

PENGARUH AUDIT PARTNER TENURE, ROTASI KAP, DAN UKURAN KAP TERHADAP KUALITAS AUDIT

Atina Nur Aulia, Daljono¹

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

ABSTRACT

This study aims to examine the effect of audit partner tenure, audit firm rotation, and audit firm size on audit quality. Some of the variables that used in this study are audit quality which uses discretionary accruals as dependent variable, audit partner tenure, audit firm rotation, and audit firm size as independent variables, also firm loss, leverage, and firm size as control variables. The sample that used in this study were companies from manufacturing sector that listed on the Indonesia Stock Exchange during 2017-2019. The sample was selected using purposive sampling technique based on several criteria, so that the sample at the end of the study were 307 companies. The method that used to test the hypothesis is multiple linear regression analysis. The results from the hypothesis testing show that audit partner tenure has a negative and significant effect on audit quality. Likewise, audit firm rotation shows the same result, which has a negative and significant effect on audit quality. Meanwhile, audit firm size does not show a significant effect on audit quality.

Keywords: audit quality, audit partner tenure, audit firm rotation, audit firm size.

PENDAHULUAN

Proses audit dimaksudkan untuk memberi keyakinan kepada para pengguna bahwa laporan keuangan yang ada telah akurat, dapat diandalkan, dan tidak terdapat salah saji yang dianggap material (Arens et al., 2017). Keputusan yang diambil oleh pengguna laporan keuangan akan dipengaruhi oleh fakta yang tersedia pada laporan keuangan yang telah di audit. Maka dari itu, kualitas dari informasi keuangan penting untuk dipertimbangkan. Kualitas informasi keuangan tersebut dapat ditentukan oleh kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor (Kalanjati et al., 2019).

Kualitas audit didefinisikan oleh DeAngelo (1981) sebagai kemungkinan seorang auditor untuk menemukan lalu kemudian melaporkan kesalahan yang dianggap material dalam sistem keuangan kliennya. Kualitas audit yang baik tidak hanya dibuktikan dari seberapa andal auditor menemukan salah saji yang dianggap material, namun juga sikap auditor atas salah saji tersebut. Kualitas audit dapat meningkat jika auditor dapat melaporkan salah saji material yang ada pada sistem keuangan kliennya, namun jika auditor gagal untuk melaporkan salah saji tersebut, kualitas audit akan menurun (Al-Thuneibat et al., 2011). Probabilitas auditor untuk melaporkan salah saji yang dianggap material tersebut bergantung pada kualifikasi yang dimilikinya. Kualifikasi auditor yang dimaksud menyangkut kemampuan dan pengetahuan auditor dalam melakukan audit (Al-Thuneibat et al., 2011). Karena seorang auditor bertanggung jawab kepada pihak-pihak yang memerlukan informasi dari laporan keuangan perusahaan tertentu, maka ia harus mampu menghasilkan laporan audit yang bermutu. Berdasarkan temuan dan kesimpulan yang dapat dipertanggungjawabkan, auditor harus mampu melaporkan setiap salah saji yang ditemukan selama pemeriksaan. Selain itu, auditor juga berkewajiban untuk memberikan rekomendasi dan kesimpulan kepada pengguna laporan keuangan berdasarkan audit yang telah dilakukan.

¹ Corresponding author

Informasi keuangan dapat memengaruhi kinerja seorang auditor dalam menciptakan audit yang berkualitas. Jika informasi keuangan yang tersedia berkualitas, maka kualitas audit yang diciptakan pun juga akan sama baiknya. Banyak faktor yang diduga dapat memengaruhi kualitas audit, diantaranya adalah jangka waktu hubungan antara klien tertentu dengan auditornya, pergantian firma audit yang memberikan jasa audit, serta ukuran dari firma audit tersebut.

Masa perikatan adalah lamanya keterlibatan antara seorang auditor dengan klien tertentu sehubungan dengan jasa audit yang telah disepakati. *Engagement* panjang auditor dengan kliennya berpotensi menimbulkan kedekatan emosional yang nantinya dapat menghasilkan audit yang tidak berkualitas (Al-Thuneibat et al., 2011). Kedekatan emosional yang muncul dapat mengganggu independensi karena objektivitas auditor menurun. Ketika objektivitas auditor menurun, peluang auditor untuk dapat menemukan lalu kemudian melaporkan salah saji yang dianggap material tidak akan terlaksana. Berlawanan dengan anggapan tersebut, Papatungan (2018) menemukan bahwa panjang maupun pendeknya periode *engagement* tidak berdampak pada kualitas audit, sedangkan Al-Thuneibat, et al. (2011) mendeteksi bahwa tenur audit berpengaruh signifikan kearah negatif terhadap kualitas audit.

