor, sehingga *conflict of interest* tidak akan terjadi. (Nurlita dkk., 2012).

Al-Thuneibat *et al.* (2011) berpendapat bahwa hubungan yang lama antara auditor dan kliennya berpotensi untuk menciptakan kedekatan antara mereka sehingga dapat mengganggu independensi auditor dan mengurangi kualitas audit. Dengan menggunakan pendekatan diskresioner akrual mereka menyimpulkan bahwa hubungan auditor-klien memiliki pengaruh negatif terhadap kualitas audit. Berbeda dengan kesimpulan yang dikemukakan oleh Al-Thuneibat *et al.* (2011), Jackson *et al.* (2008) menemukan bahwa kualitas audit akan meningkat terkait dengan lamanya hubungan auditor-klien ketika diprosikan dengan kecenderungan untuk menerbitkan opini *going concern*, dan tidak berpengaruh ketika diprosikan dengan tingkat diskresioner akrual. Berdasarkan temuan tersebut mereka menyimpulkan bahwa rotasi KAP tidak akan meningkatkan kualitas audit dan berpendapat bahwa rotasi KAP yang dilakukan oleh perusahaan klien hanya akan memunculkan biaya-biaya yang tidak penting, baik bagi kantor akuntan maupun bagi perusahaan dengan manfaat yang minimal. Oleh karena itu, Jackson *et al.* (2008) mendukung teori bahwa semakin lama hubungan auditor dan klien maka kualitas pelaporan audit akan semakin meningkat seiring dengan meningkatnya kompetensi auditor atas kinerja klien.

Pendapat-pendapat yang muncul menimbulkan pertanyaan empiris tentang keterkaitan masa perikatan audit dengan kualitas audit sehingga hipotesis berikut digunakan:

H1: Auditor Tenur berpengaruh negatif terhadap kualitas audit

### **Pengaruh Ukuran Kantor Akuntan Publik terhadap Kualitas Audit**

Kantor Akuntan Publik (KAP) adalah badan usaha yang telah mendapatkan izin dari Menteri sebagai wadah bagi Akuntan Publik dalam memberikan jasanya. Menurut Undang-Undang Republik Indonesia No. 5 Tahun 2011, Kantor Akuntan Publik, yang selanjutnya disingkat KAP, adalah badan usaha yang didirikan berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan dan mendapatkan izin usaha berdasarkan Undang-Undang ini. Pemerintah Republik Indonesia melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor

17/PMK.01/2008 mengakui IAPI sebagai organisasi profesi akuntan publik yang berwenang melaksanakan ujian sertifikasi akuntan publik, penyusunan dan penerbitan standar profesional dan etika akuntan publik, serta menyelenggarakan program pendidikan berkelanjutan bagi seluruh akuntan publik di Indonesia.

Dalam penelitian yang dilakukan Choi *et al.* (2010), kualitas audit yang dipengaruhi oleh faktor ukuran Kantor Audit ini menjelaskan bahwa kantor audit kecil lebih mementingkan kemampuan ekonomi klien dibandingkan dengan resiko atas kegagalan audit. Selain itu, kantor audit kecil cenderung berkompromi terhadap kualitas audit karena ia tergantung pada ekonomi klien sehingga berdampak pada independensi yang dimilikinya.

Dibandingkan dengan kantor audit yang lebih kecil, kehilangan reputasi akibat kegagalan audit memiliki pengaruh yang lebih besar pada kantor audit besar. Selain itu, kantor audit besar memiliki tingkat ketergantungan secara ekonomis yang lebih kecil daripada kantor audit kecil sehingga kantor audit besar tidak terlalu bergantung pada klien tertentu. Disamping itu, kantor audit besar kurang merespon tekanan yang diberikan klien untuk memperlancar pelaporan keuangan mereka dibandingkan dengan kantor audit kecil dan cenderung tidak mau berkompromi atas kualitas audit, sehingga kantor audit besar mampu memberi kualitas audit yang lebih baik dibandingkan dengan kantor audit yang lebih kecil.

