

PENGARUH *TENURE*, UKURAN KAP DAN SPESIALISASI AUDITOR TERHADAP KUALITAS AUDIT

Clinton Marshal Panjaitan

Anis Chariri¹

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

ABSTRACT

This study aimed to empirically examine the effect of audit tenure, the size of the public accounting firms, and auditor specialization on audit quality. The population of the data is the entire manufacturing companies listed on the Indonesia Stock Exchange in the period 2010 to 2012.

This study used purposive sampling method to select sample from the population. Based on this method, sample of 193 manufacturing firms were obtained from the period 2010-2012. The multiple linear regression was used to analyse data. Proxy measurements for audit quality is using discretionary accrual Kazsnik model (1999).

The results showed that audit tenure negatively affecting on audit quality and auditor specialization positively affecting on audit quality, while the size of public accounting firms has no effect on audit quality.

Keyword : audit quality, audit tenure, auditor specialization, auditor size, discretionary accrual

PENDAHULUAN

Audit laporan keuangan merupakan kebutuhan perusahaan dan pihak manajemen perusahaan. Laporan keuangan menjadi sangat penting karena informasi yang terkandung di dalamnya. Informasi tersebut harus memiliki kualitas yang dapat diandalkan karena dapat berguna untuk proses pengambilan keputusan. Informasi yang lebih berkualitas dapat ditingkatkan dengan memperbaiki kualitas audit (Permana, 2011).

De Angelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya. Poin penting dalam defenisi tersebut adalah audit yang berkualitas merupakan audit yang dilaksanakan oleh auditor yang kompeten dan independen. Kompetensi auditor terkait dengan kemampuan auditor dalam mendeteksi salah saji dalam laporan keuangan, sedangkan independensi auditor terkait dengan keberanian auditor dalam melaporkan salah saji dalam laporan keuangan tersebut. Keruntuhan perusahaan besar seperti Enron dan WorldCom di Amerika Serikat, telah dikaitkan dengan kualitas audit yang buruk. Masalah Enron di Amerika Serikat melibatkan kantor akuntan publik (KAP) internasional Arthur Andersen (AA). Banyak pihak yang menempatkan auditor sebagai pihak yang paling bertanggung jawab terhadap masalah ini. Independensi auditor merupakan salah satu faktor yang diduga memicu masalah ini (Efraim, 2010). *Tenure* (masa perikatan audit) yang dilakukan KAP AA dengan perusahaan Enron mencapai 20 tahun. Dalam *tenure* yang selama itu sudah seharusnya KAP AA mengenal dengan baik kliennya. Kemudian muncul pendapat yang meragukan independensi akuntan publik jika akuntan publik tersebut terlalu lama mengaudit suatu perusahaan yang sama. Kondisi tersebut memunculkan dugaan bahwa *tenure* yang terlalu lama dengan sebuah KAP akan mengakibatkan kedekatan emosional. Kedekatan hubungan antara auditor dan klien diyakini berdampak negatif terhadap independensi, serta dapat

¹ Corresponding author

mengurangi keandalan dan kualitas audit sehingga berkontribusi bagi terjadinya skandal-skandal keuangan (Gates *et al.*, 2007). Balsam *et al.* (2003) menyatakan kualitas audit memiliki sisi multidimensi dan tidak dapat diamati, maka tidak ada satu ukuran karakteristik auditor yang dapat digunakan sebagai proksi tunggal dari kualitas audit. Menurut Wibowo dan Rossieta (2009) salah satu metode handal dengan proksi terukur adalah dengan menggunakan informasi dari laporan audit dan laporan keuangan. Untuk menilai kualitas audit dapat dilakukan adalah berbagai proksi. Kualitas audit dalam penelitian ini diproksikan oleh adanya manajemen laba, yaitu diketahui dari akrual diskresioner. Jones (1991) menyatakan bahwa konsep akrual dapat dibedakan menjadi dua komponen yaitu akrual diskresioner (akrual yang berasal dari diskresi manajemen) dan akrual non diskresioner (akrual yang besarnya tergantung kegiatan operasi manajemen). Manajemen laba merupakan faktor yang dapat mengurangi kualitas suatu laporan keuangan karena manajemen laba cenderung memberikan informasi yang menyesatkan para pengguna laporan keuangan (Becker *et al.*, 1998). Manajemen dapat melakukan manipulasi pada pendapatan akuntansi (De Angelo, 1986). Oleh karena itu untuk menjamin bahwa laporan keuangan menyediakan informasi yang andal maka dibutuhkan peran pihak independen atau akuntan publik untuk mengevaluasi dan melakukan penilaian berupa pendapat atas kewajaran laporan keuangan.

