



## Analisis Determinan Kualitas Audit

Sendy Cahyadi dan Cindy Marcellia Sudjoko

Universitas Ma Chung Malang

sendy.cahyadi@machung.ac.id

doi:10.18382/jraam.v2i1.99

### Informasi Artikel

Tanggal masuk	10-08-2015
Tanggal revisi	20-09-2016
Tanggal diterima	22-09-2016

### Keywords:

*Audit Quality,  
Audit Tenure,  
Size of the Public Accounting  
Firm,  
Rotation of audit*

### Abstract

*This research aims to analyze the effect of audit tenure, the size of the Public Accounting Firm, and rotation audit to audit quality. The population of this research is banks listed on the Indonesia Stock Exchange from 2009-2015. The data were analyzed by multivariate logistic regression. The results of this study prove that the variables that affect the audit quality only the size of the Public Accounting Firm, while audit tenure and audit rotation did not significantly affect audit quality.*

### Kata kunci:

Kualitas Audit,  
Masa Penugasan Audit,  
Ukuran, KAP,  
Rotasi Audit

### Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk membuktikan pengaruh masa penugasan audit, ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP), dan rotasi audit terhadap kualitas audit. Populasi dalam penelitian ini adalah bank yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) tahun 2009 hingga tahun 2015. Analisis data menggunakan analisis multivariat dengan regresi logistik. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa variabel yang berpengaruh terhadap kualitas audit hanya ukuran KAP, sedangkan masa penugasan audit dan rotasi audit tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

### 1. Pendahuluan

Perkembangan perekonomian yang terjadi masa kini tidak terlepas dari peran perbankan. Hampir semua sektor yang berhubungan dengan berbagai kegiatan keuangan selalu membutuhkan jasa bank. Sebagai lembaga keuangan yang memiliki peran penting dan tanggung jawab terhadap publik. Salah satu peraturan pemerintah yang mengatur bank adalah Peraturan Bank Indonesia (PBI) nomor 14/14/PBI/2012 tentang Transparansi dan Publikasi Laporan Bank. Peraturan tersebut mengatur mengenai upaya untuk meningkatkan transparansi kondisi keuangan dan kinerja bank melalui publikasi laporan keuangan. Sejalan dengan berkembangnya perusahaan *go public* di Indonesia dan dengan adanya Peraturan Bank

Indonesia (PBI) nomor 14/14/ PBI/2012 tentang Transparansi dan Publikasi Laporan Bank mengakibatkan permintaan akan audit laporan keuangan menjadi meningkat pula.

Audit laporan keuangan menjadi suatu kebutuhan bagi perusahaan dan bagi pihak eksternal perusahaan. Informasi dalam laporan keuangan perusahaan perbankan merupakan hal yang penting untuk dapat dipertanggungjawabkan kepada *stakeholders* dan pihak berkepentingan lainnya. Adanya kebutuhan akan laporan keuangan yang memadai dan dapat dipertanggungjawabkan kepada pihak-pihak berkepentingan membawa banyak perusahaan bergantung pada jasa audit yang ditawarkan oleh auditor

independen, dalam hal ini akuntan publik (Primarharjo & Handoko, 2011).

Informasi dalam laporan keuangan harus memiliki kualitas yang dapat diandalkan karena informasi tersebut digunakan dalam proses pengambilan keputusan. Untuk mencapai kualitas informasi sesuai yang diharapkan, diperlukan pemeriksaan oleh akuntan publik yang berkualitas pula. Informasi yang berkualitas dapat ditingkatkan dengan memperbaiki kualitas audit. Salah satu cara yang dapat digunakan untuk meningkatkan kualitas audit adalah dengan mencari variabel-variabel yang dapat memengaruhi kualitas audit tersebut. Oleh sebab itu, dalam artikel ini akan dibahas mengenai tiga variabel yang kemungkinan dapat mempengaruhi kualitas audit. Variabel-variabel yang digunakan untuk diteliti adalah masa penugasan audit, ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP), dan rotasi audit.

Kasus Enron membuat masyarakat memberi perhatian lebih terhadap kualitas audit. Kasus Enron merupakan kasus besar kegagalan audit yang melibatkan KAP Arthur Andersen (AA). Banyak pihak menempatkan auditor sebagai pihak yang paling bertanggungjawab terhadap masalah ini. Independensi auditor merupakan salah satu faktor yang diduga memicu masalah ini (Nadia, 2015). Perikatan audit yang dilakukan AA sudah hampir 20 tahun, seharusnya AA banyak mengetahui mengenai kondisi perusahaan kliennya. Kondisi tersebut menimbulkan tanda tanya dan diduga bahwa tugas audit yang terlalu lama dilakukan seorang auditor maupun KAP menyebabkan keterikatan secara emosional dan menurunkan independensinya.

Bertentangan dengan yang terjadi dalam kasus Enron, beberapa penelitian mengenai kualitas audit menyatakan bahwa masa penugasan audit yang lama akan berpengaruh terhadap pengetahuan dan pengalaman auditor. Seiring dengan lamanya jangka waktu seorang auditor mengaudit perusahaan kliennya, pengetahuan auditor terhadap perusahaan klien akan meningkat karena adanya proses audit berulang-ulang. Hal tersebut akan berpengaruh pada kualitas audit yang semakin meningkat. Wibowo & Rossieta (2009), James & Izien (2014), dan Febriyanti & Mertha (2014) membuktikan bahwa masa penugasan audit yang panjang tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Hasil penelitian tersebut berbeda dengan penelitian Rahmina & Agoes (2014) yang menemukan bahwa kualitas audit meningkat sesuai dengan peningkatan masa penugasan audit.

Kasus Enron tentunya berdampak sangat besar baik di Amerika maupun di Indonesia. Dampak atas kasus tersebut diantaranya adalah terjadinya pembaharuan tatanan kondisi maupun regulasi praktik bisnis di Amerika Serikat seperti diterbitkannya *Sarbanes Oxley Act* (SOX) pada bulan Juli 2002 yang membuat perubahan terhadap praktik audit. Salah satu peraturan yang diberlakukan oleh pemerintah Indonesia sebagai tanggapan SOX adalah Keputusan Menteri Keuangan Nomor 423/KMK.06/2002 tentang Jasa Akuntan Publik. Peraturan tersebut sampai dengan saat ini sudah beberapa kali mengalami perubahan. Pada tanggal 5 Februari 2008 KMK Nomor 423/KMK.06/2002 mengenai Jasa Akuntan Publik diganti dengan PMK nomor 17/PMK.01/2008. Peraturan tersebut mengatur mengenai masa perikatan KAP dengan kliennya adalah selama enam tahun buku berturut-turut, sedangkan untuk Akuntan Publik (AP) adalah tiga tahun berturut-turut. Jasa akuntan publik juga diatur dalam Undang-Undang yang memperketat pengawasan terhadap akuntan publik serta menerapkan sanksi disiplin terhadap auditor yang melakukan pelanggaran.