Hal tersebut didukung oleh penelitian Chi dan Huang *et al.* (2004) yang mengungkapkan bahwa auditor di Kantor Akuntan Publik besar mampu membangun pengalaman belajar yang lebih cepat daripada auditor di Kantor Akuntan Publik kecil. Selain itu, kantor auditor besar lebih cakap pada awal perikatan audit karena kecepatan dan keahlian mereka yang lebih besar dalam memperoleh pengetahuan yang diwajibkan. Meskipun begitu, kasus Enron-Andersen menimbulkan pertanyaan apakah kantor auditor besar benar-benar menunjukkan kualitas audit yang tinggi atau tidak.

Pendapat-pendapat tersebut memunculkan pertanyaan empiris tentang keterkaitan antara ukuran Kantor audit dengan kualitas audit. Maka dari itu hipotesis berikut digunakan:

H2: Ukuran Kantor Akuntan Publik berpengaruh positif terhadap kualitas audit

### **Pengaruh Ukuran Perusahaan Klien terhadap Kualitas Audit**

*Auditee* yang lebih besar, karena kompleksitas operasi mereka dan peningkatan pemisahan antara manajemen dan kepemilikan, sangat memerlukan Kantor Akuntan Publik yang dapat mengurangi *agency cost* (Watts dan Zimmerman, 1986) dan ancaman kepentingan pribadi auditor (Hudaib dan Cooke, 2005). Selain itu, seiring dengan ukuran perusahaan mengalami peningkatan, kemungkinan bahwa jumlah konflik agensi juga meningkat dan ini mungkin akan meningkatkan permintaan untuk membedakan kualitas auditor (Palmrose, 1984). Berdasarkan argumen tersebut, perusahaan besar pastinya akan lebih memilih menggunakan jasa auditor besar yang independen dan profesional untuk menciptakan audit yang berkualitas sehingga timbul hubungan yang positif.

Perusahaan besar memiliki sistem pengendalian internal yang lebih baik dibandingkan perusahaan kecil (Fernando *et al.*, 2010). Dari sudut pandang *Perceived Quality*, ketika baik perusahaan besar maupun perusahaan kecil memperoleh tingkat kepercayaan yang sama dari pengguna laporan keuangan bahwa laporan keuangan mereka telah bebas dari salah saji material, bagi perusahaan kecil tingkat kepercayaan ini menjadi lebih efektif. Outcome yang diperoleh perusahaan kecil ketika output (kepercayaan pengguna laporan keuangan) telah dicapai lebih besar dibandingkan perusahaan besar. Bagi perusahaan kecil, kepercayaan pengguna laporan keuangan bukan hanya mampu mempromosikan investasi mereka (Taylor, 2005), namun tentu saja

membuat perusahaan mereka lebih diperhatikan publik dan investor. Sedangkan, bagi perusahaan besar yang sudah menjadi perhatian dan sorotan publik, tingkat kepercayaan ini hanya membantu dalam mempromosikan investasi. Sehingga dari sudut pandang *Perceived Quality*, jasa audit pada perusahaan kecil lebih berkualitas dibandingkan dengan perusahaan besar dan tercipta hubungan negatif.

Berdasarkan penelitian tersebut, maka muncul pertanyaan apakah besar kecilnya ukuran perusahaan klien akan berpengaruh terhadap kualitas audit sehingga terbentuklah hipotesis:

H3: Ukuran Perusahaan Klien berpengaruh positif terhadap kualitas audit

## METODE PENELITIAN

### Variabel Penelitian

#### 1. Kualitas Audit

Penelitian ini mengukur kualitas audit dengan menggunakan proksi Akrua Diskresioner sebagaimana yang digunakan pada penelitian Al-Thuneibat *et al.* (2011). Alasan utama penggunaan *discretionary accrual* (DA) sebagai ukuran Kualitas audit adalah karena *discretionary accrual* (DA) memberikan indikasi adanya intervensi aktif dari manajemen dalam melaporkan laba (Jonhson, *et al.*, 2002). Johnson, *et al.* (2002) menggunakan nilai absolute DA sebagai indikator keberhasilan manajemen dalam mengatur laba dalam dua arah (menaikkan atau menurunkan). Namun dalam penelitian ini kualitas audit tidak menggunakan nilai absolute DA karena dimungkinkan akan menghasilkan hasil yang menyesatkan (Al-Thuneibat *et al.*, 2011). Salah satu pertimbangannya adalah bahwa perusahaan yang menerima opini going concern akan memiliki nilai akrua negatif yang tinggi yang merupakan item penurunan laba. Nilai DA negatif yang tinggi tersebut adalah dapat dikarenakan adanya *financial distress*. Beberapa peneliti menilai bahwa hasil tersebut menjadi tidak konsisten dengan manajemen laba dan penjelasan mengenai konservatisme.