Nasser *et al.* (2006) menyatakan bahwa independensi akan hilang jika auditor terlibat hubungan pribadi dengan klien, karena hal tersebut dapat mempengaruhi sikap mental dan opini mereka. Salah satu hal yang menyebabkan kedekatan tersebut adalah *tenure* yang panjang. Mai *et al.* (2008) menemukan bukti bahwa semakin lama *tenure*, semakin menurun kualitas auditornya. Chi *et al.* (2005) menyatakan bahwa lamanya hubungan auditor dengan kliennya akan mempengaruhi independensi auditor karena objektivitas auditor akan menurun. Dengan adanya penurunan objektivitas akan mengakibatkan kemungkinan meningkatkan kegagalan dalam mendeteksi kesalahan pada laporan keuangan. Mansi *et al.* (2004) menemukan bukti bahwa *tenure* yang semakin lama akan mengurangi konservatisme dalam pelaporan keuangan, yaitu dengan kata lain semakin lama *tenure* akan mengakibatkan semakin kecilnya kualitas auditor. Davis *et al.* (2002) menyatakan dengan semakin panjangnya *tenure* maka kualitas laporan keuangan akan semakin rendah karena hubungan manajemen dan auditor semakin dekat, sehingga manajemen lebih fleksibel dalam membuat laporan keuangan sesuai dengan keinginannya. Sementara itu penelitian di Indonesia yang dilakukan oleh Rossieta dan Wibowo (2009) menemukan bahwa *tenure* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

Faktor lain yang dapat mempengaruhi kualitas audit dalam penelitian ini adalah ukuran KAP dan spesialisasi auditor. DeAngelo (1981) menyatakan bahwa kualitas audit dari akuntan publik dapat dilihat dari ukuran KAP yang melakukan audit. KAP besar (*Big 4 accounting firms*) diyakini melakukan audit lebih berkualitas dibandingkan dengan KAP kecil (*Non-Big 4 accounting firms*). Ukuran KAP yang besar menjelaskan kemampuan auditor untuk bersikap independen dan profesional terhadap klien karena mereka kurang bergantung dengan klien. Menurut Rahmawati dan Winarna (2002) auditor dalam mengaudit harus memiliki keahlian yang meliputi dua unsur, yaitu pengetahuan dan pengalaman. Pengalaman kerja dipandang sebagai suatu faktor penting dalam memprediksi kinerja akuntan publik, dalam hal ini adalah kualitas audit. KAP yang berafiliasi dengan KAP *Big 4* tentunya mempunyai pengalaman yang lebih banyak karena mempunyai jumlah dan ragam klien yang lebih banyak. Cakupan geografis yang dimiliki juga lebih luas dibandingkan dengan KAP kecil (yang tidak berafiliasi dengan KAP *Big 4*) sehingga bisa menghasilkan kualitas audit yang lebih baik.

Pendapat dalam literatur terdahulu menyarankan bahwa selain ukuran KAP, spesialisasi auditor juga memberikan kualitas audit yang lebih tinggi daripada auditor tanpa spesialisasi dalam industri tertentu (Knechel *et al.*, 2007). Auditor spesialis menggambarkan keahlian dan pengalaman audit seorang auditor pada bidang industri tertentu. Menurut Mahdi Safari (dalam Yuyetta dan Kono, 2013) menyatakan bahwa spesialisasi auditor merupakan dari dimensi kualitas audit, sebab pengalaman dan pengetahuan auditor tentang industri merupakan salah satu elemen dari keahlian auditor. Lebih lanjut Mahdi Safari (dalam Yuyetta dan Kono, 2013) juga menyatakan bahwa akrual diskresioner klien auditor spesialis industri lebih rendah dari akrual diskresioner non spesialis auditor. Penelitian lainnya yang menemukan adanya hubungan positif antara auditor spesialis dengan kualitas audit adalah Owsoho (2002). Owsoho (2002) menyatakan bahwa manajer dan

auditor spesialis akan lebih baik dalam mendeteksi terjadinya kesalahan jika mereka diberikan tugas audit sesuai dengan spesialisasi mereka.

Penelitian ini juga menggunakan beberapa variabel kontrol untuk mengontrol perubahan variabel dependen karena variabel lain diluar variabel independen. Variabel kontrol digunakan untuk mengontrol hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen. Variabel kontrol yang digunakan adalah *size* (ukuran perusahaan), *growth* (pertumbuhan perusahaan), *leverage* (tingkat pengembalian hutang), *loss* (kerugian), dan *CFO* (arus kas operasi).

Penelitian ini hanya menggunakan pendekatan manajemen laba melalui akrual diskresioner saja untuk menilai kualitas audit. Terdapat pendekatan lain untuk menilai kualitas audit seperti opini *audit going concern*, keberadaan komite audit, dan lain-lain. Diharapkan juga penelitian yang selanjutnya menambah faktor-faktor lain yang mungkin berpengaruh seperti *audit fee*, *workload*, komite audit, *client importance*, rotasi KAP, dan lain-lain.

RANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Teori keagenan yang mencerminkan hubungan kontraktual antara *agent* dan *principal* akan mengakibatkan adanya pendelegasian wewenang dari *principal* kepada *agent*. *Agent* yang mempunyai akses informasi yang lebih mengenai perusahaan dituntut untuk selalu transparan dalam pengelolaan perusahaan. Laporan keuangan dibuat oleh manajer untuk memenuhi salah satu bentuk pertanggungjawabannya. Tujuan utama teori keagenan adalah menjawab masalah keagenan yang terjadi disebabkan karena pihak-pihak yang saling bekerja sama memiliki tujuan berbeda. Dalam konteks keagenan, dibutuhkan peran pihak ketiga yang independen sebagai mediator antara *principal* dan *agent*. Pihak ketiga ini berfungsi memonitor perilaku manajer sebagai *agent* dan memastikan *agent* sudah bertindak sesuai dengan kepentingan *principal*. Auditor adalah pihak yang dianggap mampu menjembatani kepentingan pihak *principal* dengan pihak manajer sebagai bentuk pertanggungjawaban pihak manajer kepada pihak *principal*.

