

PENGARUH SPESIALISASI AUDITOR DAN *AUDIT TENURE* TERHADAP KUALITAS AUDIT

Destian Eka Yuniar Maharani¹⁾
Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Negeri Surabaya
Kampus Ketintang Surabaya 60231
destian.maharani@gmail.com¹⁾

Ni Nyoman Alit Triani²⁾
Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Negeri Surabaya
Kampus Ketintang Surabaya 60231
nyomanalit@unesa.ac.id²⁾

ABSTRACT

The low audit quality issues are things that need to be considered because they are unable to preparing an accurate audit report. This can happen to all Public Accounting Firm, including Public Accounting Firm that have high credibility, the Big Four. Evidenced by the existence of several phenomena case of low audit quality produced by Public Accounting Firm wich is included in Big Four, which was reported from the latest PCAOB announcement (Public Company Accounting Oversight Board) in 2016 and 2017 regarding sanctions given to several Big Four of Public Accounting Firm. This makes need for research to determine the effect of auditor specialization and audit tenure on audit quality in manufacturing companies audited by the Big Four of Public Accounting Firm. Purposive sampling is used to determine the sample in this study, so that is obtained 49 companies. The data analysis technique used in this study is multiple regression analysis with the SPSS 23 test tool and results are the audit tenure affects on audit quality, while auditor specialization does not affect audit quality.

Keywords: *auditor specialization, audit tenure, Big Four of Public Accounting Firm, audit quality*

PENDAHULUAN

Kualitas audit merupakan suatu probabilitas untuk menemukan indikasi tindakan menyimpang atau kecurangan dalam laporan keuangan yang dilaporkan oleh auditor (DeAngelo, 1981). Hal ini sejalan dengan ketentuan Ikatan Akuntan Publik Indonesia tahun 2016, menjelaskan bahwa audit yang berkualitas dilaksanakan secara konsisten oleh Akuntan Publik melalui KAP sesuai dengan standar profesi dan ketentuan hukum yang berlaku.

Profesi Akuntan Publik memiliki peran penting untuk memberikan penilaian atas keandalan laporan keuangan. Penilaian tersebut akan berpengaruh terhadap kepercayaan masyarakat atas keandalan laporan keuangan yang disajikan perusahaan sebagai dasar pertimbangan pengambilan keputusan yang akan dilakukan. Auditor dinilai masyarakat dapat melakukan penilaian secara independen dan tidak berpihak pada laporan keuangan yang telah disajikan oleh perusahaan.

Jasa auditor dibutuhkan sebagai pihak yang dapat memberikan mediasi atas terjadinya konflik antara *agen* dan *principal* dalam pengelolaan keuangan perusahaan. Auditor diharapkan mampu menemukan adanya indikasi tindak kecurangan yang dilakukan oleh perusahaan. Hal ini merupakan upaya yang dilakukan oleh *principal* sebagai investor untuk menghindari atau meminimalisir kemungkinan terjadinya kerugian yang akan diterima. Laporan keuangan yang dilaporkan oleh auditor independen dijadikan sebagai dasar pengambilan keputusan, maka kualitas audit merupakan hal terpenting dan utama yang harus diperhatikan oleh seorang auditor dalam pengauditan laporan keuangan yang dilakukan.

Adanya campur tangan auditor sebagai dasar pertimbangan atas keputusan yang akan diambil oleh masyarakat menunjukkan pentingnya kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor. Oleh karena itu, persoalan terkait kualitas audit yang rendah menjadi sorotan masyarakat. Hal ini dapat merugikan masyarakat karena auditor yang diharapkan dapat menjadi pihak independen untuk melakukan penilaian atas laporan keuangan tidak mampu menemukan indikasi kekeliruan maupun kecurangan yang dilakukan perusahaan, sehingga informasi yang disajikan tidak valid.

Pada saat ini, umumnya masyarakat menilai bahwa kualitas audit yang baik adalah dihasilkan oleh auditor yang tergabung dalam KAP yang memiliki kredibilitas tinggi. Hal tersebut seringkali dikaitkan dengan ukuran KAP, bahkan dunia pun sudah mengklasifikasikan beberapa KAP sebagai KAP terbesar di dunia. KAP *Big Four* saat ini merupakan kelompok empat firma jasa profesional atau KAP terbesar di seluruh dunia, yang menawarkan jasa terkait akuntansi, seperti audit, penjaminan (*assurance*), perpajakan, konsultasi manajemen, advokasi, aktuarial, dan keuangan korporasi (*corporate finance*). Tiga diantara anggota KAP *BigFour* tersebut berkantor pusat di London, Britania Raya yaitu PricewaterhouseCoopers (PwC) yang merupakan KAP terbesar urutan pertama di dunia saat ini yang dibentuk pada tahun 1998 dari hasil merger antara Price Waterhouse dan Coopers & Lybrand. Pada urutan kedua adalah Deloitte yang kemudian disusul oleh Ernst & Young sebagai urutan ketiga dan KPMG sebagai urutan keempat KAP terbesar di dunia dalam bidang jasa profesional. Adanya keempat KAP *Big*

Four tersebut diharapkan mampu mengatasi permasalahan rendahnya kualitas audit yang hingga saat ini masih menjadi persoalan penting yang harus segera ditemukan faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit yang rendah. Akan tetapi persoalan kualitas audit yang rendah tersebut juga terjadi pada KAP *Big Four*, dimana hingga tahun 2017 masih terdapat fenomena rendahnya kualitas audit pada KAP *Big Four*. Hal tersebut terbukti dengan adanya pengumuman pemberian sanksi kepada dua diantara anggota KAP *Big Four* yang dilakukan oleh PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*) dengan mengenakan sanksi denda atas pelanggaran yang telah dilakukan.