Salah satu cara untuk mencegah munculnya kedekatan emosional antara auditor dan kliennya adalah dengan rotasi audit. Ada dua jenis rotasi audit yaitu pergantian partner audit dan pergantian firma audit. Pergantian firma audit bertujuan untuk meningkatkan independensi yang nantinya akan selaras dengan meningkatnya kualitas audit. Rotasi KAP akan membuka kemungkinan auditor baru bekerja dengan pengawasan yang lebih baik sehingga audit yang dihasilkan lebih berkualitas dan tetap relevan (Papatungan et al., 2018). Rotasi audit menjadi salah satu mekanisme untuk memitigasi konflik kepentingan yang mungkin muncul di antara auditor dengan kliennya. Rotasi audit diyakini dapat memaksimalkan independensi auditor baik dari sisi tampilan maupun fakta (Papatungan et al., 2018). Rotasi audit menurut Kalanjati, et al. (2019) dapat membantu menjaga objektivitas dan memberikan perspektif baru dalam penugasan audit yang diharapkan dapat meningkatkan kualitas audit. Berlawanan dengan anggapan tersebut, Papatungan (2018) membuktikan rotasi audit tidak berdampak pada kualitas audit yang dihasilkan.

Aspek lainnya yang bisa memengaruhi kualitas audit adalah ukuran firma audit (KAP). Firma audit yang bereputasi dinilai lebih independen dan efisien dalam melaksanakan prosedur audit yang nantinya akan menciptakan laporan audit yang dapat dipercaya. KAP dengan nama yang besar atau yang bekerja sama dengan KAP Big 4 cenderung mempertahankan reputasi mereka dengan memberikan layanan berkualitas tinggi, salah satu caranya dengan menghindari situasi yang dapat mengancam independensi antara auditor dengan kliennya. Cohen dan Leventis (dalam Rusmin et al., 2017) mengatakan bahwa firma audit besar juga memiliki dorongan yang lebih kuat dibanding firma audit kecil untuk menyelesaikan audit tepat waktu demi menjaga reputasi mereka. Selain itu, KAP besar juga mendukung berbagai program pelatihan, standardisasi metodologi audit, dan peluang *peer review* dengan partner lain dalam rangka mendukung kinerja para staf profesionalnya guna menghasilkan audit berkualitas tinggi (Salehi et al., 2019). Gagasan ini didukung oleh riset Alareeni (2019) yang menemukan bahwa firma audit dengan banyak staf profesional dapat memberikan kualitas audit yang lebih tinggi.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Teori keagenan yang mencerminkan hubungan antara prinsipal dan agen pada perusahaan akan menemukan perbedaan arah antara kepentingan agen dengan kepentingan prinsipal, yang disebut dengan masalah keagenan. Untuk mengendalikan masalah keagenan tersebut, perlu adanya *agency cost*, salah satunya dengan menggunakan jasa auditor eksternal agar keduanya tidak saling merugikan. Auditor eksternal berfungsi sebagai pihak ketiga antara agen dan prinsipal yang tidak memihak, pihak ketiga tersebut diharapkan dapat meminimalisir masalah keagenan dengan cara memonitor tugas manajer sebagai agen agar bekerja sesuai dengan keinginan prinsipal. Tugas auditor sebagai pihak ketiga antara agen dan prinsipal adalah memastikan bahwa laporan keuangan yang disusun oleh manajer sebagai agen dapat diandalkan dan bebas dari salah saji material, serta memberikan opini yang berisi penjelasan atas kewajaran laporan keuangan sebagai hasil dari audit yang berkualitas.

Pandangan publik terhadap independensi auditor berpengaruh signifikan pada kualitas audit. Ekspektasi atas sudut pandang yang tidak bias adalah alasan mengapa pengguna laporan

keuangan mengandalkan akuntan publik untuk mengaudit laporan keuangan. Akuntan Publik dituntut untuk mematuhi setiap prinsip dasar etika. Menurut IAPI (KEPAP 2020 : 110) prinsip dasar etika akuntan publik meliputi integritas, objektivitas, skeptisisme profesional, kerahasiaan, dan perilaku profesional. Prinsip-prinsip dasar etika tersebut mencerminkan standar perilaku yang diharapkan para pengguna laporan keuangan dari seorang akuntan publik yang kelak diyakini akan berimbas pada *output* yang berupa kualitas audit.

Audit Partner Tenure terhadap Kualitas Audit

Tenur mengacu pada lamanya waktu auditor dengan kliennya telah sepakat untuk bekerja sama dalam jasa audit. Menurut Al-Thuneibat, et al. (2011), masa kerja partner audit berdampak pada kualitas audit karena *engagement* panjang auditor dengan klien tertentu dapat memperkuat insentif manajemen untuk melakukan manajemen laba. Sementara itu, Papatung, et al. (2018) menemukan lamanya kerja sama antara partner audit dengan kliennya tidak memengaruhi kualitas audit karena independensi dan objektivitas auditor tidak akan terganggu selama audit dilakukan sesuai dengan tolak ukur yang berlaku.

H1: Audit partner tenure berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

Rotasi KAP terhadap Kualitas Audit

Rotasi KAP menjadi salah satu mekanisme untuk memitigasi konflik kepentingan yang mungkin muncul di antara auditor dengan kliennya. Rotasi KAP bertujuan untuk membuka kemungkinan auditor baru bekerja dengan pengawasan dan independensi yang lebih baik untuk menghasilkan audit yang berkualitas dan relevan dengan bukti-bukti yang ada (Papatung et al., 2018). Rotasi KAP dapat membantu mempertahankan objektivitas dan memberikan pandangan baru dalam penugasan audit yang diharapkan dapat meningkatkan kualitas audit (Kalanjati et al., 2019).