Tugas auditor adalah memberikan opini atas kewajaran laporan keuangan yang diberikan pihak manajer yang keandalannya dapat dilihat dari kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor. Auditor dituntut untuk senantiasa mempertahankan sikap mental dan independen di dalam melakukan proses audit. Seorang auditor harus mampu pula bersikap profesional. Menurut IAI (SPAP 2002:2) arti akuntan publik yang profesional adalah akuntan publik yang menjunjung tinggi integritas, objektivitas dan independensi. Terjaminnya independensi dengan sendirinya juga menciptakan kualitas audit yang lebih baik.

Tenure terhadap kualitas audit

Tenure adalah masa perikatan audit antara KAP dan klien terkait jasa audit yang telah disepakati sebelumnya. Tenure biasanya dikaitkan dengan pengaruhnya terhadap independensi auditor. Hubungan yang panjang antara KAP dan klien berpotensi untuk menimbulkan kedekatan antara mereka, hal tersebut dapat menghalangi independensi auditor dan mengurangi kualitas audit (Al-Thuneibat *et al.*, 2011). Hubungan yang panjang antara KAP dan klien juga dapat menimbulkan kedekatan KAP dengan manajemen perusahaan sehingga membuat sikap independen menjadi sulit untuk diterapkan oleh KAP (Dao *et al.*, 2008).

H1: *Tenure* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit

Ukuran KAP terhadap kualitas audit

KAP besar (*Big 4*) dianggap cenderung memberikan kualitas audit yang lebih baik dari KAP yang berukuran kecil (*Non Big 4*). KAP besar mempunyai tanggung jawab untuk mengaudit lebih akurat karena mereka memiliki lebih banyak hubungan spesifik dengan klien yang akan hilang jika mereka memberikan laporan yang tidak akurat. Kekayaan atau aset yang besar dimiliki oleh KAP besar sehingga menurunkan ketergantungan ekonomi terhadap klien juga dipercaya menjadi salah satu faktor yang menjadikan kualitas audit yang dihasilkan lebih baik daripada KAP kecil

H2: Ukuran KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit

Spesialisasi Auditor terhadap kualitas audit

Owsoho (dalam Fitriany, 2011) menyatakan auditor spesialis memiliki pengetahuan dan pemahaman yang lebih baik mengenai karakteristik bisnis klien dibandingkan dengan auditor non spesialis. Auditor spesialis juga lebih mungkin untuk mendeteksi kekeliruan dan penyimpangan yang terjadi pada laporan keuangan, sehingga dapat membantu perusahaan dalam menyediakan informasi laba yang lebih baik. Manajer dan senior audit spesialis akan lebih baik dalam mendeteksi terjadinya kesalahan jika mereka diberikan tugas audit sesuai dengan spesialisasi mereka. Lebih lanjut Krishnan (2003) menyatakan bahwa perusahaan yang diaudit oleh auditor spesialis akan menghasilkan nilai akrual diskresioner yang lebih rendah dibandingkan dengan auditor yang non spesialis.

H3: Spesialisasi Auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit

METODE PENELITIAN

Variabel Penelitian

Variabel dependen dalam penelitian ini yaitu kualitas audit yang diprosikan dengan manajemen laba. Pada penelitian ini, pengukuran kualitas audit diukur dengan cara mengukur tingkat akrual diskresioner yang merupakan proksi dari manajemen laba. Jones (1991) menyatakan akrual diskresioner adalah diskresi yang dijalankan oleh manajemen untuk mencapai tujuan tertentu yang merupakan selisih antara total akrual dan non akrual diskresioner, sedangkan non akrual diskresioner adalah akrual yang terjadi seiring berubahnya aktivitas operasional perusahaan. Pada penelitian ini, pengukuran akrual diskresioner menggunakan model akrual diskresioner, yaitu Kasznik (1999) untuk mendekomposisi total akrual menjadi komponen diskresioner dan non diskresioner.

Variabel independen yang digunakan adalah *tenure*, ukuran KAP dan spesialisasi auditor. *Tenure* diukur dengan menghitung jangka waktu penugasan KAP di suatu perusahaan (dalam satuan tahun). Ukuran KAP dan spesialisasi auditor yang diukur dengan menggunakan variabel dummy. Untuk ukuran KAP, diberikan nilai 1 untuk perusahaan yang diaudit oleh KAP *Big 4* dan 0 untuk perusahaan yang diaudit oleh KAP non *Big 4*. Untuk spesialisasi auditor, diberikan nilai 1 untuk perusahaan yang diaudit oleh auditor spesialis (menguasai 30% market share di sebuah industri tertentu), dan diberikan nilai 0 untuk perusahaan yang tidak diaudit oleh auditor non spesialis.