Nilai *discretionary accrual* (DA) diukur menggunakan Model Kasznik (1999) untuk mengukur tingkat diskresioner akrua karena sesuai penelitian Siregar (2012) yang menemukan bahwa untuk di Indonesia, model Kasznik mempunyai *adjusted R<sup>2</sup>* dan prediksi koefisien yang tertinggi dibandingkan beberapa model lainnya:

$$\frac{TACC_{it}}{TA_{it-1}} = \alpha_1 \left( \frac{1}{TA_{it-1}} \right) + \alpha_2 \left( \frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{TA_{it-1}} \right) + \alpha_3 \left( \frac{PPE_{it}}{TA_{it-1}} \right) + \alpha_4 \left( \frac{\Delta CFO_{it}}{TA_{it-1}} \right) + \varepsilon_{it}$$

Dimana:

TACC<sub>it</sub> = Total Akrua perusahaan i pada periode t total Accrual (ACC) = laba bersih setelah pajak (*net income*) – arus kas operasi (*cash flow from operating*)

TA<sub>it-1</sub> = total aset untuk sampel perusahaan i pada akhir tahun t-1

Δ REV<sub>it</sub> = perubahan laba perusahaan pada tahun t

Δ REC<sub>it</sub> = perubahan piutang bersih (*net receivable*) perusahaan pada tahun t

PPE<sub>it</sub> = aktiva tetap (*gross property plant and equipment*) perusahaan tahun t

Δ CFO = perubahan arus kas operasi antara tahun t dari tahun t-1

ε = Residual eror

Akrua non diskresioner diestimasi berdasarkan model di atas sedangkan akrua diskresioner adalah selisih antara total akrua dengan akrua non diskresioner (ε<sub>it</sub>).

#### 2. Auditor Tenure

Variabel auditor *tenure* merupakan lama tahun secara berturut-turut seorang *partner* bertanggung jawab atas pelaksanaan audit pada satu klien (Chi dan Huang, 2005; Chen *et al.*, 2008).

### 3. Ukuran Kantor Akuntan Publik

Ukuran Kantor Akuntan Publik dalam penelitian ini merupakan besar kecilnya KAP yang dibedakan dalam dua kelompok, yaitu KAP yang berafiliasi dengan *Big 4* dan KAP yang tidak berafiliasi dengan *Big 4* (Choi *et al.*, 2010). KAP yang termasuk *Big 4* adalah PricewaterhouseCoopers, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, dan KPMG. Variabel Ukuran KAP diukur dengan menggunakan variabel *dummy*. Jika perusahaan diaudit oleh KAP *Big 4* maka akan diberikan nilai 1. Sedangkan jika perusahaan diaudit oleh KAP non *Big 4*, maka diberikan nilai 0.

### 3. Ukuran Perusahaan Klien

Ukuran perusahaan klien merupakan besarnya ukuran perusahaan yang diukur berdasarkan total aset. Perusahaan yang memiliki total aset yang besar menunjukkan arus kas perusahaan sudah positif dan dianggap memiliki prospek yang baik dalam jangka waktu relatif lama, selain itu juga mencerminkan bahwa perusahaan relatif lebih stabil dan lebih mampu menghasilkan laba dibanding perusahaan dengan total aktiva yang kecil. Semakin besar total aset sebuah perusahaan mengindikasikan bahwa ukuran perusahaan tersebut besar, begitu juga sebaliknya. Variabel ukuran perusahaan Klien dalam penelitian ini dihitung dengan melakukan logaritma natural atas total aset perusahaan (Nasser *et al.*, 2006).

### 4. Variabel Kontrol

#### a. Umur Perusahaan

Umur perusahaan diukur berdasarkan lama tahun suatu perusahaan tercatat di pasar modal.