H2: Rotasi KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Ukuran KAP terhadap Kualitas Audit

KAP dengan nama yang besar atau KAP yang bereputasi dinilai lebih independen dan efisien dalam melakukan proses audit yang nantinya akan mewujudkan laporan audit yang dapat diandalkan. KAP besar cenderung menjaga reputasi mereka dengan memberikan layanan berkualitas tinggi, salah satu caranya dengan menghindari situasi yang dapat mengancam independensi antara auditor dengan kliennya. Salehi, et al. (2019) menyatakan bahwa, KAP besar (Big 4) mendukung dan menyediakan berbagai program pelatihan, standardisasi metodologi audit, dan juga menyediakan kesempatan untuk *peer review* dengan partner lain untuk mendukung dan meningkatkan kinerja para staf profesionalnya dalam menghasilkan audit yang berkualitas.

H3: Ukuran KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

METODE PENELITIAN

Variabel Penelitian

Kualitas audit yang diprosikan melalui besaran absolut akrual diskresioner (*absolute discretionary accruals*) merupakan variabel dependen dalam riset ini. Nilai akrual diskresioner diperoleh dari nilai akrual perusahaan, dimana nilai akrual merupakan indikasi adanya kecurangan dalam sistem keuangan. Akrual terbagi menjadi dua, yaitu akrual diskresioner dan akrual nondiskresioner, namun indikasi adanya salah saji material atau kecurangan pada sistem keuangan dapat teridentifikasi dari besar kecilnya nilai akrual diskresioner, karena nilai akrual diskresioner berfungsi untuk mengukur sejauh mana campur tangan manajemen dalam pelaporan laba akuntansi (Johnson et al., 2002). Ketika kualitas audit buruk, berarti auditor gagal untuk mengidentifikasi dan kemudian melaporkan kecurangan yang ada, sehingga lebih memungkinkan laporan keuangan tersebut memiliki nilai akrual diskresioner yang tinggi karena manajemen berhasil merekayasa hasil operasi perusahaan yang sebenarnya. Sebaliknya, nilai akrual diskresioner yang rendah menyiratkan tidak adanya intervensi manajemen dalam pelaporan keuangan, sehingga auditor berhasil mengidentifikasi bahwa tidak adanya kecurangan pada laporan keuangan tersebut sehingga kualitas auditnya baik (Chen et al., 2008). Penelitian ini menggunakan model akrual diskresioner Kasznik (1999) karena memiliki nilai koefisien determinasi dan prediksi atas koefisien yang paling tinggi dibandingkan dengan model lainnya.

Variabel independen pada penelitian ini adalah *audit partner tenure*, rotasi KAP dan ukuran KAP. *Audit partner tenure* diukur menggunakan jumlah kumulatif lamanya partner audit mengaudit perusahaan tertentu (dalam satuan tahun). Rotasi KAP diukur menggunakan variabel *dummy*, diberi nilai 1 untuk perusahaan yang melakukan pergantian KAP, dan nilai 0 untuk perusahaan yang tidak melakukan pergantian KAP. Variabel ukuran KAP juga diukur dengan variabel *dummy*, diberi nilai 1 untuk industri yang menggunakan jasa audit dari KAP Big 4, dan angka 0 untuk yang tidak menggunakan jasa audit dari KAP Big 4.

Penelitian ini juga menggunakan variabel kontrol agar hubungan antara variabel independen terhadap variabel dependen tidak terganggu oleh aspek lain di luar riset. Variabel kontrol yang digunakan adalah kerugian perusahaan, *leverage*, dan ukuran perusahaan. Kerugian perusahaan diukur menggunakan variabel *dummy*, diberi angka 1 untuk perusahaan yang merugi, dan diberi nilai 0 untuk perusahaan yang tidak merugi. *Leverage* dihitung menggunakan rumus total liabilitas dibagi total aset. Ukuran perusahaan diukur dengan logaritma natural jumlah aset pada akhir periode.

Penentuan Sampel

Populasi pada penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang tercatat di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada tahun 2017-2019. Alasan memilih perusahaan manufaktur adalah karena perusahaan manufaktur memiliki kompleksitas bisnis yang tinggi serta beragam sehingga tiap perusahaan memiliki risiko keuangan yang berbeda, yang nantinya berkaitan dengan manajemen laba atau nilai akrual yang menjadi proksi kualitas audit pada penelitian ini. Selain itu, perusahaan manufaktur terdiri dari beberapa sub sektor industri, sehingga menghasilkan sampel yang lebih beragam.

Teknik pemilihan sampel yang dipakai pada penelitian ini adalah *purposive sampling*, artinya sampel dipilih berdasarkan kriteria tertentu yang disesuaikan dengan tujuan riset, yaitu perusahaan manufaktur yang tidak *delisting* selama tahun 2017-2019, mempublikasikan *audited financial statements* beserta *annual report* secara lengkap, serta perusahaan yang menggunakan nilai mata uang Rupiah pada laporan keuangannya.