Seluruh regulasi mengenai batas maksimal perikatan audit tersebut dimaksudkan untuk meningkatkan kualitas pelaporan keuangan, meningkatkan kepercayaan publik, serta melindungi kepentingan publik melalui peningkatan independensi auditor dan kualitas audit. Adanya batasan masa penugasan tersebut mengharuskan KAP dan AP yang telah mencapai batas maksimal masa penugasan untuk mengakhiri tugasnya (adanya rotasi audit dengan KAP atau AP yang baru). Wibowo & Rossieta (2009) dalam penelitiannya membuktikan bahwa rotasi audit berpengaruh terhadap kualitas audit.

Wibowo & Rossieta (2009) mengemukakan kualitas audit seringkali dikaitkan dengan skala KAP yang memiliki kelebihan dalam empat hal, yaitu (1) Besarnya jumlah dan ragam klien yang ditangani KAP; (2) Banyaknya ragam dan jasa yang ditawarkan; (3) Luasnya cakupan geografis, termasuk adanya afiliasi internasional; (4) Banyaknya jumlah staf audit dalam suatu KAP. Hosseinniakani (2014) dan Enofe et al. (2013) berpendapat bahwa ukuran KAP merupakan salah satu unsur yang penting dalam menentukan kualitas audit. Dengan demikian, diperkirakan akan bahwa dibandingkan dengan KAP kecil, KAP besar mempunyai kemampuan yang lebih baik dalam melakukan audit, sehingga mampu menghasilkan kualitas audit yang lebih tinggi. Penelitian yang dilakukan oleh Febriyanti & Mertha (2014) membuktikan

bahwa ukuran KAP tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Hasil tersebut bertentangan dengan penelitian dari Enofe et al. (2013) yang membuktikan bahwa ukuran KAP berpengaruh terhadap kualitas audit.

Perlu disadari bahwa kualitas audit merupakan hal yang sangat penting. Permasalahan yang ada sampai saat ini mengenai penilaian kualitas audit adalah menentukan tinggi rendahnya kualitas audit, yakni menemukan metoda yang andal untuk mengukur kualitas audit secara akurat (Wibowo & Rossieta, 2009). Penelitian ini menggunakan *earnings surprise benchmark* sebagai proksi dari kualitas audit. *Earnings surprise benchmark* merupakan ukuran kualitas audit dengan menitikberatkan pada ukuran kualitas laba yang dapat mewakili kualitas laba yang dilaporkan oleh perusahaan. Kinerja manajemen perusahaan tercermin pada laba yang terkandung dalam laporan keuangan, sehingga informasi laba merupakan informasi yang penting sebagai dasar pengambilan keputusan investasi. Informasi laba ini sering menjadi target rekayasa tindakan manajemen untuk memaksimalkan kepentingannya, sehingga dapat merugikan investor.

Perilaku mengatur laba perusahaan sesuai dengan keinginan manajemen ini dikenal dengan istilah manajemen laba. Manajemen laba timbul sebagai dampak persoalan keagenan yaitu ketidakselarasan kepentingan antara manajer dan pemilik perusahaan yang dikarenakan adanya asimetri informasi. Asimetri informasi adalah suatu kondisi dimana adanya ketidakseimbangan dalam perolehan informasi antara manajemen dan pemegang saham dimana manajemen memiliki informasi yang lebih dibanding dengan pihak eksternal. Untuk dapat mengembalikan kepercayaan pihak pemakai laporan keuangan, sangat diharapkan kualitas audit yang baik (Luhglatno, 2010).

## 2. Kajian Teori

### 2.1 Kualitas Audit

Mengutip pernyataan De Angelo, kualitas audit didefinisikan sebagai probabilitas bahwa auditor benar dalam menemukan laporan kesalahan material, kekeliruan, kelalaian, atau kecurangan dalam sistem akuntansi klien dan melaporkan dalam laporan audit (Kaddash et al., 2013). Audit atau pemeriksaan dalam arti luas bermakna evaluasi terhadap suatu organisasi sistem, proses, atau produk. Menggambarkan dan mengukur kualitas audit bukanlah hal yang mudah, karena kualitas audit merupakan sebuah konsep yang

kompleks dan sulit dipahami sehingga seringkali terdapat kesalahan dalam menentukan sifat dan kualitasnya. Hal ini terbukti dari banyaknya penelitian yang menggunakan dimensi kualitas audit yang berbeda-beda.

Khaddash et al. (2014) menyimpulkan bahwa audit yang berkualitas adalah audit yang dilakukan oleh orang yang kompeten di bidangnya. Oleh karena itu, auditor dituntut untuk dapat menghasilkan *output* yang berkualitas. Widiastuty & Febrianto (2010) mendefinisikan auditor yang kompeten adalah auditor yang memiliki kemampuan teknologi, kemampuan untuk memahami, dan melaksanakan prosedur audit yang benar serta memahami dan menggunakan metoda yang benar. Sebaliknya, auditor yang independen adalah auditor yang jika menemukan pelanggaran akan secara independen melaporkan pelanggaran tersebut.

### 2.2 *Earnings Surprise Benchmark*

*Earnings surprise benchmark* yang dikembangkan oleh Carey & Simnett (2006) merupakan sebuah ukuran atau proksi dari kualitas audit dengan menggunakan informasi dari laporan audit atau laporan keuangan. Proksi ini meninjau kualitas audit lebih pada kualitas laba yang dilaporkan. Laba dikatakan berkualitas jika bersifat persisten dan memiliki variabilitas yang rendah (*smooth*). Ukuran ini membandingkan informasi laba dengan suatu *benchmark* tertentu. Salah satu *benchmark* yang dapat digunakan adalah nilai dari laba atau aset. Penelitian Wibowo & Rossieta (2009) menggunakan proksi *earnings surprise benchmark* sebagai ukuran kualitas auditnya. Wibowo & Rossieta (2009) memodifikasi ukuran dari kualitas laba yang disesuaikan dengan kondisi di Indonesia, yaitu dengan membandingkan nilai laba terhadap nilai rata-rata dan deviasi standar dari nilai laba tersebut dalam suatu periode dalam industri yang sama. *Earnings surprise benchmark* merupakan ukuran kualitas audit dengan menitikberatkan pada ukuran kualitas laba yang dapat mewakili kualitas laba yang dilaporkan oleh perusahaan dan verifikasi laporan keuangan yang dilakukan oleh auditor.