#### b. Kondisi Keuangan Perusahaan

Kondisi keuangan klien dikontrol menggunakan Altman Z-score Revisi

#### c. Leverage

*Leverage* klien dikontrol karena adanya anggapan bahwa perusahaan dengan tingkat *leverage* yang tinggi mempunyai motivasi untuk melakukan manajemen laba yang lebih besar (Siregar 2012). *Leverage* diukur dengan rasio antara total hutang dengan total *asset*.

### Populasi dan Sampel

Populasi penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada periode 2010-2012. Pemilihan sampel dalam penelitian ini dilakukan dengan metode *purposive sampling*. *Purposive Sampling* merupakan teknik pemilihan sampel yang disesuaikan dengan tujuan penelitian. Sampel yang dipilih memiliki kriteria sebagai berikut:

1. Perusahaan manufaktur yang sudah terdaftar di BEI sebelum 1 Januari 2010.
2. Menerbitkan Laporan Tahunan (*Annual Report*) selama periode penelitian (2010-2012) dan menyertakan Laporan Keuangan yang telah diaudit oleh auditor independen.
3. Selama periode penelitian (2010-2012), perusahaan (*auditee*) tidak mengalami *delisting* dari BEI.
4. Data-data mengenai variabel penelitian yang akan diteliti tersedia lengkap dalam laporan keuangan perusahaan (2010-2012).
5. Perusahaan tidak melakukan merger dan akuisisi, atau transaksi serupa yang menyebabkan reorganisasi dalam segmen bisnis perusahaan dan menimbulkan efek terhadap entitas dan laporan keuangan.

### Metode Analisis Data

Pengujian hipotesis penelitian dilakukan dengan menggunakan analisis regresi linear berganda. Model yang digunakan adalah:

$$AQ = b_0 + b_1 \text{ TENURE} + b_2 \text{ KAP} + b_3 \text{ SIZE} + b_4 \text{ AGE} + b_5 \text{ FC} + b_6 \text{ LEV} + e$$

Keterangan :

b0 : konstanta

b1,2,3,4,5,6: koefisien variabel

AQ : Kualitas audit dengan Diskresioner AkruaI sebagai proksi kualitas audit yang diukur berdasarkan Model Kasznik.

TENURE : masa perikatan auditor dan klien. Diukur dengan menelusuri mulai dari perioda analisis hingga saat akhir perioda analisis, dan menghitung berapa tahun berturut-turut seorang *partner* menandatangani laporan auditor independen.

KAP : ukuran KAP, termasuk KAP *Big 4* atau tidak. Diukur dengan variabel *dummy*. 1 untuk .Big4 auditor, 0 untuk Non-Big4 Auditor.

SIZE : ukuran perusahaan klien yang diukur dengan menggunakan *natural logaritma* dari Total Aset.

AGE : umur perusahaan yang diukur berdasarkan jumlah tahun perusahaan yang telah tercatat di BEI.

FC : kondisi keuangan perusahaan diukur dengan menggunakan Altman Z-score revisi.

LEV : rasio *leverage* diukur dengan perbandingan antara total hutang dengan total asset.

e : residual error

### HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Jumlah perusahaan manufaktur yang digunakan sebagai sampel sebanyak 69 perusahaan dengan periode pengamatan selama 3 tahun yaitu pada tahun 2010 – 2012. Data keseluruhan (207 observasi) yang digunakan masih memberikan hasil yang memiliki masalah penyimpangan, maka dilakukan penghilangan beberapa data outlier dalam analisis dengan tujuan untuk memperbaiki hasil analisis sehingga masalah penyimpangan tersebut dapat diatasi. Data yang dapat dianalisis menjadi 172 observasi yang ditunjukkan pada tabel 1:

**Tabel 1**  
**Perincian Sampel**

No.	Kriteria	Jumlah
1	Jumlah perusahaan manufaktur di BEI tahun 2012	136
2	Jumlah perusahaan yang terdaftar di BEI setelah tahun 2010	(15)
3	Selama periode penelitian mengalami delisting	(5)
4	Melakukan merger dan akuisisi	(18)
5	Data-data mengenai variabel penelitian tidak lengkap	(29)
6	Sampel per tahun	69
7	Data observasi selama tahun 2010-2012	207
8	Outlier yang dihapus	(35)
<b>Jumlah data observasi yang digunakan</b>		<b>172</b>