Metode Analisis

Pengujian hipotesis pada penelitian ini menggunakan analisis regresi linier berganda dengan model regresi sebagai berikut:

$$AQDACC_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 APTENURE_{it} + \alpha_2 AFROT_{it} + \alpha_3 AFSIZE_{it} + \alpha_6 LOSS_{it} + \alpha_7 LEV_{it} + \alpha_8 FSIZE_{it} + \varepsilon_{it}$$

Keterangan:

α	= Konstanta
AQDACC	= Kualitas audit (dengan proksi nilai absolut akrual diskresioner)
APTENURE	= Tenor diukur dengan jumlah tahun <i>engagement</i> partner audit dengan kliennya
AFROT	= Variabel <i>dummy</i> , 1 jika melakukan pergantian KAP dan 0 jika tidak
AFSIZE	= Variabel <i>dummy</i> , 1 jika menggunakan jasa audit KAP Big 4 dan 0 jika tidak
LOSS	= Variabel <i>dummy</i> , 1 jika perusahaan merugi dan 0 jika tidak
LEV	= <i>Leverage</i> , dihitung memakai rumus <i>debt-to-total asset</i>
FSIZE	= Ukuran perusahaan, diukur dengan logaritma natural dari jumlah aset
ε	= Error

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Sampel Penelitian

Berdasarkan metode *purposive sampling* yang digunakan untuk memilih sampel, terdapat 307 sampel yang diteliti dengan deskripsi sebagai berikut.

Tabel 1
Sampel Penelitian

Kriteria Sampel Penelitian	Jumlah Perusahaan		
	2017	2018	2019
Perusahaan manufaktur yang tercatat di BEI tahun 2017-2019	156	166	181
Perusahaan manufaktur yang tidak mempublikasikan <i>audited financial statements</i> beserta <i>annual report</i> lengkap selama periode 2017-2019	(17)	(27)	(43)
Perusahaan manufaktur yang <i>delisting</i> selama periode 2017-2019	(2)	(4)	(2)
Perusahaan manufaktur yang tidak menggunakan mata uang Rupiah pada laporan keuangannya	(29)	(29)	(29)
Total sampel yang memenuhi kriteria	108	106	107
Data yang bersifat outlier	(6)	(4)	(4)
Total sampel akhir pada penelitian	102	102	103

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2021

Pada tahun 2017, sebanyak 156 perusahaan manufaktur terdaftar di BEI, 166 perusahaan pada tahun 2018, serta 181 perusahaan pada tahun 2019. Selama periode pengamatan 2017, tujuh belas perusahaan tidak melengkapi *annual report* dan *audited financial report*, dua perusahaan *delisting*, dan 29 perusahaan tidak menggunakan mata uang Rupiah. Pada tahun 2018 juga terdapat perusahaan yang tidak melengkapi laporan keuangan auditan beserta *annual report*, yaitu sebanyak 27 perusahaan, empat perusahaan *delisting*, dan 29 perusahaan tidak menggunakan mata uang Rupiah. Pada periode pengamatan terakhir yaitu tahun 2019 sebanyak 43 perusahaan tidak melengkapi laporan keuangan auditan beserta *annual report*, dua perusahaan *delisting*, dan sama seperti periode-periode sebelumnya 29 perusahaan tidak menggunakan mata uang Rupiah.

Total perusahaan yang memenuhi kriteria terdiri dari seratus delapan sampel pada tahun 2017, seratus enam sampel pada tahun 2018, dan seratus tujuh sampel pada tahun 2019, namun saat pengolahan data terdapat empat belas sampel yang bersifat *outlier* sehingga total sampel akhir yang diteliti pada riset ini berjumlah 307 sampel untuk tiga periode pengamatan.

Analisis Data
Statistik Deskriptif

Analisis statistik deskriptif merupakan teknik analisis yang mendeskripsikan data-data pada penelitian. Nilai minimum, nilai maksimum, nilai rata-rata (*mean*), dan standar deviasi dari masing-masing variabel penelitian dilibatkan dalam analisis statistik pada riset ini. Hasil olah data untuk statistik deskriptif ada pada tabel yang tertera.

Tabel 2
Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
AQDACC	307	.05	6.17	2.3757	1.32262
APTENURE	307	1.00	3.00	1.7329	.79643
LEV	307	.07	1.25	.4271	.21332

FSize	307	25.08	33.47	28.4567	1.61010
Valid N (listwise)	307				

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2021

Kualitas audit (AQDACC) memiliki nilai minimum sebesar 0,05 serta nilai maksimum sebesar 6,17, yang berarti nilai kualitas audit pada industri manufaktur yang paling rendah adalah 0,05 sedangkan yang paling tinggi adalah 6,17. Sementara *mean* dari kualitas audit adalah 2,3757 sedangkan standar deviasinya 1,32262, yang berarti bahwa rata-rata nilai kualitas audit untuk perusahaan manufaktur adalah 2,3757 dengan derajat variabilitas 1,32262.