### 2.3 Masa Penugasan Audit

Masa penugasan audit (*audit tenure*) adalah masa jabatan atau masa perikatan antara auditor dan klien dalam memberikan jasa audit. Masa penugasan merupakan jangka waktu perikatan yang terjalin antara Kantor Akuntan Publik (KAP) dan Akuntan

Publik (AP) dengan klien yang sama. Masa penugasan audit menjadi perdebatan pada saat tenur audit dilakukan singkat dan tenur audit yang lama. Masa penugasan audit ini dapat mempengaruhi independensi auditor dan mempengaruhi kualitas audit yang diberikan auditor (Wibowo & Rossieta, 2009).

Menurut Rahmina & Agoes (2014), masa penugasan audit yang lama akan berpengaruh signifikan meningkatkan kualitas audit yang diukur dengan akrual diskresioner. Temuan ini mendukung suatu argumen bahwa semakin lama masa penugasan audit, maka auditor akan memiliki pengetahuan dan pengalaman yang baik dan benar untuk merancang prosedur audit. Hasil penelitian Rahmina & Agoes (2014) menunjukkan bahwa *audit tenure* berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Berbeda dengan pendapat dari Carey & Simnett (2006) bahwa masa perikatan audit dapat memunculkan kondisi paling berbahaya yaitu timbulnya familiaritas berlebihan yang mendorong terjadinya kolusi antara auditor dengan klien. Lebih lanjut, tingginya tingkat kepuasan, kurangnya inovasi, kurang kuatnya prosedur audit, dan munculnya percaya diri berlebihan terhadap klien cenderung muncul ketika auditor mempunyai hubungan yang lama dengan klien. Dengan kata lain, semakin lama masa perikatan audit, akan semakin berkurang sikap kritis dan independensi auditor. Sejalan dengan pendapat Carey & Simnett (2006), Nadia (2015) mengemukakan bahwa lamanya masa penugasan audit memiliki peluang untuk menciptakan kedekatan antara auditor dengan kliennya. Hal tersebut cukup membahayakan sikap independensi yang seharusnya dimiliki oleh auditor dan mengurangi kualitas audit.

#### 2.4 Ukuran Kantor Akuntan Publik

KAP besar diidentikkan dengan KAP yang memiliki reputasi tinggi atau KAP Internasional. Para investor cenderung mempersepsikan bahwa KAP yang berasal dari *big four* atau yang berafiliasi dengan KAP Internasional akan mempunyai kualitas yang lebih baik karena memiliki karakteristik-karakteristik yang dapat dikaitkan dengan kualitas audit seperti pelatihan yang diberikan kepada auditor, metodologi audit yang lebih kuat dan terstandarisasi serta pengakuan secara internasional (Nadia, 2015). Reputasi KAP ini juga terkait pada masalah ekonomi KAP tersebut, KAP yang besar akan memiliki banyak dana untuk melakukan pelatihan terkait standar audit kepada para auditornya. Ukuran KAP dari sisi jumlah auditor juga dapat berpengaruh terhadap kualitas audit, dimana

lebih memungkinkan untuk melakukan tinjauan kedua terhadap hasil audit KAP besar karena sumber daya yang lebih banyak.

Jika KAP tidak memberikan kualitas yang baik maka diyakini KAP tersebut akan kehilangan reputasinya dan berdampak sangat besar bagi kelangsungan KAP-nya, seperti kehilangan klien bahkan pencabutan izin KAP. KAP di Indonesia yang berafiliasi dengan KAP *Big Four* dianggap dapat memberikan kualitas audit yang lebih baik daripada KAP yang tidak berafiliasi. Nadia (2015) mengemukakan bahwa ukuran KAP menunjukkan kemampuan auditor untuk bersikap independen dan melaksanakan audit secara profesional, sebab KAP menjadi kurang tergantung secara ekonomi kepada klien. Dalam penelitiannya, Wibowo & Ros-sieta (2009) mengemukakan kualitas audit seringkali dikaitkan dengan skala KAP yang memiliki kelebihan dalam empat hal, yaitu sebagai berikut:

- a. Besarnya jumlah dan ragam klien yang ditangani KAP.
- b. Banyaknya ragam dan jasa yang ditawarkan.
- c. Luasnya cakupan geografis, termasuk adanya afiliasi internasional.
- d. Banyaknya jumlah staf audit dalam suatu KAP.

Widiastuty & Febrianto (2010) mengatakan jika auditor dan klien sama-sama memiliki ukuran yang relatif kecil, maka ada probabilitas yang besar bahwa penghasilan auditor akan tergantung pada *fee* audit yang dibayarkan kliennya. Oleh karena itu, auditor kecil ini cenderung tidak independen terhadap kliennya. Sebaliknya, jika auditor berukuran besar, maka auditor cenderung lebih independen terhadap kliennya, baik ketika kliennya berukuran besar maupun kecil (Widiastuty & Febrianto, 2010).

#### 2.5 Rotasi Audit

Perkembangan dunia internasional menunjukkan bahwa kewenangan pengaturan akuntan publik mulai ditarik ke pihak pemerintah, dimulai dengan Amerika Serikat yang membentuk *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB). PCAOB merupakan lembaga semi pemerintah yang dibentuk berdasarkan *Sarbanes Oxley Act* 2002 (Wibowo & Rossieta, 2009). Hal tersebut terkait dengan turunnya kepercayaan masyarakat terhadap lemahnya regulasi yang dilakukan oleh asosiasi profesi, terutama sejak terjadinya kasus Enron yang menyebabkan bangkrutnya KAP Arthur Andersen sebagai salah satu *the Big Five*, yaitu KAP besar tingkat dunia pada masa itu. Sebelumnya, kewenangan asosiasi profesi sangat

besar, antara lain pembuatan standar akuntansi dan standar audit, pemeriksaan terhadap kertas kerja audit, dan pemberian sanksi (Wibowo & Rossieta, 2009). Kewenangan asosiasi yang demikian luas, diperkirakan akan menjadikan asosiasi profesi dapat bertindak kurang independen, jika terkait dengan kepentingan anggotanya.