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2014

### Statistik Deskriptif

Tabel 2 merupakan analisis deskriptif yang ditunjukkan sebagai berikut:

**Tabel 2**  
**Analisis Statistik Deskriptif**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
SIZE	172	10.2534	17.4813	13.7162	1.1894
AGE	172	1.0000	33.0000	17.7035	6.3282
FC	172	-1.6730	6.8490	2.5681	1.5388
LEV	172	0.0900	1.0200	0.4884	0.2315
AQ	172	-0.1794	0.1748	-0.0110	0.0619

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2014

Variabel auditor *tenure* yang diukur berdasarkan lamanya perikatan seorang auditor mengaudit suatu perusahaan disajikan dalam tabel distribusi frekuensi berikut:

**Tabel 3**  
**Distribusi Frekuensi Auditor *Tenure***

<i>Tenure</i> (tahun)	Jumlah	Persentase
1	80	46,51
2	61	35,47
3	31	18,02
<b>Jumlah</b>	172	100,00
KAP		
Non Big 4	99	57,56
Big 4	73	42,44
<b>Jumlah</b>	172	100,00

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2014

Pada tabel 3 dapat dilihat bahwa lama hubungan dengan klien terkecil adalah 1 tahun dan terlama adalah 3 tahun. Hal ini dikarenakan Peraturan Menteri Keuangan No.17/PMK.01/2008 bahwa untuk pembatasan masa pemberian jasa audit bagi seorang Akuntan Publik paling lama yaitu 3 (tiga) tahun buku berturut-turut. Lama hubungan auditor dengan klien paling banyak dari perusahaan sampel adalah yang memiliki hubungan dengan KAP selama 1 tahun yaitu sebanyak 80 perusahaan atau 46,51% diikuti dengan audit *tenure* selama 2 tahun yaitu sebanyak 61 perusahaan atau 35,47% dan paling sedikit yaitu auditor *tenure* selama 3 tahun sebanyak 31 perusahaan sampel atau 18,02%.

Ukuran KAP diukur berdasarkan kelompok KAP Big 4 dan KAP Non Big 4. Dari tabel 4.4 diperoleh sebanyak 73 perusahaan atau sebanyak 42,44% perusahaan sampel diaudit oleh KAP Big 4 dan sisanya diaudit oleh KAP Non Big 4 yaitu sebanyak 99 perusahaan sampel atau 57,56%.

### Uji Hipotesis

**Tabel 4**  
**Hasil Uji Hipotesis**

Variabel	Nilai signifikansi ( $\alpha = 5\%$ )
Auditor <i>Tenure</i>	,005*
Ukuran Kantor Akuntan Publik	,994
Ukuran Perusahaan Klien	,026*
Umur Perusahaan	,755
Kondisi Keuangan Klien	,986
<i>Leverage</i>	,046*

Keterangan: \*) Signifikan

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

Pengujian terhadap variabel auditor *tenure* diperoleh variabel auditor *tenure* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit dengan nilai signifikansi sebesar 0,005 dibawah 0,05. Dengan demikian penelitian ini mendukung hipotesis pertama yang diajukan bahwa semakin panjang masa penugasan audit akan meningkatkan akrual diskresioner suatu perusahaan. Akrual diskresioner yang semakin meningkat menunjukkan kualitas audit yang semakin menurun.

Hal tersebut sesuai dengan pendapat Al- Thuneibat *et al.* (2011) yang menyatakan bahwa hubungan yang lama antara auditor dan kliennya berpotensi untuk menciptakan kedekatan antara mereka sehingga dapat mengganggu independensi auditor dan mengurangi kualitas audit. Dengan menggunakan pendekatan diskresioner akrual mereka menyimpulkan bahwa hubungan auditor-klien memiliki pengaruh negatif terhadap kualitas audit. Semakin lama penugasan audit akan menyebabkan independensi turun sehingga menurunkan kualitas audit.

Adanya regulasi rotasi auditor dimaksudkan untuk menjaga independensi KAP dalam tugas utamanya dalam mengaudit klien. Dengan masa perikatan yang lama maka KAP dimungkinkan akan kehilangan independensinya dengan klien karena ada kemungkinan klien juga menjalin kerja sama selain tugas audit tersebut dengan KAP. Independensi auditor lebih banyak muncul pada masa perikatan yang pendek.