Variabel *audit partner tenure* (APTENURE) yang ditentukan dari jumlah tahun *engagement* antara auditor dengan kliennya memiliki nilai minimum 1,00 dan nilai maksimum 3,00, yang menunjukkan bahwa periode *engagement* antara auditor dengan kliennya pada perusahaan manufaktur adalah satu tahun tersingkat dan tiga tahun terlama. Nilai *mean* dari *audit partner tenure* adalah 1,7329 dengan standar deviasi 0,79643, yang berarti rata-rata masa perikatan audit pada perusahaan manufaktur adalah satu tahun tujuh bulan dengan tingkat variabilitas 0,79643.

Variabel kontrol *Leverage* (LEV) mempunyai nilai minimum 0,07 dan nilai maksimum 1,25, yang menyiratkan nilai *leverage* terendah pada perusahaan manufaktur adalah 0,07 dan yang tertinggi 1,25. Nilai *mean* dari *leverage* sebesar 0,4271 dengan standar deviasi 0,21332 menyiratkan rata-rata *leverage* perusahaan manufaktur adalah 0,4271 dengan variabilitas 0,21332.

Firm Size (FSIZE), variabel kontrol yang diukur menggunakan log natural dari jumlah aset pada akhir periode tiap perusahaan mempunyai nilai minimum 25,08 dan nilai maksimum 33,47, yang menyiratkan bahwa nilai ukuran perusahaan pada perusahaan manufaktur adalah 25,08 yang paling rendah dan 33,47 yang paling tinggi. Nilai *mean* ukuran perusahaan sebesar 28,4567 dan standar deviasi sebesar 1,61010, menyiratkan bahwa ukuran perusahaan rata-rata pada perusahaan manufaktur adalah 28,4567 dengan tingkat variabilitas sebesar 1,61010.

Variabel rotasi KAP (AFROT), ukuran KAP (AFSIZE) dan kerugian perusahaan (LOSS) diukur menggunakan variabel *dummy*, maka deskripsi untuk variabel-variabel tersebut disajikan pada tabel distribusi frekuensi yang tertera.

Tabel 3
Distribusi Frekuensi Variabel AFROT

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Tidak melakukan rotasi	256	83.4	83.4	83.4
	Melakukan rotasi	51	16.6	16.6	100.0
	Total	307	100.0	100.0	

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2021

Tabel 4
Distribusi Frekuensi Variabel AFSIZE

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Non Big 4	195	63.5	63.5	63.5
	Big 4	112	36.5	36.5	100.0
	Total	307	100.0	100.0	

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2021

Tabel 5
Distribusi Frekuensi Variabel LOSS

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Tidak mengalami kerugian	246	80.1	80.1	80.1
	Mengalami kerugian	61	19.9	19.9	100.0
Total		307	100.0	100.0	

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2021

Sebanyak 51 dari 307 perusahaan manufaktur melakukan rotasi KAP (AFROT) dengan persentase 16,6%, dan sisanya 256 perusahaan dengan persentase 83,4% tidak melakukan rotasi KAP. Kemudian untuk variabel ukuran KAP (AFSIZE), perusahaan manufaktur yang menggunakan jasa audit KAP Big 4 adalah berjumlah 112 sampel dengan persentase 36,5%, sedangkan 195 sisanya yaitu 63,5% dari total tidak menggunakan jasa audit KAP Big 4. Untuk variabel kerugian perusahaan (LOSS), sebanyak 61 dari 307 perusahaan atau 19,9% perusahaan manufaktur yang dijadikan sampel mengalami kerugian, sedangkan sisanya sebanyak 246 perusahaan dengan persentase 80,1% memperoleh laba.

Uji Asumsi Klasik

Uji normalitas dijalankan guna melihat apakah data pada riset ini tersebar secara normal atau tidak. Pengujian *Kolmogrov-Smirnov* (K-S) digunakan dalam riset ini, yang menentukan bahwa data terdistribusi normal jika tingkat signifikansi lebih besar dari ($>$) 0,05. Hasil uji normalitas *Kolmogrov-Smirnov* (K-S) menunjukkan bahwa nilai signifikansi (Asymp. Sig.) adalah 0,490, yang mana syarat untuk data yang terdistribusi normal adalah nilai Sig. harus lebih tinggi dari 0,05, maka dari itu data pada riset ini telah normal distribusinya, yang ditunjukkan pada tabel berikut.

Tabel 6
Hasil Uji Normalitas *Kolmogrov-Smirnov*

		Unstandardized Residual
N		307
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	0E-7
	Std. Deviation	1.20787986
Most Extreme Differences	Absolute	.048
	Positive	.048
	Negative	-.042
Kolmogorov-Smirnov Z		.834
Asymp. Sig. (2-tailed)		.490
a. Test distribution is Normal.		
b. Calculated from data.		