Variabel Kontrol yang digunakan dalam penelitian ini adalah ukuran perusahaan, pertumbuhan perusahaan, leverage, loss, dan arus kas operasi. Ukuran perusahaan diukur dengan logaritma natural total aset. Pertumbuhan perusahaan diukur dengan *price book value* (PBV), yaitu harga dibagi dengan nilai buku per lembar saham. Leverage diukur dengan melakukan perhitungan total hutang t dibagi dengan jumlah aset $t-1$. Kerugian diukur dengan *dummy* variabel, diberi nilai 1 jika perusahaan mengalami kerugian, dan nilai 0 jika tidak. Arus kas operasi diukur dari arus kas operasi dibagi dengan jumlah aset $t-1$.

Penentuan Sampel

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada tahun 2010-2012. Alasan memilih perusahaan manufaktur adalah karena perusahaan manufaktur memiliki informasi laporan keuangan yang lebih kompleks. Selain itu alasan hanya memilih satu jenis perusahaan karena perusahaan manufaktur mempunyai karakteristik yang sama satu dengan yang lain.

Penentuan jumlah sampel yang digunakan dalam penelitian ini didasarkan pada metode *purposive sampling*. Adapun kriteria sampel yang digunakan adalah perusahaan manufaktur yang tercatat di Bursa Efek Indonesia (BEI) tahun 2010-2012 dan mempublikasikan *annual report* secara lengkap.

Metode Analisis

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan analisis regresi linear berganda (*multiple linear regression*) dengan persamaan sebagai berikut:

$$AQ_DAC_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 FTENURE_{it} + \alpha_2 BIG4_{it} + \alpha_3 SPEC_{it} + \alpha_4 SIZE_{it} + \alpha_5 GROWTH_{it} \\ + \alpha_6 LEV_{it} + \alpha_7 LOSS_{it} + \alpha_8 CFO_{it} + \varepsilon_{it}$$

Keterangan :

- AQ_DAC = AkruaI diskresioner sebagai proksi kualitas audit
- FTENURE = Tenure KAP riil, diukur dengan jumlah masa penugasan KAP
- BIG4 = Ukuran KAP (dummy, 1 jika perusahaan di audit oleh Big 4 dan 0 jika tidak)
- SPEC = Spesialisasi auditor (dummy, 1 jika perusahaan di audit oleh spesialis auditor dan 0 jika tidak diaudit oleh spesialis auditor)
- SIZE = Ukuran perusahaan klien, diukur dengan natural logaritma dari nilai buku total aset
- GROWTH = Pertumbuhan perusahaan, *price-to-book-value*
- LEV = Tingkat hutang, diukur dengan rasio *debt to total asset*
- LOSS = Kerugian perusahaan (dummy, 1 jika perusahaan mengalami kerugian dan 0 jika tidak)
- CFO = Arus kas operasi dibagi dengan total aset
- e = Error

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Deskripsi sampel penelitian

Berdasarkan dengan kriteria pengambilan sampel dengan metode *purposive sampling*, didapatkan 193 sampel. Adapun kriteria pengambilan sampel dapat dilihat pada tabel 1 di bawah ini.

Tabel 1
Kriteria Pengambilan Sampel

Kriteria	Jumlah
Perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI periode 2010-2012	270
Perusahaan yang tidak menyampaikan data secara lengkap selama periode penelitian tahun 2010-2012	(12)
Outlier	(65)
Total Sampel	193

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2014

Tabel 1 di atas menunjukkan bahwa berdasarkan kriteria *purposive sampling*, maka jumlah perusahaan yang bisa digunakan untuk menjadi sampel berjumlah 90. Oleh karena penelitian ini dilakukan dalam periode waktu 3 tahun, maka jumlah perusahaan manufaktur yang digunakan sebagai sampel dalam penelitian ini dikalikan 3, sehingga hasilnya berjumlah 270 perusahaan, dimana perusahaan tersebut berturut-turut terdaftar di BEI pada periode tahun 2010-2012. Setelah mengeluarkan perusahaan dengan data yang tidak lengkap dan perusahaan yang memiliki data-data ekstrim (outlier) maka jumlah total sampel penelitian adalah 193.

Analisis Data

Statistik Deskriptif

Untuk menjelaskan secara deskriptif mengenai masing-masing variabel, maka terlebih dahulu akan dibahas mengenai kondisi masing-masing variabel independen dan variabel kontrol yang akan digunakan sebagai prediktor untuk menguji kualitas audit.

Tabel 2
Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
TENURE	193	1.0000	6.0000	3.5130	1.7473
SIZE	193	24.0690	32.3571	27.7845	1.5269
GROWTH	193	-1.2133	4.1384	1.2359	0.9530
LEV	193	0.0396	1.1071	0.4769	0.2179
CFO	193	-0.1914	0.3067	0.0601	0.0854
AQ_DAC	193	-0.1542	0.1750	-0.0082	0.0580
Valid N (listwise)	193				

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2014

Sampel yang berhasil diuji dalam penelitian ini berjumlah 193 perusahaan. Adapun tabel di atas menunjukkan mengenai statistik deskriptif yang berfungsi untuk menggambarkan data yang telah dikumpulkan. Variabel Tenure (TENURE) yang dihitung dari jangka waktu penugasan KAP di sebuah perusahaan yang sama, memiliki nilai minimum 1 dan nilai maksimum 6. Hal ini menunjukkan bahwa paling rendah jumlah *tenure* yang dimiliki perusahaan manufaktur adalah 1 tahun dan paling lama adalah 6 tahun. Nilai rata-rata *tenure* adalah 3,5130 dengan standar deviasi 1,7473. Hal tersebut menunjukkan bahwa proporsi *tenure* rata-rata perusahaan sampel adalah sebesar 3,5130% dengan tingkat variabilitas sebesar 1,7473.