### **Pengaruh Ukuran KAP terhadap Kualitas Audit**

Pengujian variabel ukuran KAP diperoleh variabel Ukuran KAP dengan kualitas audit menunjukkan bahwa tidak terdapat pengaruh yang signifikan yang ditunjukkan dengan nilai signifikansi 0,994 yang jauh diatas 0,05. Dengan demikian semakin besar dan berkualitas sebuah KAP maka KAP tersebut tidak secara signifikan memberikan kualitas audit yang lebih baik. Dengan demikian penelitian ini tidak mendukung hipotesis kedua yang diajukan bahwa ukuran Kantor Akuntan Publik berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Penelitian ini tidak sependapat dengan penelitian Choi *et al.* (2010) bahwa pada kantor audit besar, kehilangan reputasi akibat kegagalan audit memiliki pengaruh yang lebih besar daripada kantor audit yang lebih kecil. Selain itu, kantor audit besar memiliki tingkat ketergantungan secara ekonomis yang lebih kecil daripada kantor audit kecil sehingga kantor audit besar tidak terlalu bergantung pada klien tertentu. Disamping itu, kantor audit besar kurang merespon tekanan yang diberikan klien untuk memperlancar pelaporan keuangan mereka dibandingkan dengan kantor audit kecil dan cenderung tidak mau berkompromi atas kualitas audit, sehingga kantor audit besar mampu memberi kualitas audit yang lebih baik dibandingkan dengan kantor audit yang lebih kecil.

Akan tetapi penelitian ini sejalan dengan penelitian Siregar (2011) bahwa ukuran KAP tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit yang diukur dengan nilai akrual, yang berarti bahwa tidak terdapat perbedaan kualitas akrual bagi perusahaan yang diaudit oleh KAP yang besar, baik itu KAP Big 4 maupun KAP Non-Big 4. Hal ini kemungkinan besar terjadi karena terdapat faktor-faktor yang lebih mempengaruhi kualitas audit selain faktor ukuran KAP. Faktor tersebut adalah kompetensi dan independensi. Apabila ukuran KAP yang besar tidak dibarengi dengan kompetensi yang tinggi dari auditornya, kemampuan mendeteksi manajemen laba serta kesangsian kelangsungan usaha pun akan rendah. Akibatnya kualitas audit juga akan rendah. Begitu juga dengan independensi, KAP dengan ukuran besar yang auditornya memiliki kompetensi yang tinggi akan membantu perusahaan dalam melakukan manajemen laba apabila auditor tersebut kurang memiliki independensi.

### **Pengaruh Ukuran Perusahaan Klien terhadap Kualitas Audit**

Pengujian terhadap variabel ukuran perusahaan klien diperoleh bahwa variabel ukuran perusahaan klien memiliki pengaruh negatif dengan koefisien dengan nilai signifikansi 0,026 dibawah 0,05. Maka penelitian ini tidak mendukung hipotesis ketiga yang diajukan karena tidak ada pengaruh positif yang signifikan antara ukuran perusahaan klien dengan kualitas audit. Dari hasil pengujian statistik diketahui bahwa variabel ukuran perusahaan klien memiliki pengaruh yang negatif signifikan terhadap kualitas audit.

Dengan demikian penelitian ini tidak sejalan dengan pendapat Nasser *et al.* (2006) bahwa seiring dengan ukuran perusahaan mengalami peningkatan, kemungkinan bahwa jumlah konflik agensi juga meningkat dan ini mungkin akan meningkatkan permintaan untuk membedakan kualitas auditor sehingga perusahaan besar pastinya akan lebih memilih menggunakan jasa auditor besar yang independen dan profesional untuk menciptakan audit yang berkualitas sehingga timbul hubungan yang positif.