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2021

Pengujian selanjutnya adalah uji multikolinieritas, yang dilaksanakan guna melihat apakah setiap variabel independen memiliki korelasi, karena tidak adanya hubungan atau korelasi antar variabel bebas mengindikasikan model regresi yang sesuai. Jika *tolerance* $>$ 0,10 dan *VIF* $<$ 10, maka regresi tidak terdapat multikolinieritas, seperti data pada penelitian ini, yang ditunjukkan dalam tabel berikut.

Tabel 7
Hasil Uji Multikolinieritas

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
APTENURE	.854	1.171
AFROT	.861	1.162
AFSIZE	.816	1.226
LOSS	.874	1.144
LEV	.867	1.153
FSIZE	.738	1.355

a. Dependent Variable: AQDACC

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2021

Pengujian selanjutnya adalah uji autokorelasi yang dilakukan guna mengetahui terdapatnya hubungan antara kesalahan pengganggu pada periode saat ini dan kesalahan pengganggu pada periode sebelumnya atau tidak. Dalam uji autokorelasi *Durbin-Watson*, nilai $dU < d < 4 - dU$ menjadi tolak ukur untuk mengetahui adanya autokorelasi atau tidak. Nilai d pada tabel 4.6 adalah 1,846, sedangkan nilai dU yang didapat dari tabel *Durbin-Watson* adalah 1,845, sehingga kesimpulannya $1,845 < 1,846 < 2,155$, yang menunjukkan tidak ditemukannya autokorelasi pada riset. Hasil pengujian tertera pada tabel berikut.

Tabel 8
Hasil Uji Autokorelasi

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.407 ^a	.166	.149	1.21990	1.846

a. Predictors: (Constant), FSIZE, AFROT, LOSS, LEV, APTENURE, AFSIZE

b. Dependent Variable: AQDACC

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2021

Uji heteroskedastisitas merupakan pengujian terakhir dari uji asumsi klasik. Uji heteroskedastisitas dilaksanakan guna mengamati apakah regresi pada riset memiliki *variance* yang tidak serupa dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain. Untuk pengujian heteroskedastisitas, riset ini memakai teknik *Glejser* dengan nilai signifikansi ($>$) 0,05 sebagai kriteria tidak adanya heteroskedastisitas dalam model regresi, dan hasilnya ada pada tabel yang tertera.

Tabel 9
Hasil Uji Heteroskedastisitas

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-.231	.780		-.297	.767
APTENURE	-.036	.053	-.042	-.678	.499
AFROT	-.040	.113	-.022	-.354	.724
AFSIZE	-.071	.090	-.050	-.785	.433
LOSS	.095	.105	.056	.908	.364
LEV	.152	.197	.047	.770	.442
FSIZE	.043	.028	.102	1.537	.125

a. Dependent Variable: Abs_RES

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2021

Uji Koefisien Determinasi (R²)

Nilai adjusted R² yang diperoleh dalam uji koefisien determinasi adalah sebesar 0,149, yang berarti variabel kualitas audit dapat dapat dijelaskan oleh variabel *audit partner tenure*, rotasi KAP, dan ukuran KAP dengan variabel kontrol kerugian perusahaan, *leverage*, dan ukuran perusahaan sebesar 14,9%, sedangkan 85,1% sisanya dapat dijelaskan oleh variabel-variabel lain di luar riset. Hasil pengujian tertera pada tabel berikut.

Tabel 10
Hasil Uji Koefisien Determinasi (R²)

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.407 ^a	.166	.149	1.21990

a. Predictors: (Constant), FSIZE, AFROT, LOSS, LEV, APTENURE, AFSIZE

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2021

Uji Signifikansi Simultan (Uji F)

Uji signifikansi simultan (uji F) dilaksanakan guna melihat apakah seluruh variabel bebas pada model regresi memiliki pengaruh yang bersamaan terhadap variabel terikat. Uji F bisa disimpulkan berdasarkan nilai signifikansi dan juga perbandingan antara nilai F hitung dengan nilai F tabel dari hasil pengujian. Hasil uji F tertera dalam tabel berikut.

Tabel 11
Hasil Uji F

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Regression	88.850	6	14.808	9.951	.000 ^b
Residual	446.446	300	1.488		
Total	535.296	306			

a. Dependent Variable: AQDACC

b. Predictors: (Constant), FSIZE, AFROT, LOSS, LEV, APTENURE, AFSIZE

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2021

Hasil pengujian menunjukkan bahwa nilai signifikansi (Sig.) adalah 0,000 yang lebih kecil dari (<) 0,05, yang berarti bahwa seluruh variabel bebas memiliki pengaruh yang signifikan terhadap variabel terikat secara simultan. Selanjutnya, berdasarkan perbandingan nilai F hitung dan F tabel menunjukkan bahwa nilai F hitung adalah 20,715 yang lebih tinggi dari nilai F tabel untuk model regresi pada riset ini yaitu 9,951. Maka dari itu, model regresi dari seluruh variabel independen memengaruhi variabel dependen secara simultan.