Variabel ukuran perusahaan (SIZE) memiliki nilai minimum 24,0690 dan nilai maksimum 32,3571. Hal ini menunjukkan bahwa paling rendah nilai ukuran perusahaan yang dimiliki perusahaan manufaktur adalah 24,0690 dan paling tinggi adalah 32,3571. Nilai rata-rata ukuran perusahaan yang dimiliki perusahaan manufaktur adalah 27,7845 dengan standar deviasi 1,5269. Hal tersebut menunjukkan bahwa proporsi ukuran perusahaan rata-rata perusahaan sampel adalah sebesar 27,7845 dengan tingkat variabilitas sebesar 1,5269.

Variabel kontrol untuk pertumbuhan perusahaan (GROWTH) memiliki nilai minimum -1,2133 dan nilai maksimum 4,1384. Hal ini menunjukkan bahwa paling rendah nilai pertumbuhan perusahaan manufaktur adalah -1,2133 dan paling tinggi adalah 4,1384. Nilai rata-rata pertumbuhan perusahaan yang dimiliki perusahaan manufaktur adalah 1,2359 dengan standar deviasi 0,9530. Hal tersebut menunjukkan bahwa proporsi pertumbuhan perusahaan rata-rata perusahaan sampel adalah sebesar 1,2359 dengan tingkat variabilitas sebesar 0,9530.

Variabel kontrol untuk leverage (LEV) memiliki nilai minimum 0,0396 dan nilai maksimum 1,1071. Hal ini menunjukkan bahwa paling rendah nilai leverage adalah sebesar 0,0396 dan paling tinggi adalah 1,1071. Nilai rata-rata leverage yang dimiliki perusahaan manufaktur adalah 0,4769 dengan standar deviasi 0,2179. Hal tersebut menunjukkan bahwa proporsi leverage rata-rata perusahaan sampel adalah sebesar 0,4769 dengan tingkat variabilitas sebesar 0,2179. Nilai leverage di bawah 0,50 menunjukkan perusahaan banyak yang menggunakan hutang dibanding modal sendirinya.

Variabel kontrol untuk arus kas operasi (CFO) memiliki nilai minimum -0,1914 dan nilai maksimum 0,3067. Hal ini menunjukkan bahwa paling rendah nilai arus kas operasi adalah sebesar -0,1914 dan paling tinggi 0,3067. Nilai rata-rata arus kas operasi yang dimiliki perusahaan manufaktur adalah 0,0601 dengan standar deviasi 0,0854. Hal tersebut menunjukkan bahwa proporsi arus kas operasi rata-rata perusahaan sampel adalah sebesar 0,0601 dengan tingkat variabilitas sebesar 0,0854.

Variabel untuk kualitas audit dalam penelitian ini menggunakan nilai *discretionary accrual* dari model Kasznik. Variabel kualitas audit (AQ_DAC) memiliki nilai minimum -0,1542 dan nilai maksimum 0,1750. Hal ini menunjukkan bahwa paling rendah nilai kualitas audit operasi adalah sebesar -0,1542 dan paling tinggi 0,1750. Nilai rata-rata kualitas audit yang dimiliki perusahaan manufaktur adalah -0,0082 dengan standar deviasi 0,0580. Hal tersebut menunjukkan bahwa

proporsi kualitas audit rata-rata perusahaan sampel adalah sebesar -0,0082 dengan tingkat variabilitas sebesar 0,0580.

Deskripsi variabel untuk ukuran KAP yang merupakan variabel dengan data *dummy* disajikan dalam distribusi frekuensi berikut:

Tabel 3
Karakteristik Ukuran KAP

KAP	Jumlah	Persentase
Non Big 4	115	59,6
Big 4	78	40,4
Jumlah	193	100,00

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2014

Ukuran KAP dari pengaudit laporan keuangan perusahaan sampel ditunjukkan dengan variabel *Big 4*. Diperoleh sebanyak 115 perusahaan atau sebanyak 59,6% perusahaan sampel yang diaudit oleh KAP non *Big 4* dan sisanya sebanyak 78 perusahaan atau sebanyak 40,4% perusahaan sampel diaudit oleh KAP *Big 4*.

Deskripsi variabel untuk Variabel Spesialisasi Auditor yang merupakan variabel dengan data *dummy* disajikan dalam distribusi frekuensi berikut:

Tabel 4
Karakteristik Spesialisasi Auditor

KAP	Jumlah	Persentase
Bukan Spesialis	49	25,4%
Spesialis	144	74,6%
Jumlah	193	100,00

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2014

Auditor spesialis dari pengaudit laporan keuangan perusahaan sampel ditunjukkan dengan variabel spesialisasi auditor. Diperoleh sebanyak 144 perusahaan sampel atau sebanyak 74,6% perusahaan sampel yang diaudit oleh auditor spesialis kemudian sisanya sebanyak 49 perusahaan sampel atau sebanyak 25,4% perusahaan sampel diaudit oleh auditor non spesialis.