Namun, penelitian ini sejalan dengan Fernando *et al.* (2010) bahwa dari sudut pandang *Perceived Quality*, ketika baik perusahaan besar maupun perusahaan kecil memperoleh tingkat kepercayaan yang sama dari pengguna laporan keuangan bahwa laporan keuangan mereka telah bebas dari salah saji material, bagi perusahaan kecil tingkat kepercayaan ini menjadi lebih efektif. Outcome yang diperoleh perusahaan kecil ketika output (kepercayaan pengguna laporan keuangan) telah dicapai lebih besar dibandingkan perusahaan besar. Bagi perusahaan kecil, kepercayaan pengguna laporan keuangan bukan hanya mampu mempromosikan investasi mereka (Taylor, 2005), namun tentu saja membuat perusahaan mereka lebih diperhatikan publik dan investor. Sedangkan, bagi perusahaan besar yang sudah menjadi perhatian dan sorotan publik, tingkat kepercayaan ini hanya membantu dalam mempromosikan investasi.

Selain itu, menurut Suwito dan Arleen (2005), perusahaan besar cenderung akan melakukan pengelolaan atau manipulasi laba diantaranya *melakukan income decreasing* saat perusahaan memperoleh laba tinggi. Hal ini dilakukan untuk menghindari munculnya peraturan baru dari pemerintah seperti menaikkan pajak penghasilan perusahaan. Disamping itu, perusahaan besar memiliki asset dan jumlah item audit yang lebih besar sehingga perusahaan besar cenderung lebih banyak memiliki peluang dalam penyajian kesalahan dalam melaporkan kondisi keuangan sehingga mendapatkan hasil audit yang lebih rendah.

### **Variabel Kontrol**

Dari 3 variabel kontrol yang digunakan dalam penelitian ini yaitu umur perusahaan, kondisi keuangan klien, dan *leverage* diperoleh hanya *leverage* saja yang memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit.

### **KESIMPULAN DAN KETERBATASAN**

Berdasarkan analisis data diperoleh auditor *tenure* mempengaruhi kualitas dari sebuah audit atas pemeriksaan laporan keuangan pada perusahaan-perusahaan sampel sedangkan Ukuran KAP tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit atas pemeriksaan laporan keuangan pada perusahaan-perusahaan sampel. Selain itu Ukuran Perusahaan Klien yang diukur dengan total asset perusahaan klien memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit dengan arah koefisien negatif. Hal ini mengindikasikan bahwa semakin besar asset yang dimiliki perusahaan maka kualitas audit akan semakin rendah.

Hasil ini mengindikasikan bahwa lama atau tidaknya hubungan antar klien dan auditor pada saat ini mempengaruhi kualitas audit atas dasar profesionalisme dan

tanggung jawab profesi seorang auditor dalam melaksanakan tugasnya. Kedekatan yang muncul karena hubungan dengan klien yang cukup panjang akan mempengaruhi integritas dan independensi auditor, sedangkan aspek reputasi KAP Big 4 kurang menjamin diperolehnya kualitas audit yang lebih baik.

Keterbatasan yang teridentifikasi dalam penelitian ini diantaranya adalah berasal dari sampel penelitian yang hanya menggunakan perusahaan manufaktur saja. Selain itu, tidak adanya laporan auditor independen pada beberapa perusahaan serta informasi yang tidak lengkap pada laporan keuangan perusahaan menyebabkan populasi yang menjadi sampel harus dieliminasi.

Atas dasar adanya keterbatasan tersebut, saran yang dapat diberikan untuk penelitian-penelitian yang akan datang adalah sebagai berikut:

1. Penelitian selanjutnya mungkin dapat mempertimbangkan untuk menggunakan objek penelitian seluruh perusahaan yang terdaftar di BEI dengan harapan mampu memberikan kesimpulan dan gambaran yang lebih valid.
2. Penelitian selanjutnya hendaknya mempertimbangkan penambahan variabel lain yang mungkin mempengaruhi kualitas audit seperti efektivitas komite audit dan dewan komisaris, maupun efektivitas internal audit.
3. Penelitian selanjutnya sebaiknya menggunakan periode lebih dari 3 tahun karena periode yang lebih panjang diharapkan mampu digunakan untuk mengukur lama Audit Tenur dan memenuhi ketentuan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008 tentang jasa akuntan publik untuk Kantor Akuntan Publik.

## REFERENSI

- Al-Thuneibat, A. A., Ibrahim Al Issa, R. T., & Ata Baker, R. A. 2011. "Do audit *tenure* and firm size contribute to audit quality?". *Managerial Auditing Journal*, 26(4), 317-334.
- Arens, A., Elder, R. and Beasley, M. 2008. "Auditing and Assurance Services". 12<sup>th</sup> ed., Pearson Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- Chen, C., C. Lin, dan Y. Lin. 2008. "Audit Partner *Tenure*, Audit Firm *Tenure*, and Discretionary Accruals: Does Long Auditor *Tenure* Impair Earnings Quality?". *Contemporary Accounting Research* 25 (2): 415-445.
- Chi, W. and Huang, H. (2004). "Discretionary accruals, audit-firm *tenure* and audit-partner *tenure*: empirical evidence from Taiwan". National Chengchi University. Taipei.
- Choi, J. -H., F. Kim, J. -B. Kim, and Y. Zang. 2010. "Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing". *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 29:1, 73-97.
- DeAngelo, L. 1981a. "Auditor independence, 'low balling', and disclosure regulation". *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3, pp. 113-27.
- DeAngelo, L. 1981b. "Auditor size and audit quality". *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3 No. 3, pp. 183-99.

- Fernando, G.D, Abdel-Meguid, A.M, Elder, R.J. 2010. "Audit quality attributes, client size and cost of equity capital". *Review of Accounting and Finance*, 9 (4), 363-381.
- Ghozali, Imam. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hamilton, J., Ruddock, C. M. S., Stokes, D. J., & Taylor, S. L. 2005. "Audit partner rotation, earnings quality and earnings conservatism". Working Paper. University of Technology. Australia.
- Hudaib, Mohammad and T.E. Cooke. 2005. "Qualified Audit Opinions and Auditor Switching". *University of Exeter*.
- Ikatan Akuntan Indonesia, 2011, *Standar Profesional Akuntan Publik*, Salemba Empat : Jakarta.
- Jackson, A.B., M. Moldrich, dan P. Roebuck. 2008. Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality. *Managerial Auditing Journal* 23 (5): 420–437.
- Jensen, M. and W. Meckling. 1976. "Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure". *Journal of Financial Economics* 3(4): 305-360.
- Johnson, V.E., Khurana, I.K. and Reynolds, J.K. 2002, "Audit-firm *tenure* and the quality of financial reporting". *Contemporary Accounting Research*, Vol. 19, Winter, pp. 637-60.
- Kasznik, R. 1999. "On the Association between Voluntary Disclosure and Earnings Management". *Journal of Accounting Research*, 37, 57-81.
- Nasser, A.T.A., Wahid, E.A., Nazri, S.N.F.N.M., Hudaib, M. 2006. "Auditor-client relationship: the case of audit *tenure* and auditor switching in Malaysia". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 Iss: 7, pp.724 – 737.
- Nurlita, N., Sutrisno, Irianto, G. 2012. *Tenur Kantor Akuntan Publik, Tenur Partner Audit, Auditor Spesialisasi Industri, dan Kualitas Audit*. Universitas Brawijaya.
- Palmrose, Z.V. 1984. "The Demand for Quality-Differentiated Audit Services in an Agency Cost Setting: An Empirical Investigation". *Auditing Research Symposium* : 229-252.
- Sekaran, U. 2003. "Research Methods for Business: A Skill Building Approach", 4th ed., Wiley, New York, NY.
- Siregar, S.V., Fitriany, Wibowo, A., 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*, Vol. 8 – No. 1, hal 1-20.



- Siregar, S.V., Nindita C. 2012. Analisis Pengaruh Ukuran Kantor Akuntan Publik terhadap Kualitas Audit di Indonesia. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, Vol. 14 – No.2, hal 91-104.
- Suwito, Edy dan Arleen Herawaty. 2005. Analisis Pengaruh Karakteristik Perusahaan Terhadap tindakan Perataan Laba yang dilakukan oleh Perusahaan yang terdaftar di bursa efek Jakarta. *Simposium Nasional Akuntansi VIII*. Solo, 15-16 September.
- Watkins, A.L. W. Hillison, dan S.E. Morecroft. 2004. “Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence”. *Journal of Accounting Literature*. 23. pp. 153-193.
- Watts, R.L. dan J.L. Zimmerman. 1983. “Agency Problem, Auditing, and the Theory of the Firm”. *Journal of Law and Economics* 26 (3): 613–633.