Uji Hipotesis

Tabel 12
Hasil Uji T

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-4.337	1.390		3.119	.002
APTENURE	.283	.095	.170	2.988	.003

AFROT	.610	.202	.172	3.025	.003
AFSIZE	-.024	.160	-.009	-.147	.883
LOSS	-.054	.187	-.016	-.287	.774
LEV	1.351	.351	.218	3.849	.000
FSIZE	.195	.050	.238	3.877	.000

a. Dependent Variable: AQDACC

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2021

Pengaruh dari setiap variabel independen terhadap variabel dependen berdasarkan uji hipotesis diuraikan sebagai berikut:

1. Pengaruh *Audit Partner Tenure* terhadap Kualitas Audit

Variabel *audit partner tenure* (APTENURE) memiliki nilai T hitung (t) 2,988 > nilai T tabel 1,967 dengan nilai Sig. 0,003 < 0,05, yang menunjukkan bahwa variabel tersebut memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit. Nilai t yang diperoleh adalah 2,988 yang menyiratkan variabel *audit partner tenure* berpengaruh positif terhadap nilai absolut akrual diskresioner, yang berarti berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Hasil ini mendukung hipotesis pertama (H1), yang menyatakan bahwa “*Audit partner tenure* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit”. Berdasarkan eksplanasi tersebut, maka kesimpulannya adalah **H1 diterima**.

2. Pengaruh Rotasi KAP terhadap Kualitas Audit

Variabel rotasi KAP (AFROT) memiliki nilai T hitung (t) 3,025 > nilai T tabel 1,967 dengan nilai Sig. 0,003 < 0,05, yang menunjukkan bahwa variabel tersebut berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Nilai t yang diperoleh adalah 3,025 yang menunjukkan bahwa variabel rotasi KAP berpengaruh positif terhadap nilai absolut akrual diskresioner, yang berarti berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Hasil ini tidak mendukung hipotesis kedua (H2), yang menyatakan “Rotasi KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit”. Berdasarkan penjelasan tersebut, dapat disimpulkan bahwa **H2 ditolak**.

3. Pengaruh Ukuran KAP terhadap Kualitas Audit

Variabel ukuran KAP (AFSIZE) memiliki nilai T hitung (t) -0,147 < nilai T tabel 1,967 dengan nilai Sig. 0,883 > 0,05, yang menunjukkan bahwa variabel tersebut tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Hasil ini menolak hipotesis ketiga (H3), yang menyatakan “Ukuran KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit”. Berdasarkan penjelasan tersebut, kesimpulannya adalah **H3 ditolak**.

KESIMPULAN

Audit partner tenure berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kualitas audit, hal ini mengindikasikan bahwa masa perikatan yang panjang antara partner audit dengan kliennya akan menurunkan kualitas audit, karena hubungan yang lama tersebut akan berpotensi menurunkan independensi dari seorang auditor karena akan muncul kedekatan emosional sehingga seolah-olah auditor menjadi pendukung manajemen sehingga tidak menerapkan skeptisisme profesional dalam menjalankan tugasnya.

Rotasi KAP berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kualitas audit, hal tersebut diduga karena kurangnya pengetahuan KAP penerus mengenai karakteristik maupun risiko bisnis kliennya, yang dipengaruhi oleh tidak efektifnya komunikasi antara KAP pendahulu dengan KAP penerus dalam mentransfer *client-specific knowledge*. Selain itu, argumen lain juga ditemukan pada sampel di dalam penelitian ini yang menunjukkan adanya rotasi semu pada beberapa perusahaan. Rotasi semu terjadi saat suatu perusahaan melakukan rotasi KAP, tetapi jasa audit tetap dilakukan oleh partner yang sama dari KAP pendahulu. Hal tersebut mungkin saja terjadi karena adanya hubungan ekonomi maupun pribadi antara firma audit dengan klien tertentu. Jika itu terjadi, maka independensi dan sikap profesional auditor akan terganggu sehingga dapat menurunkan kualitas audit.

Ukuran KAP tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit, hal tersebut menyiratkan bahwa baik KAP Big 4 maupun KAP non Big 4 sama-sama memiliki SDM yang berkualitas sehingga dapat menghasikan audit yang sama baiknya. Selama ini KAP kecil identik dengan SDM yang lebih sedikit dibandingkan dengan KAP besar, namun hal tersebut tidak bisa

dijadikan pertimbangan untuk kualitas, karena kepemilikan sumber daya bukan penentu kualitas audit, melainkan penggunaan dan kompetensi dari sumber daya tersebut. KAP yang mempunyai banyak sumber daya belum tentu menghasilkan audit yang lebih berkualitas dibanding KAP yang mempunyai sedikit sumber daya apabila sumber daya yang banyak tersebut tidak bekerja dengan maksimal. Selain itu, auditor yang bertugas di KAP Big 4 maupun di KAP non Big 4 seluruhnya terikat dengan profesionalisme, yang berarti bahwa jasa audit yang mereka berikan harus sesuai dengan standar yang berlaku dimanapun mereka bekerja.

Variabel kontrol kerugian perusahaan tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, yang berarti kerugian maupun keuntungan perusahaan tidak berdampak pada baik atau buruknya *output* yang berupa kualitas audit. Variabel kontrol kedua yaitu *leverage* berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kualitas audit, yang membuktikan bahwa perusahaan dengan *leverage* tinggi cenderung memanipulasi pendapatan sehingga auditor akan kesulitan untuk mendeteksi salah saji material sehingga akan menurunkan kualitas audit. Variabel kontrol terakhir adalah ukuran perusahaan, yang juga berpengaruh negatif dan signifikan terhadap kualitas audit karena kompleksitas bisnis perusahaan besar diduga akan menyulitkan pengguna laporan keuangan untuk mengindra suatu manipulasi, yang mengakibatkan peluang untuk meningkatkan laba secara artifisial lebih tinggi sehingga dapat menyebabkan kualitas audit akan menjadi kurang baik.

Pada pelaksanaannya, terdapat sejumlah keterbatasan pada riset ini, yang pertama adalah jika mengacu pada peraturan mengenai rotasi audit yang berlaku di Indonesia, penelitian ini bisa saja membandingkan sampel dari periode sebelum adanya regulasi dengan sampel dari periode setelah adanya regulasi, namun karena keterbatasan pada ketersediaan data dan juga waktu, maka sampel yang digunakan hanya fokus pada periode setelah diberlakukannya regulasi. Selanjutnya berkaitan dengan pengukuran kualitas audit, penelitian ini menggunakan akrual diskresioner sebagai proksi yang digunakan secara luas, namun proksi tersebut mungkin belum mencerminkan kualitas audit secara ekspansif. Keterbatasan yang terakhir adalah besaran koefisien determinasi (*adjusted R²*) pada penelitian ini hanya sebatas 14,9 persen, yang berarti masih banyak pengaruh dari aspek lain yang tidak diteliti pada riset ini.

Atas keterbatasan tersebut, penelitian selanjutnya dapat meneliti periode sebelum adanya regulasi atau pun membandingkan keduanya, karena riset ini hanya memilih sampel pada periode setelah diberlakukannya regulasi. Selanjutnya, sebagai alternatif riset berikutnya dapat menggunakan proksi kualitas audit yang lain, seperti opini audit dan ukuran KAP. Selain itu, riset berikutnya juga dapat meneliti variabel bebas lainnya seperti *audit fee*, kompleksitas tugas, tekanan klien, spesialisasi auditor, dan lain sebagainya untuk meningkatkan nilai koefisien determinasi (*adjusted R²*).

REFERENSI

- Al-Thuneibat, A. A., Al Issa, R. T. I., & Ata Baker, R. A. (2011). Do audit tenure and firm size contribute to audit quality?: Empirical evidence from Jordan. *Managerial Auditing Journal*, 26(4), 317–334. <https://doi.org/10.1108/02686901111124648>
- Alareeni, B. A. (2019). The associations between audit firm attributes and audit quality-specific indicators: A meta-analysis. *Managerial Auditing Journal*, 34(1), 6–43. <https://doi.org/10.1108/MAJ-05-2017-1559>
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2017). Auditing and Assurance Services, 16th Edition. In *Pearson*.
- Chen, C. Y., Lin, C. J., & Lin, Y. C. (2008). Audit partner tenure, audit firm tenure, and discretionary accruals: Does long auditor tenure impair earnings quality? *Contemporary Accounting Research*, 25(2), 415–445. <https://doi.org/10.1506/car.25.2.5>
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit fees. *Journal of Accounting and Economics*, 3(May), 183–199.
- IAPI. (2020). Kode Etik Profesi Akuntan Publik. In *Kode Etik Akuntan Indonesia*.
- Kalanjati, D. S., Nasution, D., Jonnergård, K., & Suttedjo, S. (2019). Auditor rotations and audit quality: A perspective from cumulative number of audit partner and audit firm rotations. *Asian Review of Accounting*, 27(4), 639–660. <https://doi.org/10.1108/ARA-10-2018-0182>

- Kasznik, R. (1999). On the Association between Voluntary Disclosure and Earnings Management. *Journal of Accounting Research*, 37(1), 57. <https://doi.org/10.2307/2491396>
- Paputungan, R. D., & Kaluge, D. (2018). Pengaruh Masa Perikatan Audit, Rotasi Audit Dan Ukuran Kantor Akuntan Publik Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Reviu Akuntansi Dan Keuangan*, 8(1), 93. <https://doi.org/10.22219/jrak.v8i1.29>
- Rusmin, R., & Evans, J. (2017). Audit quality and audit report lag: Case of Indonesian listed companies. *Asian Review of Accounting*, 25(2), 191–210. <https://doi.org/https://doi.org/10.1108/ARA-06-2015-0062>
- Salehi, M., Fakhri Mahmoudi, M. R., & Daemi Gah, A. (2019). A meta-analysis approach for determinants of effective factors on audit quality: Evidence from emerging market. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 9(2), 287–312. <https://doi.org/10.1108/JAEE-03-2018-0025>
- Van Johnson, E., Khurana, I. K., & Reynolds, J. K. (2002). Audit-Firm Tenure and the Quality of Financial Reports. *Contemporary Accounting Research*, 19(4), 637–660. <https://doi.org/10.1506/LLTH-JXQV-8CEW-8MXD>