Deskripsi variabel untuk Variabel *Loss* yang merupakan variabel dengan data *dummy* disajikan dalam distribusi frekuensi berikut:

Tabel 5
Karakteristik Loss

Keterangan	Jumlah	Persentase
Laba	163	84,5%
Rugi	30	15,5%
Jumlah	193	100 %

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2014

Diperoleh sebanyak 163 perusahaan sampel atau sebanyak 84,5% perusahaan sampel yang menghasilkan laba, sedangkan sisanya yaitu sebanyak 30 perusahaan sampel atau sebanyak 15,5% perusahaan sampel mengalami kerugian.

Uji Asumsi Klasik

Uji normalitas dilakukan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal (Ghozali, 2011). Model regresi yang baik memiliki distribusi data yang normal. Uji normalitas dapat dilakukan dengan melihat grafik Histogram maupun grafik Normal P-Plot dan uji statistik non-parametrik Kolmogorov-Smirnov (K-S). Dalam penelitian ini, digunakan uji statistik non-parametrik Kolmogorov-Smirnov (K-S) dan Normal P-P Plot. Hasil uji normalitas pada tabel 6 menunjukkan besarnya nilai signifikansi uji Kolmogorov-smirnov adalah 0,548. Karena nilai signifikansi berada diatas 0,05 ini berarti data residual berdistribusi secara normal.

Tabel 6
Uji Normalitas
One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Unstandardized Residual
N		193
Normal Parameters ^a	Mean	.0000000
	Std. Deviation	.04650656
Most Extreme Differences	Absolute	.057
	Positive	.057
	Negative	-.050
Kolmogorov-Smirnov Z		.797
Asymp. Sig. (2-tailed)		.548

a. Test distribution is Normal.

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2014

Uji multikolinieritas dilakukan untuk menguji apakah dalam model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel independen (Ghozali, 2011). Pengujian multikolinieritas dilakukan dengan melihat nilai tolerance dan variance inflation factor (VIF). Multikolinieritas terjadi apabila nilai tolerance ≤ 0.10 atau nilai VIF ≥ 10 . Dalam tabel 7 menunjukkan nilai *tolerance* untuk semua variabel independen di atas 0,10 dan nilai VIF untuk semua variabel independen juga di bawah 10. Jadi dapat disimpulkan bahwa dalam model regresi ini tidak terjadi multikolinieritas antar variabel independen.

Tabel 7
Uji Multikolinearitas

Variabel	Tolerance	VIF
TENURE	0.845	1.183
BIG4	0.594	1.684
SPEC	0.723	1.383
SIZE	0.751	1.331
GROWTH	0.893	1.120
LEV	0.858	1.165
LOSS	0.915	1.093
CFO	0.863	1.158

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2014

Pengujian autokorelasi dilakukan dengan menggunakan uji Durbin Watson. Nilai Durbin Watson yang berada diantara nilai (du) dan (4-du) menunjukkan model regresi yang tidak terjadi autokorelasi. Berdasarkan hasil analisis regresi diperoleh nilai D-W sebesar 1,935. Maka dengan

demikian diperoleh bahwa nilai DW tersebut berada diantara d_U dan $4 - d_U$. Hal ini menunjukkan bahwa model regresi tersebut berada pada daerah bebas autokorelasi.