Berkaitan dengan perkembangan tersebut, pemerintah Indonesia melalui Undang-Undang tentang Akuntan Publik menarik kewenangan pengawasan dan pembinaan ke tangan Menteri Keuangan, disamping tetap melimpahkan Beberapa kewenangan kepada asosiasi profesi. Undang-undang AP tersebut mengatur regulasi terhadap akuntan publik diperketat disertai dengan usulan penerapan sanksi disiplin berat dan denda administratif yang besar, terutama dalam hal pelanggaran penerapan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Selain itu, ditambahkan pula sanksi pidana kepada akuntan publik palsu (atau orang yang mengaku sebagai akuntan publik) dan kepada akuntan publik yang melanggar penerapan SPAP. Seluruh regulasi tersebut dimaksudkan untuk meningkatkan kualitas pelaporan keuangan, meningkatkan kepercayaan publik, serta melindungi kepentingan publik melalui peningkatan independensi auditor dan kualitas audit.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 tanggal 5 Februari 2008 dimana rotasi Akuntan Publik tetap 3 tahun dan rotasi Kantor Akuntan Publik menjadi setiap 6 tahun. Peraturan rotasi auditor dibuat dengan tujuan meningkatkan kualitas audit. Hal tersebut didukung dengan asumsi bahwa semakin lama hubungan antara auditor (baik Akuntan Publik maupun Kantor Akuntan Publik) dengan kliennya akan mengurangi independensi auditor. Namun demikian, dari segi kompetensi adanya rotasi dapat menyebabkan penurunan kualitas audit. Ketika auditor harus menghadapi perusahaan baru sebagai kliennya maka akan diperlukan lebih banyak waktu baginya untuk mempelajari klien barunya daripada auditor melanjutkan penugasan dari klien terdahulu.

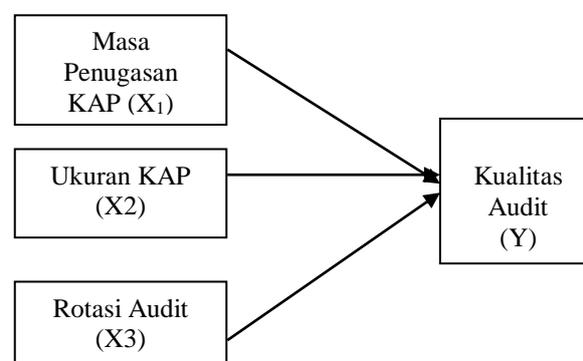
Argumen yang mendukung peraturan mengenai rotasi audit dilakukan adalah karena adanya kemungkinan sikap independensi auditor yang semakin lemah atau buruk berkaitan dengan masa perikatan audit yang panjang. Kualitas dan kompetensi kerja auditor dalam mengaudit dan mengungkapkan kesalahan yang terkandung dalam laporan keuangan perusahaan cenderung menurun secara signifikan dari waktu ke waktu juga dapat menjadi hal yang mendukung perlunya rotasi audit (Nadia, 2015). Para pendukung

rotasi audit berpendapat bahwa rotasi audit dapat meningkatkan sikap auditor yang kurang independen dan dapat memperbaiki kualitas pelaporan keuangan yang rendah akibat dari masa perikatan panjang antara auditor dengan klien (Nadia, 2015). Adanya perikatan audit yang panjang dapat menyebabkan keakraban yang berlebihan antara auditor dengan klien, sehingga kemungkinan besar menghasilkan prosedur audit yang tidak memadai dan ketergantungan dengan hasil audit tahun sebelumnya.

Argumen yang menolak peraturan mengenai rotasi audit dilakukan adalah bahwa perioda waktu yang relatif singkat mungkin dapat menghambat perkembangan hubungan kerja yang efektif antara auditor dengan manajemen. Rotasi audit kemungkinan dapat meningkatkan risiko kegagalan audit karena auditor tidak dapat mengembangkan pengetahuan terhadap klien yang diaudit, sehingga membutuhkan waktu audit yang lebih lama untuk memahami kondisi klien. Rotasi audit juga mengakibatkan kenaikan biaya, seperti biaya manajemen klien yang digunakan untuk mendukung auditor dalam memahami prosedur baru mengenai rotasi wajib auditor. Leonora et al., (2012) berpendapat kebijakan rotasi audit yang diterapkan di Indonesia belum efektif, mengingat masa perikatan (*audit tenure*) terhadap kualitas audit di awal masa penugasan tingkat independensi auditor tinggi, namun tingkat familiaritas terhadap kasus dan klien yang dihadapi lebih rendah dan adanya biaya audit yang tinggi, sehingga dapat mengakibatkan kegagalan audit pada masa perikatan.

## 2.6 Desain Penelitian

Berikut ini adalah disain penelitian yang dipakai pada penelitian ini.



Gambar 1. Desain Penelitian

**2.7 Hipotesis Penelitian**

Berdasarkan uraian pada kajian teori dan disain penelitian, maka diturunkan hipotesis penelitian sebagai berikut:

- H<sub>1</sub>: Masa penugasan KAP berpengaruh terhadap kualitas audit.
- H<sub>2</sub>: Ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP) berpengaruh terhadap kualitas audit.
- H<sub>3</sub>: Rotasi audit berpengaruh terhadap kualitas audit.

**3. Metoda Penelitian**

**3.1 Populasi dan Sampel**

Jenis penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian kuantitatif. Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan non eksperimental korelasional. Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah perusahaan sub sektor bank yang terdaftar di BEI pada tahun 2009 hingga tahun 2015. Metode pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan metoda *nonprobability sampling*, yaitu *purposive sampling method*. Kriteria penentuan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut.

1. Perusahaan sub sektor bank yang terdaftar di BEI tahun 2009 hingga tahun 2015.
2. Perusahaan sub sektor bank yang menerbitkan laporan keuangan yang lengkap, diaudit, dan dipublikasikan berturut-turut selama periode penelitian.
3. Perusahaan sub sektor bank yang tidak mengalami *delisting* (penghapusan pencatatan saham emiten dari bursa) selama periode penelitian.
4. Data dalam laporan keuangan menggunakan mata uang Indonesia (Rupiah).

**Tabel 1. Rekapitulasi Objek Penelitian**

Keterangan	Jumlah
Perusahaan sub sektor bank yang terdaftar di BEI secara berturut-turut pada tahun 2009 hingga 2015	294
Keseluruhan total perusahaan yang tidak menerbitkan laporan keuangan secara lengkap selama tahun 2009 hingga 2015	(98)
Jumlah perusahaan yang menjadi sampel penelitian	<b>196</b>

**3.2 Variabel Penelitian**

Variabel penelitian terdiri dari kualitas audit, masa penugasan audit, ukuran Kantor Akuntan Publik

(KAP), dan rotasi audit. Berikut penjelasan definisi operasional masing-masing variabel tersebut.

1. Variabel Dependen (Y)

Kualitas audit dinyatakan dengan variabel *dummy* 1 untuk kualitas audit yang tinggi (perhitungan ROA sesuai dengan *benchmark*) dan 0 untuk kualitas audit yang rendah (perhitungan ROA tidak sesuai dengan *benchmark*). Penentu dari kualitas audit tersebut adalah ROA masing-masing perusahaan. *Benchmark* yang digunakan adalah  $\mu - \sigma < ROA < \mu + \sigma$ ,  $\mu$  adalah rata-rata *earnings/ Δearnings* seluruh perusahaan sampel dan  $\sigma$  adalah deviasinya.

$$ROA = \frac{\text{Laba bersih}}{\text{Total Aset}} \dots\dots\dots 1)$$

2. Variabel Independen (X)

a. Masa Penugasan Audit

Masa penugasan audit dalam penelitian ini diukur dengan menghitung lamanya (tahun) KAP memberikan jasa audit sesuai dengan peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK. 01/2008 yaitu batas maksimal pemberian jasa audit oleh KAP kepada perusahaan adalah 6 tahun.

b. Ukuran KAP

Indikator pengukuran ukuran KAP dalam penelitian ini adalah banyaknya jumlah rekan dalam KAP.

c. Rotasi Audit

Variabel rotasi audit dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan variabel *dummy* yaitu nilai 1 jika terjadi rotasi audit dan nilai 0 jika tidak terjadi rotasi audit.

3. Variabel Kontrol

a. Ukuran perusahaan klien

Ukuran Perusahaan = Logaritma Normal Total Aset

b. Ukuran *leverage* perusahaan klien

$$Debt Ratio = \frac{\text{Total Utang}}{\text{Total Aset}} \dots\dots\dots 2)$$

**3.3 Metoda Analisis Data**

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan model analisis *multivariate* dengan regresi logistik karena variabel independennya merupakan kombinasi antara variabel metrik (kontinu) dan nonmetrik (kategorikal). Regresi logistik merupakan regresi yang digunakan untuk menguji sampai sejauh mana probabilitas terjadinya variabel

dependen dapat diprediksi oleh variabel independen (Gujarati, 2004: 623). Penggunaan model statistik ini berdasarkan pada jenis pendekatan yang menggunakan variabel *dummy* untuk variabel dependennya. Berikut ini merupakan formulasi dari regresi logistik. Berikut ini adalah formulasi dari model penelitian ini:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + e \dots \dots \dots 3)$$

Keterangan:

- Y : Variabel *dummy* untuk kualitas audit
- $\alpha$  : Konstanta
- $\beta_1$  : Koefisien masa penugasan audit oleh KAP
- $X_1$  : Masa penugasan audit oleh KAP
- $\beta_2$  : Koefisien jumlah rekan AP dalam KAP
- $X_2$  : Jumlah rekan AP dalam KAP sebagai ukuran dari KAP
- $\beta_3$  : Koefisien regulasi rotasi audit
- $X_3$  : Regulasi rotasi audit menggunakan variable *dummy*
- $\beta_4$  : Koefisien logaritma normal aset
- $X_4$  : Logaritma normal aset sebagai proksi dari ukuran perusahaan klien (LNTA)
- $\beta_5$  : Koefisien rasio utang
- $X_5$  : Rasio utang sebagai proksi dari tingkat leverage perusahaan

#### 4. Hasil dan Pembahasan

##### 4.1 Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif dapat digunakan untuk memberikan gambaran atau deskripsi suatu data yang dilihat dari nilai minimum, nilai maksimum, nilai rata-rata (*mean*), dan deviasi standar dari variabel-variabel yang diteliti.

**Tabel 2. Hasil Analisis Statistik Deskriptif**

Variabel	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Tenure KAP	196	1	7	4,6735	2,02434
Ukuran KAP	196	5	34	21,8010	9,59627
Aset	196	27,99	34,44	31,1396	1,71621
Leverage	196	0,05	1,06	0,8753	0,09345

##### 4.2 Hasil Uji Kelayakan Model Regresi

Uji kelayakan model regresi dilihat berdasarkan dari uji *Hosmer and Lameshow's Goodness of fit*. Jika nilai signifikansi dalam *Hosmer and Lemeshow's Goodness of Fit test statistic* lebih besar dari 0,05 maka tidak ada perbedaan yang nyata antara model dengan data. Hal tersebut menunjukkan bahwa model regresi mampu memprediksi nilai data.

Jika nilai signifikansi sama dengan atau kurang dari 0,05, hal tersebut menunjukkan bahwa ada perbedaan signifikan antara model dengan nilai observasinya sehingga *Goodness Fit model* tidak baik karena model tidak dapat memprediksi nilai observasinya.

**Tabel 3. Hasil Uji Kelayakan Model Regresi**

Step	Chi-square	df	Sig.
1	14,589	8	0,068

Berdasarkan uji kelayakan model regresi menggunakan *Hosmer and Lemeshow's Goodness of Fit test statistic*, dapat dilihat bahwa nilai signifikansi (Sig.) dalam model yang diteliti lebih besar dari 0,05, yaitu sebesar 0,068. Hal tersebut membuktikan bahwa model regresi dalam penelitian ini mampu untuk memprediksi nilai observasinya. Dengan kata lain, model dalam penelitian ini layak digunakan karena sesuai dengan data observasinya, sehingga model regresi logistik dapat digunakan untuk analisis selanjutnya.

##### 4.3 Hasil Uji Keseluruhan Model

Uji ini dilakukan dengan cara membandingkan antara nilai *-2log likelihood (-2LL)* awal (*block number = 0*) dengan nilai *-2log likelihood* akhir (*block number = 1*). Apabila nilai *-2LL (block number = 0)* lebih besar dari nilai *-2LL(block number = 1)*, maka keseluruhan model menunjukkan model regresi yang baik. Penurunan nilai *-2LL* menunjukkan model regresi yang semakin baik, sehingga dapat dikatakan bahwa model yang dihipotesiskan *fit* dengan data (Gujarati, 2004: 536).

**Tabel 4. Hasil Uji Keseluruhan Model Regresi**

Keterangan	Nilai
<i>-2log likelihood</i> awal ( <i>-2LL block number = 0</i> )	167,769
<i>-2log likelihood</i> akhir ( <i>-2LL block number = 1</i> )	156,938

Berdasarkan uji keseluruhan model tersebut, dapat dilihat bahwa nilai *-2LL* awal adalah sebesar 167,769 dan nilai *-2LL* akhir adalah sebesar 156,938. Hal tersebut menandakan bahwa terjadi penurunan nilai dari *-2LL* awal dengan nilai *-2LL* akhir. Adanya penurunan sebesar 10,831 menunjukkan bahwa model regresi semakin baik, sehingga dapat dikatakan bahwa model yang dihipotesiskan *fit* dengan data.

#### 4.4 Hasil Uji Koefisien Determinasi

Besarnya nilai koefisien determinasi pada model regresi logistik dapat dilihat dari nilai *Nagelkerke R Square*. Nilai *Nagelkerke R Square* menunjukkan seberapa besar variabel independen mampu memberikan hampir semua informasi yang diperlukan untuk memprediksi variabel dependen.

**Tabel 5. Hasil Uji Koefisien Determinasi**

Step	-2 Log Likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	156,938	0,054	0,093

Berdasarkan uji koefisien determinasi pada Tabel 5, nilai *Nagelkerke R Square* adalah sebesar 0,093 atau 9,3%. Hal tersebut menunjukkan bahwa kemampuan variabel independen dalam menjelaskan variabel dependen adalah sebesar 9,3%, sedangkan sisanya sebesar 90,7% dijelaskan oleh variabel-variabel lain yang tidak diteliti pada model penelitian.

#### 4.5 Hasil Uji Multikolinearitas

Menurut Gujarati (2004: 350), uji multikolinearitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi ditemukan adanya korelasi atau hubungan antara variabel bebas (independen). Model regresi yang baik seharusnya tidak memiliki korelasi antar variabel independen (tidak terjangkau multikolinearitas). Pengujian multikolinearitas dalam regresi logistik menggunakan matriks korelasi antar variabel independen untuk melihat besarnya korelasi antar variabel independen. Apabila nilai koefisien korelasi antar variabel lebih kecil dari 0,8 maka tidak terdapat gejala multikolinearitas antar variabel independen tersebut. Berikut ini merupakan hasil dari uji multikolinearitas.

**Tabel 6. Hasil Uji Multikolinearitas**

Variabel	Koefisien Korelasi	Keterangan
<i>Tenure</i> KAP	0,316	Tidak terjadi multikolinearitas
Ukuran KAP	0,195	Tidak terjadi multikolinearitas
Rotasi Audit	0,004	Tidak terjadi multikolinearitas
Aset	-0,801	Tidak terjadi multikolinearitas
<i>Leverage</i>	-0,647	Tidak terjadi multikolinearitas

Berdasarkan hasil uji multikolinearitas pada Tabel 6, dapat dilihat bahwa nilai koefisien korelasi

variabel *tenure* KAP, ukuran KAP, rotasi audit, aset, dan *leverage* lebih kecil dari 0,8. Nilai koefisien korelasi yang lebih kecil dari 0,8 membuktikan bahwa tidak terdapat gejala multikolinearitas. Berdasarkan hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa model regresi dalam penelitian ini baik karena tidak memiliki korelasi antar variabel independen (non multikolinearitas).

#### 4.6 Hasil Uji Ketepatan Model

Uji ketepatan model digunakan untuk melihat seberapa tepat model dapat menggambarkan fenomena yang diteliti (Gujarati, 2004: 586). Uji ini dilihat dari tabel klasifikasi dengan menghitung nilai estimasi yang benar (*correct*) dan salah (*incorrect*). Pada tabel klasifikasi, kolom merupakan dua nilai prediksi dari variabel dependen, yaitu kualitas audit tinggi (1) dan kualitas audit rendah (0). Baris pada tabel klasifikasi menunjukkan nilai observasi sesungguhnya dari variabel dependen kualitas audit tinggi (1) dan kualitas audit rendah (0). Pada model yang sempurna, semua kasus akan berada pada diagonal dengan tingkat ketepatan peramalan 100%. Tabel 7 berikut ini merupakan hasil dari uji ketepatan model.

**Tabel 7. Hasil Uji Ketepatan Model**

Observed	Predicted		%
	Kualitas Audit		
	Rendah (0)	Tinggi (1)	
Kualitas Audit Rendah (0)	1	29	3,3
Kualitas Audit Tinggi (1)	0	166	100
<i>Overall Percentage</i>			<b>85,2</b>

Hasil dari uji ketepatan model pada Tabel 7 menunjukkan bahwa ketepatan prediksi model regresi secara keseluruhan adalah sebesar 85,2%. Ketepatan prediksi model regresi dalam memprediksi kualitas audit yang rendah adalah sebesar 3%. Hal tersebut menunjukkan bahwa dengan model regresi yang ada, dari total 30 perusahaan dengan kualitas audit rendah terdapat 1 perusahaan yang diprediksi akan menerima kualitas audit rendah. Sedangkan sebanyak 29 perusahaan lainnya diprediksi akan menerima kualitas audit yang tinggi. Untuk ketepatan prediksi model regresi dalam memprediksi kualitas audit yang tinggi adalah sebesar 100%. Hal tersebut menunjukkan bahwa dari total sebanyak 166 perusahaan yang memiliki kualitas audit tinggi, 166 perusahaan

tersebut diprediksi juga akan menerima kualitas audit yang tinggi.

#### 4.7 Hasil Model Regresi dan Uji Hipotesis

Model regresi logistik yang terbentuk dan pengujian hipotesis estimasi parameter dari model dapat dilihat pada *output variable in the equation*. *Output variable in the equation* menunjukkan nilai koefisien regresi dan tingkat signifikannya. Pengujian hipotesis dalam penelitian ini merupakan uji satu sisi yang dilakukan dengan cara membandingkan antara tingkat signifikansi (Sig.) dengan tingkat kesalahan ( $\alpha$ ) = 5%, sebagai berikut.

1. Apabila nilai sig < 5%, maka dapat dikatakan bahwa variabel independen (X) berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen (Y).
2. Apabila nilai sig > 5%, maka dapat dikatakan bahwa variabel independen (X) tidak berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen (Y).

**Tabel 8. Hasil Uji Hipotesis**

No.	Variabel	B	Sig.	Keterangan
1.	<i>Tenure</i> KAP	0,048	0,686	Tidak Berpengaruh signifikan
2.	Ukuran KAP	0,066	0,019	Berpengaruh secara signifikan
3.	Rotasi Audit	-0,288	0,485	Tidak Berpengaruh signifikan
4.	Aset	-0,421	0,008	Berpengaruh secara signifikan
5.	<i>Leverage</i>	-1,075	0,787	Tidak Berpengaruh signifikan
	<i>Constant</i>	14,407	0,016	-

Pada Tabel 8 diperoleh nilai koefisien regresi (B) untuk *tenure* KAP adalah sebesar 0,048, ukuran KAP sebesar 0,066, rotasi audit sebesar -0,288, aset sebesar -0,421, *leverage* sebesar -1,075, dan nilai konstanta sebesar 14,407. Berdasarkan nilai koefisien regresi yang ada, maka model 1 regresi logistik yang terbentuk dalam penelitian ini adalah sebagai berikut.

$$Y = 14,407 + 0,048 \text{ Tenure KAP} + 0,066 \text{ Ukuran KAP} - 0,288 \text{ Rotasi Audit} - 0,421 \text{ Aset} - 1,075 \text{ Leverage}$$

#### 4.8 Pembahasan

Hasil pengujian hipotesis pertama menyatakan bahwa  $H_1$  ditolak. Hal tersebut membuktikan bahwa baik masa penugasan audit (*tenure*) oleh KAP tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Hasil penelitian ini sesuai dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Carey & Simnett (2006), Wibowo & Rossieta (2009),

Enofe et al., (2013), James & Izien (2014), dan Febriyanti & Mertha (2014) yang juga membuktikan bahwa masa penugasan audit (*tenure*) tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

Hasil pengujian hipotesis pertama menunjukkan bahwa lamanya jangka waktu masa penugasan audit dan adanya proses audit yang dilakukan secara berulang-ulang belum tentu mempengaruhi kualitas audit dari sebuah laporan keuangan perusahaan klien. Bahkan independensi seorang auditor dapat menurun akibat munculnya hubungan pribadi antara auditor dengan kliennya yang disebabkan oleh lamanya masa penugasan audit. Hubungan pribadi yang semakin panjang baik disadari atau tidak akan memunculkan ikatan emosi yang akan mempengaruhi independensi dan obyektivitas auditor. Kondisi paling ekstrem adalah munculnya familiaritas berlebihan yang akan mendorong terjadinya kolusi antara auditor dengan klien (Carey & Simnett, 2006).

Hasil pengujian hipotesis kedua menunjukkan bahwa  $H_2$  diterima. Hal tersebut membuktikan bahwa ukuran KAP berpengaruh terhadap kualitas audit. Hasil penelitian ini sesuai dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Wibowo & Rossieta (2009), dan Enofe et al., (2013) yang juga membuktikan bahwa ukuran KAP berpengaruh terhadap kualitas audit. Hal tersebut menunjukkan bahwa banyaknya jumlah staf audit atau jumlah rekan dalam KAP memiliki pengaruh terhadap kualitas audit. Hal tersebut terjadi karena dengan banyaknya jumlah staf yang ada di KAP dapat meningkatkan hubungan kerjasama antar rekan dalam KAP, sehingga apabila salah seorang staf memiliki kesulitan atau kendala ketika proses audit, maka staf yang lain dapat memberikan bantuan atau melakukan *review*. Hal tersebut dapat mengurangi kendala-kendala yang akan dialami yang dapat menghambat proses audit di masa mendatang. KAP dengan jumlah rekan yang relatif banyak pada dasarnya adalah KAP besar dan telah memiliki reputasi yang baik, sehingga untuk terus mempertahankan kepercayaan publik dan reputasinya, maka auditor-auditor dalam KAP bersangkutan akan mampu mendeteksi kemungkinan adanya manajemen laba dalam laporan keuangan perusahaan dan menghasilkan kualitas audit yang baik.

Hasil pengujian hipotesis ketiga menyatakan bahwa dengan tingkat keyakinan 95%, rotasi audit tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Hal tersebut menandakan bahwa  $H_3$  ditolak. Hasil penelitian ini bertentangan dengan hasil penelitian yang dilakukan

oleh Wibowo & Rossieta (2009) yang membuktikan bahwa rotasi audit berpengaruh positif

Hasil pengujian hipotesis ketiga menunjukkan bahwa rotasi audit kemungkinan dapat meningkatkan risiko kegagalan audit karena auditor tidak dapat mengembangkan pengetahuan terhadap klien yang diaudit, sehingga membutuhkan waktu audit yang lebih lama untuk memahami kondisi klien. Rotasi audit juga dapat mengakibatkan kenaikan biaya, seperti biaya manajemen klien yang digunakan untuk mendukung auditor dalam memahami prosedur baru mengenai rotasi wajib auditor. Leonora et al., (2012) berpendapat kebijakan rotasi audit yang diterapkan di Indonesia belum efektif, mengingat masa perikatan (*audit tenure*) terhadap kualitas audit di awal masa penugasan tingkat independensi auditor tinggi, namun tingkat familiaritas terhadap kasus dan klien yang dihadapi lebih rendah dan adanya biaya audit yang tinggi, sehingga dapat mengakibatkan kegagalan audit pada masa perikatan.

Penelitian ini menggunakan ukuran perusahaan klien dan ukuran *leverage* perusahaan klien sebagai variabel kontrol. Hasil pengujian atas variabel kontrol pada membuktikan bahwa ukuran perusahaan klien berpengaruh terhadap kualitas audit, sedangkan ukuran *leverage* perusahaan klien tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Adanya pengaruh antara ukuran perusahaan klien dengan kualitas audit menunjukkan bahwa semakin besar perusahaan, semakin meningkat pula *agency cost* yang terjadi, sehingga perusahaan berukuran besar (perusahaan dengan aset yang tinggi) akan cenderung memilih jasa auditor besar yang profesional, independen, dan memiliki reputasi yang baik untuk menghasilkan kualitas audit yang lebih baik (Enofe et al., 2013).

Penelitian ini menggunakan *earnings surprise benchmark* sebagai ukuran dari kualitas audit. *Earnings surprise benchmark* sering dikaitkan dengan kualitas laba dalam laporan keuangan perusahaan. Oleh karena itu, penelitian ini dapat dijadikan sebagai bahan referensi bahwa kualitas audit terkadang sering dikaitkan dengan kualitas laba. Informasi laba ini sering menjadi target rekayasa tindakan manajemen untuk memaksimalkan kepentingannya sehingga dapat merugikan investor. Tindakan manajemen laba dapat menimbulkan krisis kepercayaan pihak pemakai laporan keuangan, maka dari itu untuk dapat mengembalikan kepercayaan pihak pemakai laporan keuangan, sangat diharapkan kualitas audit yang baik (Luhglatno, 2010).

Dalam penelitian ini dibuktikan bahwa KAP dengan jumlah rekan yang lebih banyak akan lebih mampu menghasilkan kualitas audit yang baik terkait dengan reputasi dari KAP tersebut. KAP besar dengan jumlah rekan yang banyak biasanya telah memiliki reputasi yang baik, sehingga untuk mempertahankan kepercayaan publik dan reputasinya, maka auditor-auditor dalam KAP bersangkutan akan mampu mendeteksi adanya manajemen laba dan menghasilkan kualitas audit yang baik.

## 5. Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh variabel masa penugasan Kantor Akuntan Publik (KAP), ukuran KAP, dan rotasi audit terhadap kualitas audit yang diproses dengan *earnings surprise benchmark*. Sampel dalam penelitian ini menggunakan perusahaan sub sektor bank yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) secara berturut-turut pada tahun 2009 hingga tahun 2015. Berdasarkan hasil pemilihan sampel, penelitian ini menggunakan sampel yang sesuai dengan kriteria yaitu sebanyak 196 perusahaan. Dari total 196 perusahaan sampel terdapat 166 perusahaan yang memiliki kualitas audit yang baik sedangkan 30 sisanya memiliki kualitas audit rendah.

Berdasarkan dari hasil pengolahan data dan pengujian regresi logistik, didapatkan simpulan sebagai berikut :

1. Variabel masa penugasan Kantor Akuntan Publik (KAP) tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Hal tersebut menandakan bahwa lamanya jangka waktu KAP dalam mengaudit laporan keuangan sebuah perusahaan dan adanya proses audit yang dilakukan secara berulang-ulang belum tentu memengaruhi hasil audit yang dikeluarkan oleh AP maupun KAP yang bersangkutan.
2. Variabel ukuran KAP dalam penelitian ini berpengaruh terhadap kualitas audit. Hal tersebut membuktikan bahwa KAP dengan jumlah rekan yang relatif banyak akan mampu menghasilkan kualitas audit yang baik.
3. Variabel rotasi audit dalam penelitian ini tidak memiliki pengaruh terhadap kualitas audit. Hal tersebut membuktikan bahwa adanya pergantian masa penugasan audit kemungkinan dapat meningkatkan resiko kegagalan audit. Adanya rotasi audit menjadikan seorang auditor tidak dapat mengembangkan pengetahuannya terhadap kondisi perusahaan klien yang diaudit, sehingga auditor tersebut

membutuhkan waktu yang lama untuk dapat memahami kondisi perusahaan klien.

Keterbatasan yang ada dalam penelitian ini adalah adanya laporan keuangan perusahaan sub sektor bank yang tidak diterbitkan (tidak lengkap) selama periode penelitian (sebanyak 14 perusahaan dari 42 perusahaan sub sektor bank yang terdaftar di BEI yang tidak menerbitkan laporan keuangannya secara berturut-turut selama periode penelitian).

Selanjutnya saran yang dapat diberikan bagi penelitian berikutnya adalah memperluas penggunaan sampel penelitian, misalnya dengan menambah sektor perusahaan yang terdaftar di BEI atau bisa menggunakan seluruh perusahaan yang terdaftar di BEI. Variabel-variabel yang relevan dengan kualitas audit yang tidak diteliti dalam penelitian ini, seperti pengalaman auditor dan komite audit juga dapat dilakukan pada pengembangan penelitian kedepan. Proksi-proksi lain untuk pengukuran variabel-variabel, misalnya menggunakan proksi yang berbeda dari *earnings surprise benchmark*, yaitu *discretionary accrual* untuk pengukuran kualitas auditnya dapat digunakan untuk penelitian selanjutnya.

#### Daftar Rujukan

- Enofe, A. O., C. Mgbame, A. Aderin, & O.U. E. Oshio. (2013). Determinants of Audit Quality in the Nigerian Business Environment. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(4), 36-43.
- Febriyanti, N. M. D. & I. M. Mertha. (2014). Pengaruh Masa Perikatan Audit, Rotasi KAP, Ukuran Perusahaan Klien, dan Ukuran KAP Pada Kualitas Audit. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 7(2), 503-518.
- Gujarati, D. N. (2004). *Basic Econometrics*. Fourth Edition. The McGraw-Hill Companies.
- Hosseinnikani, S. M. (2014). A Review on Audit Quality Factors. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 4(2), 243-254.
- James, I. O. & O. F. Izien. (2014). Audit Firm Characteristics and Audit Quality in Nigeria. *International Journal of Business and Economics Research*, 3(5), 187-195.
- Kementerian Keuangan RI. (2008). Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008, Tentang Jasa Akuntan Publik.
- Khaddash, H. A., R. A. Nawas, & A. Ramadan. (2013). Factors Affecting the Quality of Auditing: The Case of Jordanian Commercial Banks. *International Journal of Business and Social Science*, 4(11), 206-222.
- Leonora, S., Y. Tan, & A. C. Sutanto. (2012). Analisis Hubungan Masa Perikatan dengan Kualitas Audit. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Universitas Surabaya*, 1(1), 1-20.
- Luhglatno. (2010). Analisis Pengaruh Kualitas Audit Terhadap Manajemen Laba Studi Pada Perusahaan Yang Melakukan IPO di Indonesia. *Fokus Ekonomi*, 5(2), 15 - 31.
- Nadia, N. F. (2015). Pengaruh Tenur KAP, Reputasi KAP dan Rotasi KAP terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Akuntansi Bisnis*, 8(26), 113-130.
- Peraturan Bank Indonesia. (2012). Peraturan Bank Indonesia (PBI) nomor 14/14/PBI/2012, Tentang Transparansi dan Publikasi Laporan Bank.
- Primaraharjo, B. & J. Handoko. (2011). Pengaruh Kode Etik Profesi Akuntan Publik Terhadap Kualitas Audit Auditor Independen di Surabaya. *Jurnal Akuntansi Kontemporer*, 3(1), 27-51.
- Rahmina, L. Y. & S. Agoes. (2014). Influence of Auditor Independence, Audit Tenure, and Audit Fee on Audit Quality of Members of Capital Market Accountant Forum in Indonesia. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164, 324 - 331.
- Wibowo, A., & H. Rossieta. (2009). Faktor-faktor Determinasi Kualitas Audit: Suatu Studi dengan Pendekatan *Earnings Surprise Benchmark*. *Prosiding Simposium Nasional Akuntansi XII*.

Widiastuty, E & R. Febrianto. (2010). Pengukuran Kualitas Audit: Sebuah Esai Audit. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis*, 5(2), 1-43.