Pada tahun 2016, PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*) mengumumkan bahwa Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes yang bermarkas di Brazil, dikenakan sanksi denda sebesar \$8 juta penalti perdata. Sanksi tersebut merupakan sanksi denda terbesar yang pernah dikenakan oleh PCAOB. Deloitte dikenakan sanksi denda karena telah mengeluarkan laporan audit palsu secara material dan mencoba untuk menutupi pelanggaran audit dengan mengubah dokumen secara tidak benar dan memberikan kesaksian palsu. PCAOB menemukan bahwa Deloitte Brazil secara sengaja mengeluarkan laporan audit palsu secara material untuk laporan keuangan 2010 dan pengendalian internal atas laporan keuangan sebuah maskapai penerbangan Brazil. Sebelum inspeksi PCAOB 2012, partner perikatan Deloitte Brazil yang juga menjabat sebagai pemimpin praktik audit perusahaan, mengarahkan personil junior agar mengubah kertas kerja audit 2010 untuk menyembunyikan kekurangan audit yang ditemukan. Perusahaan menyajikan kertas kerja yang tidak benar serta dokumen dan informasi menyesatkan lainnya kepada inspektur PCAOB dalam upaya menghalangi penyelidikan. Selain denda \$8 juta, Deloitte Brazil menerima sanksi kritikan, usaha untuk meningkatkan sistem pengendalian kualitas perusahaan, penunjukan monitor independen untuk meninjau dan menilai kemajuan perusahaan untuk mencapai tolok ukur perbaikan, keterbatasan praktik langsung termasuk larangan menerima pekerjaan audit baru tertentu sampai monitor menegaskan kemajuan perusahaan dalam mencapai tolok ukur perbaikan.

Selain itu, fenomena terbaru terjadi tahun 2017, dimana PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*) menyatakan bahwa KAP mitra Ernst & Young's (EY) di Indonesia, yakni KAP Purwantono, Suherman & Surja dikenakan sanksi denda senilai US\$ 1 juta (sekitar Rp 13,3 miliar) kepada regulator Amerika Serikat karena dinyatakan gagal dalam melakukan audit laporan keuangan kliennya. PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*) mengumumkan kesepakatan tersebut pada 9 Februari 2017 di Washington. Pada kesepakatan tersebut, diketahui bahwa pada tahun 2011 afiliasi EY di Indonesia merilis laporan hasil audit dengan status wajar tanpa pengecualian tanpa adanya bukti yang memadai. Hal tersebut terjadi karena adanya keterbatasan waktu untuk mengeluarkan laporan audit sehingga tidak memperoleh bukti audit yang cukup.

Fenomena di atas menunjukkan masih rendahnya kualitas audit yang dihasilkan sehingga tidak mampu menghasilkan laporan audit yang akurat. Hal yang dapat berpengaruh terhadap kualitas audit adalah spesialisasi auditor. Pengetahuan serta pemahaman yang dimiliki oleh auditor spesialis terkait internal control, risiko bisnis dan risiko audit perusahaan adalah lebih baik jika dibandingkan auditor non spesialis. Balsam, Krishnan, & Yang (2003) menyatakan bahwa nilai akrual diskresioner yang dihasilkan dari perusahaan yang diaudit oleh auditor spesialis lebih rendah jika dibandingkan pada perusahaan yang diaudit oleh auditor non spesialis.

Selain itu, *audit tenure* juga berpengaruh terhadap kualitas audit. Tidak terbatasnya *audit tenure* dapat menyebabkan penurunan kualitas audit. Hubungan yang dihasilkan dari panjangnya *audit tenure* dapat menimbulkan kedekatan personal yang berlebihan antara auditor dan auditee sehingga dapat memicu terjadinya kerjasama dalam melakukan suatu kegiatan yang mengindikasikan untuk tindak kecurangan sehingga mempengaruhi independensi seorang auditor. Oleh karena itu, perlu dilakukan rotasi KAP untuk menghindari terjadinya hal tersebut.

Rotasi KAP merupakan upaya untuk menghindari risiko terjadinya *audit tenure* yang berkepanjangan. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2015 pasal 11 ayat (1) menjelaskan bahwa Akuntan Publik dibatasi dalam pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis suatu entitas yaitu paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut – turut. Kemudian dilanjutkan pada pasal 11 ayat (2) dimana entitas yang dimaksud adalah industri di sektor pasar modal, bank umum, dana pensiun, perusahaan asuransi/reasuransi dan Badan Usaha Milik Negara (BUMN). Selain adanya pembatasan *audit tenure* oleh pemerintah, rotasi KAP perlu dilakukan untuk mengembangkan kompetensi auditor dalam memberikan jasa audit pada suatu entitas dengan lebih melakukan pemahaman terhadap internal kontrol dan risiko audit pada suatu entitas yang berbeda. Tingkat keberagaman entitas yang diberikan jasa audit oleh suatu KAP akan menambah pengetahuan auditor dalam melakukan temuan pada suatu kasus tertentu sehingga mampu menghasilkan berbagai dugaan kesalahan dalam menjelaskan temuan audit (Libby & Frederick, 1990).

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh spesialisasi auditor dan *audit tenure* terhadap kualitas audit. Setiawan W & Fitriany (2011) meneliti tentang pengaruh *workload* dan spesialisasi auditor terhadap kualitas audit dengan kualitas komite audit sebagai variabel pemoderasi, menunjukkan salah satu regresi menemukan bahwa spesialisasi berpengaruh positif pada kualitas audit namun komite audit tidak berperan dalam memperkuat pengaruh positif dari spesialisasi terhadap kualitas audit.

Al-Thuneibat, Al Issa, & Ata Baker (2011) menyatakan bahwa *audit tenure* mempengaruhi kualitas audit secara negatif. Semakin lama *audit tenure* yang dilakukan maka akan mengurangi independensi yang berpengaruh terhadap kualitas audit yang dihasilkan. Pada penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Davis et al. (2002) juga menunjukkan hasil yang sama, dimana *audit tenure* berpengaruh

negatif terhadap kualitas audit yaitu dengan semakin panjangnya *tenure* maka kualitas laporan keuangan akan semakin rendah karena akan ada hubungan kedekatan antara auditor dan auditee yang mengakibatkan adanya kerjasama dalam penyusunan laporan keuangan. Namun, Geiger & Raghunandan (2002) dan Carcello & Nagy (2004) berpendapat bahwa kualitas audit akan semakin baik jika semakin panjang masa *tenure*-nya. Berdasarkan latar belakang dan temuan fenomena yang dipaparkan, maka penulis tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul “**Pengaruh Spesialisasi Auditor dan Audit Tenure terhadap Kualitas Audit**” dengan sampel Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2013 – 2017.

KAJIAN PUSTAKA

Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori keagenan (*agency theory*) merupakan teori yang menunjukkan adanya hubungan antara pemilik (*principal*) dengan manajemen (*agent*). Dalam hal ini adalah hubungan kontrak untuk melakukan sebuah jasa atas wewenang pemilik (*principal*) dengan menyerahkan tanggungjawab sepenuhnya dalam pengambilan sebuah keputusan bisnis kepada manajemen (*agent*) untuk kepentingan *principal* (Jensen & Meckling, 1976). Hal tersebut dapat menimbulkan sebuah konflik kepentingan yang akan terjadi antara *principal* dan *agent*. Hal tersebut menimbulkan pertanyaan publik terkait kelayakan informasi keuangan yang tersaji dalam laporan keuangan yang disusun oleh manajemen. Dalam hal ini perlu adanya pihak ketiga yang independen sebagai mediator antara pihak *principal* dengan *agent*. Pihak independen tersebut adalah seorang auditor yang bertugas untuk memonitor serta mengontrol perilaku *principal* dan *agent* yang dianggap mampu menjembatani kepentingan kedua belah pihak dan memastikan kesesuaian kinerja *agent* dengan kepentingan *principal*.

Teori Atribusi

Penelitian ini menggunakan teori atribusi, dimana teori atribusi merupakan teori yang mempelajari tentang proses bagaimana seseorang mengaplikasikan peristiwa serta tentang bagaimana seseorang menginterpretasikan alasan atau sebab perilakunya (Luthans, 1998 dalam Tandiontong, 2015). Fritz Heider kemudian mengembangkan teori ini dengan berargumentasi bahwa adanya kombinasi antara kekuatan internal (*internal forces*) dan kekuatan eksternal (*eksternal forces*) akan menentukan perilaku seseorang

Teori *Credibility*

Hovland (1953) dalam Umeogu (2012) mengembangkan teori ini dengan menjelaskan bahwa masyarakat akan lebih percaya dan cenderung lebih dapat menerima laporan yang disajikan oleh orang yang mempunyai kredibilitas dalam bidangnya. Laporan atau sumber yang disajikan oleh seseorang yang memiliki kredibilitas yang tinggi memberikan dampak yang cukup besar terhadap kepercayaan masyarakat.

Kualitas Audit

Menurut DeAngelo (1981) kualitas audit merupakan suatu probabilitas untuk menemukan indikasi tindakan menyimpang atau kecurangan dalam laporan keuangan yang dilaporkan oleh auditor. Laporan keuangan harus melalui proses audit dengan tujuan memastikan kesesuaian terhadap standar akuntansi yang berlaku umum dan telah bebas dari salah saji material sehingga tidak merugikan pengguna laporan keuangan.

Spesialisasi Auditor

Auditor merupakan pihak ketiga yang independen dengan tugas untuk memastikan integritas angka-angka yang telah disajikan dalam laporan keuangan. Pengetahuan mengenai jenis perusahaan klien sangat dibutuhkan bagi seorang auditor untuk memberikan jasa audit. Hal ini dikarenakan kemungkinan adanya perbedaan sifat bisnis, sistem serta prinsip akuntansi yang dimiliki oleh setiap perusahaan.

Pemberian jasa audit yang dilakukan, perlu adanya spesialisasi auditor pada suatu industri yang sama. Auditor dengan klien dalam industri yang sama akan lebih memahami karakteristik perusahaan dengan lebih komprehensif. Spesialisasi auditor memiliki tujuan untuk diferensiasi produk dengan memberikan audit yang berkualitas pada industri tertentu (Dunn & Mayhew, 2016).

Audit Tenure

Audit tenure merupakan lamanya masa perikatan audit yang disepakati oleh KAP dan auditee dalam hal pemberian jasa audit yang telah disepakati sebelumnya. Lamanya masa perikatan audit diukur dengan menghitung jumlah tahun perikatan yang telah dilakukan.

Penelitian Terdahulu

Febriyanti & Mertha (2014) melakukan penelitian dengan judul “Pengaruh Masa Perikatan Audit, Rotasi KAP, Ukuran Perusahaan Klien, dan Ukuran KAP pada Kualitas Audit” menunjukkan bahwa masa perikatan audit tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Namun terdapat perbedaan hasil pada penelitian yang dilakukan oleh Al-Thuneibat *et al.*, (2011) dengan judul “*Do Audit Tenure and Firm Size Contribute to Audit Quality? Empirical Evidence from Jordan*” yang menyatakan bahwa masa perikatan audit (*audit tenure*) memiliki pengaruh negatif terhadap kualitas audit.

Fitriany, Utama, Martani, & Rosietta (2015) melakukan penelitian dengan judul “Pengaruh Tenure, Rotasi dan Spesialisasi Kantor Akuntan Publik (KAP) terhadap Kualitas Audit: Perbandingan Sebelum dan Sesudah Regulasi Rotasi KAP di Indonesia” menyatakan bahwa spesialisasi memiliki pengaruh positif terhadap kualitas audit. Namun terdapat perbedaan hasil penelitian yang dilakukan oleh Pertiwi, Hasan, & Hardi (2016) dengan judul “Pengaruh Masa Perikatan Audit, Spesialisasi Industri KAP,

Reputasi KAP dan Komite Audit terhadap Kualitas Audit” yang memberikan hasil penelitian bahwa spesialisasi industri KAP tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

Hipotesis Penelitian

Pengaruh Spesialisasi Auditor terhadap Kualitas Audit

Dalam hal pemberian jasa audit, perlu adanya spesialisasi auditor pada suatu industri yang sama. Auditor dengan klien dalam industri yang sama akan lebih memahami karakteristik perusahaan dengan lebih komprehensif. Penelitian yang dilakukan oleh Fitriany et al., (2015) menyatakan bahwa spesialisasi auditor memiliki pengaruh positif terhadap kualitas audit. Namun berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Herianti & Suryani (2016) memberikan hasil bahwa spesialisasi auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Oleh karena itu hipotesis pada penelitian ini sebagai berikut :

H₁ : Spesialisasi Auditor Berpengaruh Positif terhadap Kualitas Audit

Pengaruh Audit Tenure terhadap Kualitas Audit

Audit tenure merupakan lamanya masa perikatan audit yang disepakati oleh KAP dan auditee dalam hal pemberian jasa audit yang telah disepakati sebelumnya. Al-Thuneibat et al., (2011) menjelaskan bahwa semakin panjang jangka waktu perikatan audit antara KAP dan auditee berpotensi pada kedekatan personal diantara kedua belah pihak yang dapat berdampak pada rendahnya independensi auditor dan mengurangi kualitas audit. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Febriyanti & Mertha (2014) menunjukkan bahwa masa perikatan audit tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Oleh karena itu hipotesis pada penelitian ini sebagai berikut :

H₂ : Audit Tenure Berpengaruh Negatif terhadap Kualitas Audit

METODE PENELITIAN

Jenis Penelitian

Pendekatan penelitian yang digunakan dalam penelitian ini yaitu menggunakan pendekatan kuantitatif. Menurut Sugiyono (2010) metode penelitian kuantitatif adalah penelitian yang dilandasi oleh filsafat positivisme yang berfungsi untuk meneliti suatu sampel atau populasi. Penelitian ini memiliki tujuan untuk mengetahui pengaruh dari spesialisasi auditor dan audit tenure terhadap kualitas audit.

Populasi dan Sampel

Populasi merupakan sekumpulan individu terdiri dari objek ataupun subjek yang memiliki kualitas serta karakteristik tertentu yang telah ditetapkan sebelumnya oleh peneliti, yang selanjutnya akan dipelajari dan akan dilakukan penarikan kesimpulan (Sugiyono, 2010:80). Adapun populasi dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2013 sampai dengan 2017. Teknik penentuan sampel pada penelitian ini adalah dengan menggunakan purposive sampling yaitu sebagai berikut:

Tabel 3.1 Sampel Penelitian

No	Keterangan	Jumlah sampel
1.	Perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI	144
2.	Perusahaan manufaktur yang tidak diaudit oleh KAP Big Four	(94)
3.	Perusahaan manufaktur diaudit oleh KAP Big Four yang mengalami delisting	(1)
4.	Jumlah	49
5.	49 perusahaan periode 2013-2017	245

Sumber: data diolah (www.idx.co.id)

Variabel Dependen (y)

Variabel dependen yang digunakan dalam penelitian ini adalah Kualitas Audit (y). Kualitas audit merupakan suatu probabilitas untuk menemukan indikasi tindakan menyimpang atau kecurangan dalam laporan keuangan yang dilaporkan oleh auditor (DeAngelo, 1981). Pada penelitian ini, kualitas audit diprosikan dengan kualitas laba. AkruaI diskresioner adalah selisih antara total akruaI dan non akruaI diskresioner yang merupakan ketentuan kebijakan manajemen untuk mencapai tujuan tertentu, sedangkan non akruaI diskresioner adalah akruaI yang terjadi seiring berubahnya aktivitas operasional perusahaan (Jones, 1991). Kasznik (1999) melibatkan piutang dalam adjustment revenue dan Cash Flow from Operation (CFO) dalam mengukur akruaI diskresioner.

Menghitung Total AkruaI Perusahaan

Menggunakan pendekatan cash flow dengan menghitung selisih antara laba bersih sebelum pos luar biasa, diskontinyu operasional, dan akumulasi perubahan metode akuntansi perusahaan dengan arus kas bersih dari kegiatan operasional (CFO). Dengan rumus sebagai berikut :

TACC_{it} = INCBFXT_{it} - CFO_{it}

Keterangan :

- TACC_{it}** : Total akrual perusahaan untuk periode t
- INCBFXT_{it}** : Laba perusahaan sebelum pos-pos luar biasa untuk periode t
- CFO_{it}** : Arus kas operasi perusahaan untuk periode t

Menghitung Non-akrual Diskresioner

Kasznik (1999) menyatakan bahwa non diskresioner akrual merupakan fungsi dari perubahan pendapatan yang disesuaikan dengan adanya perubahan piutang, PPE dan CFO dan diskala dengan total asset tahun sebelumnya (t-1). Persamaan model ini sebagai berikut :

$$\text{TACC}_{it} / \text{TA}_{it-1} = \alpha_i (1/\text{TA}_{it-1}) + \alpha_1 [\Delta \text{REV}_{it} / \text{TA}_{it-1} - \Delta \text{REC}_{it} / \text{TA}_{it-1}] + \alpha_2 (\text{PPE}_{it} / \text{TA}_{it-1}) + \alpha_3 (\Delta \text{CFO}_{it} / \text{TA}_{it-1}) + \varepsilon_{it}$$

Keterangan :

- TACC_{it} / TA_{it-1}**: Total akrual perusahaan i dalam periode t
- ΔREV_{it}** : Perubahan pendapatan dari tahun t-1 ke tahun t (REV_t - REV_{t-1})
- ΔREC_{it}** : Perubahan nilai bersih piutang dari tahun 1 ke tahun t (REC_t - REC_{t-1})
- PPE_{it}** : Nilai kotor aktiva tetap perusahaan i dalam periode t
- ΔCFO_{it}** : Perubahan dalam arus kas operasi dari tahun t-1 ke tahun t (CFO_t - CFO_{t-1})
- Tambahan α_i, α₁, α₂, α₃ : Koefisien persamaan regresi

Akrual Diskresioner

Setelah diperoleh nilai total akrual perusahaan (TACC) dan nilai akrual non diskresioner (NDAC). Berikut adalah rumus untuk menghitung akrual diskresioner :

$$\text{DACC}_{it} = \text{TACC}_{it} - \text{NDAC}_{it}$$

Kualitas audit adalah nilai negatif dari nilai diskresioner akrual (Al-Thuneibat et al., 2011). Sehingga dapat ditiliskan persamaan sebagai berikut :

$$\text{AQ} = -\text{DACC}$$

Variabel Independen (X)

Spesialisasi Auditor (X₁)

Pada penelitian ini spesialisasi auditor dihitung berkaitan dengan penguasaan pangsa pasar dengan menggunakan pembobotan berdasarkan total aset perusahaan dengan rumus yang telah dikembangkan oleh Siregar, Fitriany, Wibowo, & Anggraita (2011) sebagai berikut :

$$\text{SPEC} = \frac{\sum \text{klien KAP di industri}}{\sum \text{emiten di industri}} \times \frac{\Delta \text{aset klien KAP di industri}}{\Delta \text{aset seluruh emiten di industri}}$$

Balsam *et al.*, (2003) menemukan bahwa nilai akrual diskresioner perusahaan yang diaudit oleh auditor yang spesialis adalah lebih rendah jika dibandingkan dengan perusahaan yang diaudit oleh auditor non spesialis.

Audit Tenure (X₂)

Audit tenure merupakan lamanya masa perikatan audit yang disepakati oleh KAP dan auditee dalam hal pemberian jasa audit yang telah disepakati sebelumnya. Pemerintah Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2015 pasal 11 ayat (1) menjelaskan bahwa Akuntan Publik dibatasi dalam pemberian jasa audit atas informasi keuangan historis suatu entitas yaitu paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut. Sehingga dalam penelitian ini *audit tenure* diukur dengan menggunakan variable *dummy* yaitu menghitung jumlah tahun perikatan yang telah dilakukan, dimana akan diberikan nilai 0 jika perusahaan melakukan perikatan audit selama satu hingga tiga tahun berturut-turut dan diberikan nilai 1 jika perusahaan melakukan perikatan audit selama empat hingga lima tahun berturut-turut.

Teknik Analisis Data

Analisis Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif digunakan untuk mendeskripsikan dan memberikan gambaran tentang distribusi frekuensi variabel-variabel dalam penelitian. Menurut Ghazali (2016) pengukuran yang digunakan pada statistik deskriptif ini meliputi jumlah sampel, nilai minimum, nilai rata-rata, dan standar deviasi.

Uji Asumsi Klasik

Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk mengetahui apakah residual terdistribusi normal atau tidak dalam model regresi (Ghozali, 2016:169). Uji statistik yang dapat digunakan dalam menguji normalitas residual adalah uji statistik non-parametrik Kolmogorov-Smirnov (K-S).

Uji Multikolonieritas

Uji multikolonieritas bertujuan untuk menguji apakah ditemukan adanya korelasi antar variabel independen atau bebas dalam model regresi. Analisis yang dapat digunakan guna mengidentifikasi apakah

terjadi hubungan antara variabel independen dapat dilakukan dengan cara memperhitungkan nilai *tolerance* dan nilai *VIF* (*variance inflation factor*).

Uji Autokorelasi

Uji autokorelasi merupakan uji yang digunakan untuk mengetahui adanya korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dan kesalahan pengganggu pada periode t-1 pada model regresi penelitian, apabila terdapat korelasi pada model regresi tersebut maka dikatakan model regresi mempunyai masalah autokorelasi (Ghozali, 2016). Pengujian autokorelasi dilakukan dengan melakukan uji *Durbin-Watson*.

Uji Heterokedastisitas

Menurut Ghozali (2016:134) tujuan uji heterokedastisitas adalah guna menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *varian* dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain. Cara untuk mengetahui hal tersebut yaitu dengan melakukan uji Glejser dengan melakukan regresi variabel independen terhadap nilai absolut residual.

Analisis Regresi Berganda

Model 1 : Model variabel X

$AQ_DA_{it} = \alpha + \beta_1 SPEC_1 + \beta_2 AT_2 + \varepsilon$ (1)

Keterangan :

- AQ_DA : AkruaI Diskresioner
- it : Perusahaan i pada tahun t
- α : Konstanta
- $SPEC_1$: Spesialisasi Auditor
- AT_2 : *Audit Tenure*
- ε : *Residual error*

Pengujian Hipotesis

Koefisien Determinasi (R^2)

Koefisien determinasi dalam penelitian ini digunakan guna mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependen. Jika pemilihan variabel sudah benar dan jika menghasilkan R^2 tinggi mendekati angka 1 berarti semakin baik model regresi tersebut dalam menjelaskan variabilitas variabel bebas.

Uji Statistik F

Menurut Ghozali (2012: 98) Uji Statistik F pada dasarnya menunjukkan apakah semua variabel independen atau variabel bebas yang dimasukkan dalam model mempunyai pengaruh secara bersama-sama terhadap variabel dependen atau variabel terikat.

Uji Statistik t

Rancangan hipotesis yang dibuat dalam penelitian ini adalah rancangan uji hipotesis yang bertujuan guna menilai pengaruh variabel independen secara terpisah. Uji t digunakan guna menguji seberapa berpengaruh masing-masing variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini secara individual terhadap variabel Y. Tingkat kepercayaannya sebesar 90% oleh karena itu presisi atau batas tidak akuratnya sebesar 10%.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Statistik Deskriptif

Tabel 4.1 Statistik Deskriptif					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
DAC	225	-.10	.15	.0083	.04470
SPEC	225	.08	.37	.2856	.09880
AT	225	.00	1.00	.9822	.13244
Valid N (listwise)	225				

Sumber : Lampiran II. Hasil Pengujian Olah Data SPSS 23

Pada tabel 4.1 diketahui bahwa terdapat jumlah dari keseluruhan sampel yakni sebanyak 225 perusahaan manufaktur yang diaudit oleh KAP *Big Four* yang ditunjukkan pada nilai N yang tercantum. Kualitas audit memiliki nilai rata-rata sebesar 0.0083 atau dengan kata lain rata-rata nilai akrual diskresioner ialah 0.8% dari total aset perusahaan tahun sebelumnya. Variabel spesialisasi auditor (SPEC) memiliki rata-rata sebesar 0.2856 atau dalam persentase adalah 29%. Variabel *audit tenure* memiliki nilai rata-rata sebesar 0.2489 berarti seorang *partner* KAP rata-rata melakukan perikatan audit sebanyak satu hingga dua kali berturut-turut dalam rentan waktu lima tahun pada satu perusahaan yang sama.

Uji Asumsi Klasik

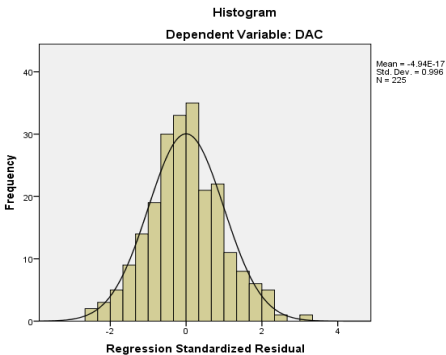
Uji Normalitas

Tabel 4.2 One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

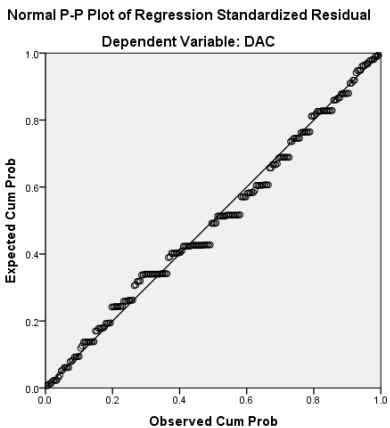
		Unstandardized Residual
N		225
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	-.0018145
	Std. Deviation	.04401011
Most Extreme Differences	Absolute	.059
	Positive	.056
	Negative	-.059
Test Statistic		.059
Asymp. Sig. (2-tailed)		.055 ^c

Sumber : Lampiran II. Hasil Pengujian Olah Data SPSS 23

Tabel 4.2 merupakan hasil uji normalitas menggunakan uji *kolmogorov-smirnov*, diketahui nilai *Asymp.Sig.(2-tailed)* adalah 0,055 yaitu lebih besar dari nilai signifikansi 0,05 ($\alpha = 5\%$) sehingga dapat dikatakan bahwa data terdistribusi secara normal.



Gambar 4.1 Hasil Analisis Grafik Histogram



Gambar 4.2 Hasil Analisis Grafik P-Plot

Gambar 4.1 dan 4.2 di atas masing-masing menunjukkan bahwa pola distribusi data yang normal. Hal ini dibuktikan dengan hasil grafik histogram yang menyerupai lonceng serta sebaran data berada disekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis pada grafik normal P-Plot, sehingga dapat dikatakan bahwa data pada penelitian ini terdistribusi normal.

Multikolineritas

Tabel 4.3 Hasil Uji Multikolinieritas

Model	Tolerance	VIF
SPEC	.981	1.019
AT	.981	1.019

Sumber : Lampiran II. Hasil Pengujian Olah Data SPSS 23

Ada atau tidaknya korelasi diantara variabel independen adalah jika nilai $VIF < 10$. Berdasarkan tabel 4.3 diketahui bahwa nilai VIF masing-masing variabel < 10 dan nilai *tolerance* $> 0,10$, sehingga dapat dikatakan bahwa variabel independen dalam penelitian tidak terjadi korelasi atau diantara variabel-variabel tersebut tidak terjadi multikolinearitas.

Tabel 4.4 Hasil Uji Glejser

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.025	.014		1.727	.086
	SPEC	.002	.019	.008	.123	.902
	AT	.009	.014	.043	.635	.526

Sumber : Lampiran II. Hasil Pengujian Olah Data SPSS 23

Uji heterokedastisitas dibuktikan pada tabel 4.4 yaitu hasil uji *glejser*. Dapat diketahui pada tabel tersebut bahwa seluruh variabel memiliki nilai signifikansi lebih dari 0,05, sehingga dapat dikatakan bahwa dalam model penelitian ini tidak mengandung heteroskedastisitas.

Tabel 4.5 Hasil Uji Autokorelasi dengan Uji Durbin-Watson

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Durbin-Watson
1	.179 ^a	.032	.023	1.859

Sumber : Lampiran II. Hasil Pengujian Olah Data SPSS 23

Tabel 4.5 merupakan hasil uji autokorelasi dengan menggunakan *Durbin-Watson*. Pada tabel tersebut diketahui bahwa memiliki nilai dw sebesar 1,859. Hal ini jika dibandingkan dengan nilai tabel dengan signifikansi 0,05 dengan jumlah sampel sebanyak 225 (n) dan jumlah variabel independen dalam penelitian ini adalah dua (k=2), maka di tabel *Durbin-Watson* diperoleh nilai dl sebesar 1,7483 dan nilai du sebesar 1,7887. Kemudian dihitung dengan menggunakan rumus $dl < (4-dw) < du$, maka diperoleh hasil $1,7483 < 2,2517 > 1,7887$ yang artinya adalah dw lebih besar dari du dan dw lebih kecil dari hasil perhitungan (4-dw), sehingga dapat dikatakan bahwa tidak terdapat autokorelasi dalam model regresi yang digunakan dalam penelitian ini.

Hasil Uji Hipotesis

Analisis Regresi Berganda

Tabel 4.6 Hasil Analisis Regresi Berganda dan Uji t

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-.047	.023		-2.073	.039
	SPEC	-.015	.030	-.033	-.497	.619
	AT	.061	.023	.180	2.705	.007

Sumber : Lampiran II. Hasil Pengujian Olah Data SPSS 23

Tabel 4.6 menunjukkan hasil analisis regresi berganda. Maka dapat diperoleh persamaan regresi linear berganda pada penelitian ini sebagai berikut :

$AQ_DA_{it} = -0,047 - 0,015\,SPEC_2 + 0,061\,AT_3$

Hasil persamaan regresi di atas dapat dijelaskan bahwa nilai konstanta sebesar 0,047 yang artinya adalah ketiga variabel independen tersebut dianggap konstan atau tidak ada penambahan, maka rata-rata akrual diskresioner sebesar 0,5%. Variabel spesialisasi auditor memiliki nilai koefisien sebesar 0,005 berarti menunjukkan bahwa setiap adanya penambahan spesialisasi auditor sebesar 1% maka akan menurunkan akrual diskresioner sebesar 0,15%. Sedangkan variabel *audit tenure* memiliki nilai koefisien sebesar 0,061 menunjukkan bahwa setiap penambahan *audit tenure* sebesar 1% akan meningkatkan akrual diskresioner sebesar 0,6%.

Uji Hipotesis

Uji Koefisien Determinasi (*R*²)

Koefisien determinasi dalam penelitian ini digunakan guna mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel dependen. Nilai koefisien determinasi adalah 0 sampai 1. Koefisien determinasi berguna untuk mengukur bersama-sama pengaruh independen terhadap dependen. Berikut adalah hasil uji koefisien determinasi (*R*²).

Tabel 4.7 Hasil Uji Koefisien Determinasi (*R*²)

Model Summary ^b				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.179 ^a	.032	.023	.04418

Sumber : Lampiran II. Hasil Pengujian Olah Data SPSS 23

Berdasarkan Tabel 4.7 hasil uji koefisien determinasi. Pada tabel tersebut menunjukkan nilai *Adjusted R Square* sebesar 0,023 yang berarti bahwa 0,1% dari keseluruhan variabel yang digunakan dalam penelitian yaitu spesialisasi auditor dan *audit tenure* mampu menjelaskan variance variabel dependen kualitas audit sebesar 0,23%.

Uji Statistik F

Menurut Ghozali (2012: 98) uji statistik F pada dasarnya menunjukkan apakah semua variabel independen atau variabel bebas yang dimasukkan dalam model mempunyai pengaruh secara bersama-sama terhadap variabel dependen atau variabel terikat. Berikut adalah hasil uji statistik F:

Tabel 4.8 Hasil Uji Statistik F
ANOVA^a

	Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.014	2	.007	3.665	.027 ^b
	Residual	.433	222	.002		
	Total	.448	224			

Sumber : Lampiran II. Hasil Pengujian Olah Data SPSS 23

Berdasarkan tabel 4.8 hasil uji F dapat diketahui bahwa nilai *Sig.* sebesar 0,027 lebih kecil dari nilai signifikansinya sebesar 0,05. Hasil tersebut menunjukkan bahwa kedua variabel independen yaitu spesialisasi auditor dan *audit tenure* memiliki pengaruh secara simultan atau bersama-sama terhadap variabel dependen yaitu kualitas audit.

Uji Statistik t

Uji t digunakan guna menguji seberapa berpengaruh masing-masing variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini secara individual terhadap variabel Y. Berdasarkan Tabel 4.6 hasil analisis regresi berganda dan uji t, dapat dijelaskan sebagai berikut:

- a. Variabel spesialisasi auditor memiliki nilai *Sig.* sebesar 0,619 yang berarti lebih besar dari nilai signifikansinya yaitu 0,05, sehingga dapat dikatakan bahwa variabel spesialisasi auditor tidak memiliki pengaruh terhadap kualitas audit.
- b. Variabel *audit tenure* memiliki nilai *sig.* sebesar 0,007 yaitu lebih kecil dari nilai signifikansi sebesar 0,05, sehingga dapat dikatakan bahwa variabel *audit tenure* berpengaruh terhadap kualitas audit.

PEMBAHASAN

Pengaruh Spesialisasi Auditor terhadap Kualitas Audit

Pada tabel 4.6 dapat diketahui bahwa hasil uji t variabel spesialisasi auditor memiliki nilai *t_{hitung}* sebesar -0,497 dengan nilai *Sig.* sebesar 0,619 yang berarti bahwa hasil nilai *Sig.* yang diperoleh oleh variabel spesialisasi auditor (SPEC) lebih besar dari nilai signifikansi 0,05 ($\alpha = 5\%$). Hasil tersebut menjelaskan sekaligus memberikan bukti bahwa spesialisasi auditor tidak memiliki pengaruh terhadap kualitas audit atau dapat dikatakan hipotesis pertama (*H*₁) ditolak.

Temuan hasil yang menunjukkan bahwa spesialisasi auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, merupakan akibat dari adanya peraturan yang mewajibkan untuk rotasi audit pada setiap KAP yang dapat memberikan peluang untuk melakukan pengauditan pada berbagai sektor perusahaan dengan jenis industri yang berbeda-beda. Hal ini dapat memberikan pengalaman KAP pada berbagai industri, sehingga hasil tersebut menunjukkan bahwa tidak ada perbedaan kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor spesialis maupun non spesialis. Hal tersebut didukung hasil penelitian yang dilakukan oleh Wahyuni & Fitriany (2012). Hasil penelitian tersebut menemukan bahwa tidak ditemukan pengaruh spesialisasi auditor terhadap kualitas audit setelah adanya regulasi rotasi KAP. Ditemukan pula adanya perubahan arah negatif menjadi positif terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa adanya aturan yang mewajibkan regulasi rotasi KAP yang bersifat *mandatory* mampu memberikan perubahan pengaruh negatif spesialisasi auditor menjadi pengaruh positif terhadap kualitas audit. yang artinya adalah jika perusahaan diaudit oleh spesialisasi auditor maka akrual diskresioner semakin menurun yang berarti adanya peningkatan kualitas audit.

Indikasi lain yang menyebabkan spesialisasi auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit yaitu lemahnya lingkungan hukum Indonesia. Hal ini disampaikan oleh Ettredge, Known, & Lim (2009) bahwa pengembangan kompetensi spesialisasi auditor salah satunya didukung oleh lingkungan hukum yang kuat. Namun, skor penegakan hukum di Indonesia masih mendapatkan nilai terendah dibandingkan dengan 29 negara lainnya. Sehingga dapat dikatakan bahwa Indonesia belum mampu menjadi tempat yang baik dalam pengembangan kompetensi spesialisasi auditor.

Pengaruh Audit Tenure terhadap Kualitas Audit

Pada tabel 4.6 dapat diketahui bahwa hasil uji t variabel *audit tenure* memiliki nilai *t_{hitung}* sebesar 2,705 dengan nilai *Sig.* sebesar 0,007 yang berarti bahwa hasil nilai *Sig.* yang diperoleh oleh variabel *audit tenure* (AT) lebih kecil dari nilai signifikansi 0,05 ($\alpha = 5\%$). Hasil tersebut menjelaskan sekaligus memberikan bukti bahwa *audit tenure* berpengaruh terhadap kualitas audit atau dapat dikatakan hipotesis kedua (*H*₂) diterima.

Hasil tersebut konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Al-Thuneibat, Al Issa, & Ata Baker (2011) menyatakan bahwa audit tenure berpengaruh terhadap kualitas audit. Menurutnya, semakin lama audit tenure yang dilakukan maka akan mengurangi independensi yang akan berpengaruh terhadap kualitas audit yang dihasilkan. Pada penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Davis et al. (2002) juga menunjukkan hasil yang sama yaitu *audit tenure* berpengaruh terhadap kualitas audit, dalam hal ini dengan semakin panjangnya tenure maka kualitas laporan keuangan akan semakin rendah karena akan ada hubungan kedekatan antara auditor dan auditee yang mengakibatkan adanya kerjasama dalam penyusunan laporan keuangan. Namun, Geiger & Raghunandan (2002) dan Carcello & Nagy (2004) berpendapat bahwa kualitas audit akan semakin baik jika semakin panjang masa tenure-nya.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Berdasarkan pengujian dan analisis yang telah dilakukan, maka dapat diambil kesimpulan bahwa spesialisasi auditor tidak memiliki pengaruh terhadap kualitas audit. Hal ini sebagai akibat dari adanya peraturan yang mewajibkan untuk rotasi audit pada setiap KAP yang dapat memberikan peluang untuk melakukan pengauditan pada berbagai sektor perusahaan dengan jenis industri yang berbeda-beda. Sedangkan *Audit tenure* memiliki pengaruh terhadap kualitas audit. Hal ini terjadi karena semakin panjang *audit tenure* yang dilakukan oleh AP pada perusahaan yang sama, maka dapat mengurangi independensi yang akan berpengaruh terhadap kualitas audit yang dihasilkan.

Saran

Adapun beberapa saran yang dapat diberikan oleh peneliti untuk pengembangan penelitian adalah dapat menambahkan variabel lain seperti rotasi audit, *client important*, fee audit dan lain sebagainya yang berhubungan dengan kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor, sehingga dapat diketahui melalui penelitian-penelitian terbaru mengenai faktor-faktor yang memengaruhi kualitas audit. Penelitian selanjutnya dapat memperluas wilayah sampel penelitian yang dapat dilakukan dengan menambah perusahaan atau industri lainnya sehingga dapat dilakukan pembobotan kualitas audit yang dihasilkan oleh KAP *Big Four* dengan KAP non *Big Four* pada jenis perusahaan atau industri yang sama.

DAFTAR PUSTAKA

- Agustia, D. (2013). Pengaruh Free Cash dan Kualitas Audit terhadap Manajemen Laba. *Akrual: Jurnal Akuntansi Unesa*, 4(2), 105–118.
- 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>
- Balsam, S., Krishnan, J., & Yang, J. S. (2003). Auditor Industry Specialization and Earnings Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(2), 71–97. <https://doi.org/10.2308/aud.2003.22.2.71>
- Bonner, S. E., & Lewis, B. L. (1990). Accounting Research Center, Booth School of Business, University of Chicago. *Journal of Accounting Research*, 28(2), 1–20. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2008.00291.x>
- Carcello, J. V., & Nagy, A. L. (2004). Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), 55–69.
- Chen, K. Y., Lin, K. L., & Zhou, J. (2005). Audit Quality and Earnings Management for Taiwan IPO Firms. *Managerial Auditing Journal*, 20(1), 86–104. <https://doi.org/10.1108/02686900510570722>
- Davis, L. R., Soo, B., & Trompeter, G. (2000). Auditor Tenure , Auditor Independence and Earnings Management. *Journal of Accounting*, 2(1), 1–42.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- Deis, D. R., & Giroux, G. A. (1992). Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *The Accounting Review*, 67(3), 462–479.
- Dhermawan, & Rasuli, M. (2018). Analisis Pengaruh Kompetensi, Independensi dan Beban Kerja terhadap Kualitas Audit dengan Motivasi sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Tepak Manajemen Bisnis*, 10(1), 42–50.
- Dunn, K. A., & Mayhew, B. W. (2016). Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality. *Review of Accounting Studies*, 9(2), 35–58. <https://doi.org/10.1023/B>
- Eisenhardt, K. M. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. *The Academy of Management Review*, 14(1), 57–74. <https://doi.org/10.2307/258191>

- Eisenhardt, K. M. (1989). Building Theories from Case Study. *The Academy of Management Review*, 14(4), 532–550. <https://doi.org/10.5465/AMR.1989.4308385>
- Ettredge, M., Known, S. Y., & Lim, C. Y. (2009). Client, Industry, and Country Factors Affecting Choice of Big N Industry Expert Auditors. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 2(1), 433–467. <https://doi.org/10.1177/0148558X0902400306>
- Febriyanti, N. M. D., & Mertha, I. M. (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.
- Fitriany, F., Utama, S., Martani, D., & Rosietta, H. (2015). Pengaruh Tenure, Rotasi dan Spesialisasi Kantor Akuntan Publik (KAP) terhadap Kualitas Audit: Perbandingan Sebelum dan Sesudah Regulasi Rotasi KAP di Indonesia. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 17(1), 12–27. <https://doi.org/10.9744/jak.17.1.12-27>
- Geiger, M. A., & Raghunandan, K. (2002). Auditor Tenure and Audit Reporting Failures. *Journal of Practice & Theory*, 21(1), 68–78.
- Ghozali, I. (2016). *Aplikasi Analisis Multivariete dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Herianti, E., & Suryani, A. (2016). Pengaruh Kualitas Auditor , Audit Delay dan Audit Tenure terhadap Kualitas Audit Perbankan yang Terdaftar di BEI Periode 2012-2016. *Prosiding Seminar Nasional INDOCOMPAC*, 7(2), 416–425.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Johnson, V. E., Khurana, I. K., & Reynolds, J. K. (2002). Audit-Firm Tenure and the Quality of Financial Reports. *Contemporary Accounting Research*, 19(4), 637–660.
- Jones, J. J. (1991). Earnings Management During Import Relief Investigations. *Journal of Accounting Research*, 29(2), 193–228.
- Kaszniak, R. (1999). On the Association between Voluntary Disclosure and Earnings Management. *Journal of Accounting Research*, 37(1), 57–81.
- Libby, R., & Frederick, D. M. (1990). Experience and the Ability to Explain Audit Findings. *Journal of Accounting Research*, 28(2), 348–367. <https://doi.org/10.2307/2491154>
- López, D. M., & Peters, G. F. (2012). The Effect of Workload Compression on Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), 139–165. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10305>
- Lubis, A. I. (2014). *Akuntansi Keprilakuan Edisi Dua*. Jakarta: Salemba Empat.
- Marlisa, O., & Fuadati, S. R. (2016). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Manajemen Laba Perusahaan Properti dan Real Estate. *Jurnal Ilmu Dan Riset Manajemen*, 5(7), 1–20.
- Panjaitan, C. M., & Chariri, A. (2014). Pengaruh Tenure , Ukuran KAP dan Spesialisasi Auditor terhadap Kualitas Audit. *Diponegoro Journal of Accounting*, 3(3), 1–12.
- Pertiwi, N. P., Hasan, A., & Hardi. (2016). Pengaruh Masa Perikatan Audit, Spesialisasi Industri KAP, Reputasi KAP dan Komite Audit terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Akuntansi*, 4(2), 147–160.
- Setiawan W, L., & Fitriany. (2011). Pengaruh Workload dan Spesialisasi Auditor terhadap Kualitas Audit dengan Kualitas Komite Audit sebagai Variabel Pemoderasi. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 8(1), 36–53.
- Siregar, S. V., Fitriany, F., Wibowo, A., & Anggraita, V. (2011). Rotasi Dan Kualitas Audit: Evaluasi atas Kebijakan Menteri Keuangan KMK No. 423/KMK.6/2002 tentang Jasa Akuntan Publik. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 8(1), 1–20. <https://doi.org/10.21002/jaki.2011.01>
- Tandiontong, M. (2015). *Kualitas Audit dan Pengukurannya*. Bandung: Penerbit Alfabeta.
- Umeogu, B. (2012). Source Credibility: A Philosophical Analysis. *Open Journal of Philosophy*, 2(2), 112–115.
- Wahyuni, N., & Fitriany. (2012). Pengaruh Client Importance, Tenure dan Spesialisasi Audit terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Akuntansi Universitas Indonesia*, 2(2), 1–45.