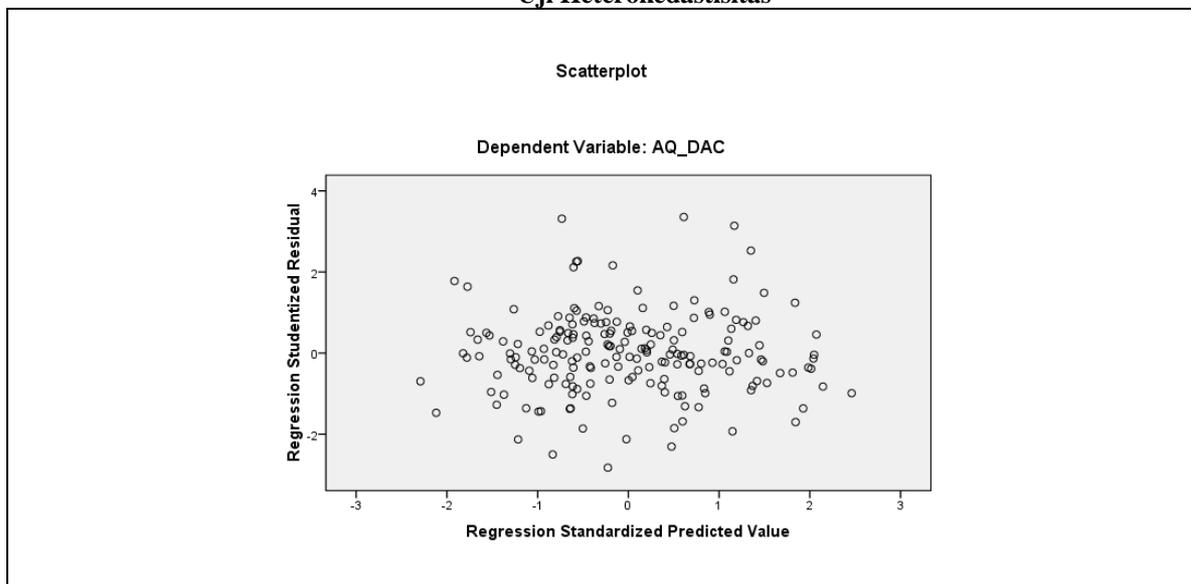
Tabel 8
Uji Autokorelasi

DW	dL	d_U	$4 - dL$	$4 - d_U$
1,935	1,61	1,80	2,39	2,20

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2014

Pengujian heteroskedastisitas dilakukan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain. Pada penelitian ini, ada tidaknya heteroskedastisitas dilihat dari grafik scatterplot. Dari gambar 1 pada grafik scatterplot di atas dapat dilihat bahwa titik- titik menyebar secara acak di atas di bawah angka 0 pada sumbu y. Oleh karena itu dapat disimpulkan pada model regresi ini tidak terjadi heteroskedastisitas.

Gambar 1
Uji Heterokedastisitas



Sumber: Data sekunder yang diolah, 2014

Uji Signifikansi Simultan

Uji Signifikansi Simultan (Uji F) digunakan untuk melihat apakah variabel independen dapat menjelaskan variabel dependen secara keseluruhan. Dari hasil pengujian simultan diperoleh sebagai berikut:

Tabel 9
Uji F

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	,231	8	,029	12,790	,000 ^b
Residual	,415	184	,002		
Total	,646	192			

a. Dependent Variable: AQ_DAC

b. Predictors: (Constant), CFO, SIZE, TENURE, GROWTH, LOSS, LEV, SPEC, BIG4

Hasil pengujian Signifikansi Simultan (Uji F) menunjukkan nilai $F = 12,790$ dengan probabilitas sebesar $0,000 < 0,05$. Karena nilai probabilitas dari uji $F < 0,05$ maka model ini dapat menerangkan variabel independen mempunyai pengaruh signifikan terhadap variabel dependen. Hasil ini menunjukkan bahwa model termasuk fit model.

Uji Koefisien Determinasi

Tabel 10
Uji Koefisien Determinasi
Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.598 ^a	.357	.329	.04750681	1.935

a. Predictors: (Constant), CFO, SIZE, TENURE, GROWTH, LOSS, LEV, SPEC, BIG4

b. Dependent Variable: AQ_DAC

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2014

Nilai *adjusted R square* (R^2) diperoleh sebesar 0,329. Hasil ini menunjukkan bahwa 32,9% kualitas audit dapat dijelaskan oleh variabel *tenure*, ukuran KAP dan spesialisasi auditor dengan kontrol ukuran perusahaan, pertumbuhan, leverage, kerugian dan CFO, sedangkan sisanya 67,1% kualitas audit dapat dijelaskan oleh variabel-variabel lain.

Uji Hipotesis

Tabel 11

Uji t

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	.059	.069		.852	.395
TENURE	-.006	.002	-.184	-2.870	.005
BIG4	.011	.009	.090	1.176	.241
SPEC	.017	.009	.128	1.843	.067
SIZE	-.004	.003	-.103	-1.505	.134
GROWTH	-.009	.004	-.150	-2.393	.018
LEV	.061	.017	.231	3.616	.000
LOSS	.058	.010	.360	5.828	.000
CFO	.307	.043	.452	7.111	.000

a. Dependent Variable: AQ_DAC

Sumber: Data sekunder yang diolah, 2014

Pengaruh tiap variabel independen terhadap variabel dependen dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Pengaruh *Tenure* terhadap Kualitas Audit

Tabel 4.16 menunjukkan nilai t sebesar -2,870 dengan tingkat signifikansi 0,005. Hal ini mengindikasikan bahwa variabel *tenure* berpengaruh signifikan dengan arah koefisien negatif terhadap kualitas audit. Arah koefisien negatif berarti bahwa perusahaan yang memiliki *tenure*

yang lebih lama akan memiliki kualitas audit yang lebih rendah. Hasil tersebut sesuai dengan hipotesis satu (H1) yang berbunyi “*tenure* KAP berpengaruh negatif terhadap kualitas audit”, sehingga **hipotesis satu diterima**.

2. Pengaruh Ukuran KAP (Big 4) terhadap Kualitas Audit

Tabel 4.16 menunjukkan nilai *t* sebesar 1,176 dengan tingkat signifikansi 0,241. Hal ini mengindikasikan bahwa variabel ukuran KAP tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hasil tersebut sesuai dengan hipotesis dua (H2) yang berbunyi “ukuran KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit”, sehingga **hipotesis dua ditolak**.

3. Pengaruh Spesialisasi Auditor terhadap Kualitas Audit

Tabel 4.16 menunjukkan nilai *t* sebesar 1,843 dengan tingkat signifikansi 0,067. Dengan nilai signifikansi di atas 0,05 namun di bawah 0,10, hal ini mengindikasikan bahwa variabel spesialisasi auditor berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hasil tersebut sesuai dengan hipotesis tiga (H3) yang berbunyi “spesialisasi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit”, sehingga **hipotesis tiga diterima**.

KESIMPULAN

Audit Tenure berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit. Hal 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 oleh karena hubungan dengan klien yang cukup panjang akan mempengaruhi integritas dan independensi auditor. Semakin panjang *tenure* akan semakin menurunkan kualitas audit. Ukuran KAP tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit atas pemeriksaan laporan keuangan pada perusahaan-perusahaan. KAP yang berafiliasi dengan KAP Big 4 tidak cenderung menghasilkan kualitas audit yang lebih baik daripada KAP yang tidak berafiliasi dengan KAP Big 4. Spesialisasi auditor berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit atas pemeriksaan laporan keuangan pada perusahaan-perusahaan. Auditor spesialis lebih memungkinkan untuk mendeteksi kekeliruan dan penyimpangan dari auditor non spesialis sehingga cenderung dapat memberikan hasil audit yang lebih berkualitas dibandingkan auditor yang non spesialis.

Dalam penelitian ini terdapat beberapa keterbatasan, yang pertama adalah beberapa perusahaan manufaktur tidak menyajikan data secara lengkap. Yang kedua adalah variabilitas variabel dependen yang dapat dijelaskan oleh variabel independen hanya sebesar 32,9 %, sedangkan sisanya dipengaruhi oleh faktor lain selain variabel-variabel independen yang digunakan.

Atas keterbatasan tersebut, peneliti yang selanjutnya disarankan untuk menggunakan faktor-faktor lain yang mungkin dapat mempengaruhi kualitas audit dan juga menggunakan sampel selain perusahaan yang bergerak dalam sektor manufaktur.

REFERENSI

- Al-Thuneibat, Al Issa dan Ata Baker. 2011. “Do Audit Tenure and Firm Size Contribute to Audit Quality?” *Managerial Auditing Journal*, Vol.26, No.4, pp.317-334
- Ayu, Dinda. 2012. “Pengaruh Tenure dan Rotasi Audit terhadap Kualitas Audit dengan beberapa Pengukuran Discretionary Accruals.” *Skripsi Tidak Dipublikasikan*, Program Sarjana Akuntansi, Jurusan Akuntansi Universitas Indonesia
- Choi, J.H. Kim, C., Kim, J.B., dan Y. Zang. 2010. “Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing.” *Auditing: The Journal of Practice & Theory*, Vol. 29, No.1, pp.73-97
- Chrisnoventie, Diadjeng. 2012. “Pengaruh Ukuran KAP dan Spesialisasi Industri KAP terhadap Kualitas Audit.” *Skripsi Tidak Dipublikasikan*, Program Sarjana Akuntansi, Jurusan Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang
- DeAngelo, L.E. (1981). “Auditor size and audit quality.” *Journal of Accounting and Economics*, 3, (3), 183-199.

- Ferdinan, Efraim. 2010. “Pengaruh Tenur KAP dan Reputasi KAP Terhadap Kualitas Audit: Kasus Rotasi Wajib Auditor di Indonesia”. Simposium Nasional Akuntansi XIII Purwokerto
- Geiger, Marshall A. dan K. Raghunandan. 2002. “Auditor Tenure and Audit Reporting Failures.” *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.21, No.1, h. n.p.
- Gerayli, Mahdi Safari, Abolfazl Momeni Yanesari, dan Ali Reza Ma’atoofti. 2011. “Impact of Audit Quality on Earnings Management: Evidence from Iran”. *International Research Journal of Finance and Economics – Issue 66*
- Ghozali, Imam, 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ghozali, Imam dan Anis Chariri, 2007. “Teori Akuntansi.” Ed. 3. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro
- Johnson, V.E., I.K. Khurana and J.K. Reynolds (2002). “Audit firm tenure and the quality of financial reports.” *Contemporary Accounting Research*, 19, (4), 637-660.
- IAI. 2001. “Standar Profesi Akuntan Publik”. Jakarta. Salemba Empat.
- Kroon, Mark. 2013. “Audit Firm Tenure and Audit Quality”. *Msc Accountancy and Control*, variant accountancy Economics and Business, University of Amsterdam.
- Mansi, S.A., W.F. Maxwell and D.P. Miller (2004). “Does auditor quality and tenure matter to investors? Evidence from the bond market.” *Journal of Accounting Research*, 42, (4), 755-793
- Menteri Keuangan. 2008. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 Tentang Jasa Akuntan Publik. Jakarta.
- Mulyadi. 2002. “Auditing”. Jakarta : Salemba Empat.
- Nasser Abu Thahir, Emelin A.W., Sharifah, dan Mohammad Hudaib. 2006. “Auditor – Client Relationship : The Case of Audit Tenure and Auditor Switching in Malasya.” *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No.7, pp.724-737
- Rossieta, Hilda dan Arie Wibowo. 2009. “Faktor-faktor Determinasi Kualitas Audit – Suatu Studi Dengan Pendekatan Earnings Surprise Benchmark”, Simposium Nasional Akuntansi XII, Palembang.
- Sinaga, Daud. 2012. “Analisis Pengaruh Audit Tenure, Ukuran KAP dan Ukuran Perusahaan Klien terhadap Kualitas Audit.” *Skripsi Tidak Dipublikasikan*, Program Sarjana Akuntansi, Jurusan Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang.