

**PENGARUH MASA PERIKATAN AUDIT DAN UKURAN KAP TERHADAP
KUALITAS AUDIT PADA PERUSAHAAN *PROPERTY* DAN *REAL ESTATE*
YANG TERDAFTAR DI BURSA EFEK INDONESIA**

YUSRIWARTI

*Dosen Fakultas Ekonomi Jurusan Akuntansi
Universitas Islam Indragiri Tembilahan*

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui secara empiris apakah masa perikatan audit dan ukuran KAP berpengaruh terhadap kualitas audit. Penelitian ini dilakukan pada perusahaan *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2011-2013, jenis penelitian ini adalah penelitian kausal komparatif. Teknik sampling yang digunakan dalam penelitian ini adalah *purposive sampling method*, dengan sampel sebanyak 34 perusahaan, sehingga jumlah sampel total dengan periode penelitian 3 tahun adalah 102 perusahaan. Jenis data yang dipakai adalah data sekunder. Data sekunder diperoleh dengan cara mengumpulkan, mencatat, dan mengkaji laporan keuangan audit dari perusahaan *property* dan *real estate* yang terdaftar dan dipublikasikan oleh Bursa Efek Indonesia melalui situs resmi <http://www.idx.co.id/>.

Model analisis data yang digunakan adalah analisis regresi logistik (*logistic regresion*). Uji statistik deskriptif digunakan untuk membantu menganalisis data dengan mendeskripsikan data yang telah terkumpul. Uji multikolinieritas digunakan untuk menguji apakah didalam model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel independen. Sedangkan uji hipotesis yang digunakan adalah menilai kelayakan model regresi, menilai keseluruhan model, menguji koefisien regresi, dan uji koefisien determinasi.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa masa perikatan audit dan ukuran KAP tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Nilai koefisien determinasi sebesar 0.138 yang berarti bahwa variasi atau perubahan variabel dependen (kualitas audit) hanya mampu dijelaskan oleh variasi atau perubahan variabel independen (masa perikatan audit dan ukuran KAP) sebesar 13.8% sedangkan sisanya sebesar 86.2% dipengaruhi oleh faktor-faktor lain.

Kata Kunci : *Masa Perikatan Audit, Ukuran Kap, Dan Kualitas Audit.*

I. PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Masalah

Adanya kepentingan yang berbeda antara dua pihak yang berkepentingan, baik dari pihak manajemen maupun pihak pemegang saham menyebabkan adanya konflik kepentingan. Auditor eksternal merupakan mediator dari kepentingan kedua pihak tersebut dan bertugas untuk mengevaluasi dan melakukan penilaian tentang tingkat kewajaran laporan keuangan yang dihasilkan manajemen berdasarkan standar yang berlaku.

Tugas auditor dalam mengaudit laporan keuangan, dimaksudkan untuk menurunkan resiko informasi yang diberikan dan memperbaiki pengambilan keputusan. Audit dirancang untuk menentukan apakah angka-angka yang dilaporkan dalam laporan keuangan menyajikan hasil operasi perusahaan dan posisi keuangan yang benar dengan cara-cara yang adil. Oleh karena itu, perbaikan atas kualitas audit menjadi hal yang sangat penting untuk menjamin akurasi dari pemeriksaan suatu laporan keuangan.

Kualitas audit merupakan hal yang penting, karena dengan kualitas audit yang tinggi diharapkan dapat menghasilkan laporan keuangan yang dapat dipercaya sebagai dasar pengambilan keputusan. De Angelo (1981) dalam Panjaitan (2014) menyebutkan bahwa kualitas audit sebagai probabilitas, dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya. Proses pelaporan yang dilakukan oleh auditor tergantung kepada dorongan auditor untuk mengungkapkan pelanggaran tersebut. Dorongan ini akan tergantung pada independensi yang dimiliki auditor tersebut. Auditor yang berkompetendan independen diharapkan dapat menghasilkan kualitas audit yang tinggi.

Oleh karena itu, independensi menjadi syarat utama bagi seorang auditor dalam memberikan jasa audit dan memberikan opini yang dapat dipercaya. Independensi berarti sikap mental yang bebas dari pengaruh, tidak dikendalikan oleh pihak lain, tidak tergantung pada orang lain. Independensi juga berarti adanya kejujuran dalam diri auditor dalam mempertimbangkan fakta dan adanya pertimbangan yang objektif tidak memihak dalam diri auditor dalam merumuskan dan menyatakan pendapatnya (Mulyadi, 2002:26-27).

Dalam menjalankan tugasnya, auditor harus selalu mempertahankan sikap mental independen di dalam memberikan jasa profesional sebagaimana diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik yang ditetapkan oleh IAI. Sikap mental independen tersebut harus meliputi independen dalam fakta (*in fact*) maupun dalam penampilan (*in appearance*) (Agoes, 2004:43).

Oleh karena itu, auditor dituntut untuk bersikap independen, sebab independensi merupakan salah satu kunci utama profesi Akuntan Publik. Sehingga dapat dikatakan bahwa, audit yang berkualitas akan dapat dicapai ketika seorang auditor mampu mempertahankan sikap independennya. Flint (1988) dalam Hardiningsih (2012), berpendapat bahwa independensi akan hilang jika auditor terlibat dalam hubungan pribadi dengan klien, karena hal ini dapat mempengaruhi sikap mental dan opini mereka. Salah satu ancaman yang berpengaruh adalah masa perikatan audit yang panjang. Dia berpendapat bahwa masa perikatan audit yang panjang dapat menyebabkan auditor untuk mengembangkan hubungan yang lebih nyaman serta kesetiaan yang kuat atau hubungan emosional dengan klien mereka, yang dapat mencapai tahap dimana independensi auditor terancam. Masa perikatan audit yang panjang juga menimbulkan rasa kekeluargaan yang lebih dan akibatnya, kualitas dan kompetensi kerja auditor dapat menurun ketika mereka mulai untuk membuat asumsi-asumsi yang tidak tepat dan bukan evaluasi yang objektif dari bukti terkini.

Masa perikatan audit seharusnya mampu mengakomodasi kualitas audit yang optimal. Namun kenyataannya, masa perikatan audit ini masih menjadi hal yang pro dan kontra, lama perikatan auditor dengan klien dipandang sebagai peningkatan pengetahuan spesifik tentang klien dan dengan demikian, auditor lebih memahami seluk beluk perusahaan klien sehingga kualitas auditnya meningkat. Pandangan lain bahwa lamanya masa perikatan audit yang panjang juga dapat menurunkan independensi dari auditor, sehingga dikhawatirkan akan menurunkan kualitas audit. Dengan adanya pembatasan masa perikatan audit, diharapkan pengetahuan spesifik auditor tentang klien dalam hal ini adalah kompetensi dari auditor tetap meningkat dan disisi lain juga independensi dari auditor juga tetap terpelihara, jadi dengan demikian kualitas auditnya akan tinggi.

Selain itu, kualitas audit juga dikaitkan dengan ukuran KAP. Menurut Valen, *et all* (2014), ukuran KAP diartikan sebagai besaran atau kecilnya KAP dilihat dari sumber daya yang dimiliki oleh KAP tersebut. Kantor Akuntan Publik di Indonesia dibagi menjadi KAP *The Big 4* dan KAP *Non-Big 4*. Berdasarkan wikipedia (2013) yang bertajuk “Empat Besar (Firma Audit)” KAP yang termasuk kategori *The Big 4* adalah *Price water house Coopers, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young* dan *KPMG*. KAP *The Big 4* tersebut juga memiliki afiliasi dengan KAP di Indonesia.

KAP yang besar dipercayai klien, karena dianggap memiliki keahlian dan keakuratan pemeriksaan yang lebih baik dibandingkan KAP yang tidak termasuk dalam *The Big 4* atau afiliasinya. Dengan kata lain, 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.

Ada banyak kasus di Indonesia terkait hal yang dikhawatirkan dapat menurunkan kualitas audit. Salah satunya seperti kasus yang dimuat dalam sebuah website tertanggal 28 Maret 2007 yang dikutip pada situs www.HukumOnline.com yang bertajuk “Akuntan Publik Petrus Mitra Winata Dibekukan” sebagai berikut: Menteri Keuangan (Menkeu) Sri Mulyani Indrawati membekukan izin Akuntan Publik (AP) Drs. Petrus Mitra Winata dari KAP Drs. Mitra Winata dan Rekan selama dua tahun, terhitung sejak 15 Maret 2007.

Kepala Biro Hubungan Masyarakat Departemen Keuangan Samsuar Said dalam siaran pers yang diterima *Hukum Online*, Selasa (27/3), menjelaskan sanksi pembekuan izin diberikan karena akuntan publik tersebut melakukan pelanggaran terhadap Standar Profesional Akuntan Publik. Pelanggaran itu berkaitan dengan pelaksanaan audit atas Laporan Keuangan PT Muzatek Jaya tahun buku berakhir 31 Desember 2004 yang dilakukan oleh Petrus. Selain itu, Petrus juga telah melakukan pelanggaran atas pembatasan penugasan audit umum dengan melakukan audit umum atas laporan keuangan PT. Muzatek Jaya, PT Luhur Artha Kencana dan Apartemen Nuansa Hijau sejak tahun buku 2001 sampai dengan 2004.

Selama izinnya dibekukan, Petrus dilarang memberikan jasa attestasi termasuk audit umum, *review*, audit kinerja dan audit khusus. Yang bersangkutan juga dilarang menjadi pemimpin rekan atau pemimpin cabang KAP, namun dia tetap bertanggungjawab atas jasa-jasa yang telah diberikan, serta wajib memenuhi ketentuan mengikuti Pendidikan Profesional Berkelanjutan (PPL) (www.HukumOnline.com).

Dari kasus ini dapat diketahui berdasarkan etika profesi akuntansi, auditor tersebut telah melanggar prinsip keempat, yaitu prinsip objektivitas. Dimana setiap anggota harus menjaga obyektivitasnya dan bebas dari benturan kepentingan dalam pemenuhan kewajiban profesionalnya. Sebagai seorang akuntan publik, Drs. Petrus Mitra Winata seharusnya mematuhi Standar Profesional Akuntan Publik yang berlaku. Ketika memang dia harus melakukan jasa audit, maka audit yang dilakukan pun harus sesuai dengan Standar Auditing (SA) dalam Standar Profesional Akuntan Publik.

Dari kasus yang terjadi, ternyata masih ada auditor eksternal pada KAP yang belum memiliki sikap profesionalisme dalam melaksanakan audit karena dalam proses pengauditannya tidak sesuai Standar Profesional Akuntan Publik. Masih adanya auditor yang mengaudit perusahaan melebihi batas waktu yang ditetapkan pemerintah seharusnya 3 tahun buku berturut-turut untuk auditor tetapi pada kenyataannya auditor tersebut mengaudit suatu perusahaan 4 tahun buku berturut-turut atau bahkan lebih. Kurangnya profesionalisme auditor eksternal dan masa perikatan audit yang lama oleh kantor akuntan publik menyebabkan keraguan pada kualitas audit auditor eksternal pada KAP.

Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian Valen, *et all* (2014) yang meneliti *Pengaruh Masa Perikatan Audit dan Ukuran KAP Terhadap Kualitas Audit*. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian Valen,

et all (2014) adalah pada objek dan periode penelitian. Penelitian ini dilakukan pada perusahaan *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Sedangkan, penelitian ini akan mengidentifikasi faktor masa perikatan audit dan ukuran KAP dengan menggunakan periode waktu yang belum pernah diteliti sehingga penelitian ini akan memberikan temuan yang mendukung atau bertentangan dengan penelitian sebelumnya. Penelitian ini menggunakan sampel penelitian yaitu perusahaan *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2011-2013.

Alasan mengapa peneliti memilih objek penelitian pada perusahaan *property* dan *real estate* yaitu karena perusahaan ini merupakan perusahaan yang memiliki prospek yang cukup baik untuk kedepannya. Dengan meningkatnya jumlah penduduk dan pendapatan penduduk di Indonesia maka akan mendorong peningkatan akan kebutuhan pokok manusia di sektor *property*, baik dalam permintaan dan penawaran tempat tinggal atau untuk kepentingan usaha. Oleh sebab itu, kualitas audit perlu di ungkapkan pada perusahaan di sector *property* untuk membantu para investor dalam mengambil keputusan berinvestasi dan untuk mengembalikan kepercayaan masyarakat atas jasa akuntan publik yang diberikan. Selain itu, sektor *property* dan *real estate* dipilih karena pada penelitian sebelumnya belum ada yang meneliti di sektor tersebut, sehingga diharapkan dapat memberikan hasil penelitian yang berbeda. Alasan lain, juga karena adanya kasus yang terjadi pada sektor tersebut seperti kasus PT Muzatek Jaya dan Apartemen Nuansa Hijau, sehingga menurut peneliti menarik untuk dikaji ulang pada sektor *property* dan *real estate* ini.

1.2 Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah diatas maka dapat diperoleh rumusan masalah sebagai berikut:

1. Apakah masa perikatan audit berpengaruh terhadap kualitas audit pada perusahaan *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia?
2. Apakah ukuran KAP berpengaruh terhadap kualitas audit pada perusahaan *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia?

Sesuai dengan perumusan masalah diatas, maka tujuan penelitian ini adalah:

1. Untuk mengetahui pengaruh masa perikatan audit terhadap kualitas audit pada perusahaan *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.
2. Untuk mengetahui pengaruh ukuran KAP terhadap kualitas audit pada perusahaan *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.

II. TELAAH PUSTAKA

2.1 Masa Perikatan Audit

Perikatan audit (*engagement audit*) antara auditor dan klien atau lamanya auditor melaksanakan penugasan audit tersurat dalam surat penugasan (*engagement letter*). Menurut Mulyadi (2002:122), perikatan (*engagement*) adalah kesepakatan dua pihak untuk mengadakan suatu ikatan perjanjian. Dalam perikatan audit, klien yang memerlukan jasa auditing mengadakan suatu ikatan perjanjian dengan auditor. Dalam ikatan perjanjian tersebut, klien menyerahkan pekerjaan audit atas laporan keuangan kepada auditor dan auditor sanggup untuk melaksanakan pekerjaan audit tersebut berdasarkan kompetensi profesionalnya. Langkah awal pekerjaan audit atas laporan keuangan berupa pengambilan keputusan untuk menerima atau menolak perikatan audit dari calon klien berulang. Enam tahap perlu ditempuh oleh auditor didalam mempertimbangkan penerimaan perikatan audit dari calon kliennya.

Menurut Jusup (2001:172-181), terdapat enam tahap penerimaan perikatan audit, yaitu sebagai berikut:

1. Evaluasi atas integritas manajemen.
Berbagai cara yang dapat ditempuh oleh auditor dalam mengevaluasi integritas manajemen adalah melakukan komunikasi dengan auditor pendahulu, mengajukan pertanyaan pada pihak ketiga, dan mereview pengalaman masa lalu dengan klien.
2. Mengidentifikasi keadaan-keadaan khusus dari risiko tak biasa.
Hal-hal yang berhubungan dengan pengambilan keputusan untuk menerima penugasan pada tahap ini, antara lain dengan cara mengidentifikasi pemakai laporan keuangan auditan, memperkirakan adanya persoalan hukum dan stabilitas keuangan klien, serta mengevaluasi auditabilitas perusahaan klien.
3. Menetapkan kompetensi untuk melaksanakan audit.
Hal ini dilakukan dengan cara penetapan tim audit, serta mempertimbangkan kebutuhan konsultasi dan penggunaan spesialis.
4. Menilai independensi.
Sebelum auditor menerima klien audit baru, kantor akuntan publik harus melakukan evaluasi apakah ada hal-hal yang dapat mengganggu independensinya terhadap klien.
5. Menentukan kemampuan untuk melakukan audit dengan cermat dan seksama.

Kecermatan dan keseksamaan dalam melaksanakan semua jasa profesional juga disyaratkan oleh kode etik IAI. Dua faktor penting dalam menentukan kemampuan untuk melaksanakan kecermatan dan ketelitian adalah saat penunjukan dan penjadwalan pekerjaan lapangan.

6. Pembuatan surat penugasan.

Bentuk dan isi surat penugasan bisa berbeda-beda untuk setiap klien, namun secara umum setiap surat penugasan hendaknya berisi hal-hal sebagai berikut:

- a. Menyebutkan dengan jelas nama perusahaan atau satuan organisasi dan laporan keuangan yang akan diperiksa.
- b. Menyebutkan tujuan audit.
- c. Menyebutkan bahwa audit akan dilakukan berdasarkan standar profesional yaitu standar auditing yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia.
- d. Menjelaskan tentang sifat dan lingkup audit dan tanggung jawab auditor.
- e. Menyebutkan bahwa walaupun audit telah dirancang dan dilaksanakan dengan baik, namun audit mungkin tidak akan dapat mendeteksi semua ketidakberesan material.
- f. Mengingatkan manajemen, bahwa manajemen bertanggungjawab atas penyusunan laporan keuangan dan menerapkan suatu struktur pengendalian intern yang memadai.
- g. Menyebutkan bahwa manajemen akan diminta untuk memberikan representasi tertulis kepada auditor.
- h. Menjelaskan mengenai dasar perhitungan honorarium audit dan cara penagihan honorarium.
- i. Meminta klien untuk menegaskan kesepakatannya atas berbagai hal yang tercantum dalam surat penugasan dengan menandatangani surat penugasan tersebut dan mengirimkan kembali salinannya kepada auditor.

Setelah melalui keenam tahapan tersebut, maka seorang auditor telah memulai perikatan audit dengan perusahaan kliennya. Dalam melaksanakan tugasnya, auditor dituntut untuk bekerja dengan sebaik-baiknya, dengan memperhatikan Standar Profesional Akuntan Publik yang ada. Selain itu, auditor juga harus bersikap independen. Kualitas audit dapat ditentukan antara lain oleh independensi auditor. Independensi ini berkaitan dengan masa perikatan audit.

Dapat disimpulkan bahwa masa perikatan audit adalah jangka waktu hubungan seorang auditor dalam melaksanakan tugasnya mengaudit laporan keuangan kliennya, yang diukur dengan jumlah tahun perikatan audit. Sehingga dapat dikatakan bahwa masa perikatan audit merupakan periode atau lamanya pengabdian untuk melaksanakan sebuah kegiatan.

Menurut Permana (2012), terdapat dua kategori argumen dalam hubungan antara masa perikatan audit dan kualitas audit. Kategori pertama adalah argumen yang memandang bahwa dengan makin lamanya masa perikatan audit, akan makin tinggi pula kualitas auditnya karena auditor dianggap lebih mengenal perusahaan klien dengan berjalannya waktu. Untuk selanjutnya, kategori ini disebut sebagai argumen hubungan positif. Kategori yang kedua adalah argumen yang memandang bahwa masa perikatan audit yang semakin panjang akan menurunkan kualitas audit. Hal ini dikarenakan adanya kekhawatiran penurunan independensi sebagai akibat dari semakin lama hubungan auditor dengan klien yang menimbulkan keakraban antara keduanya. Untuk selanjutnya, kategori ini disebut sebagai argumen hubungan negatif.

Kategori pertama yaitu argumen hubungan positif, ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Mutiara (2013), ia menyatakan bahwa panjangnya masa perikatan yang dilakukan antara akuntan publik dengan klien akan mempengaruhi kualitas yang dihasilkan oleh auditor tersebut, yaitu dapat menghasilkan kualitas audit yang baik. Semakin baik masa perikatan audit maka kualitas audit yang dihasilkan pun akan baik, hasil cukup baik terlihat dalam pernyataan lamanya seorang auditor melaksanakan masa perikatan audit atas klien yang sama. Temuan ini mendukung suatu argumen bahwa semakin lama bertugas, seorang auditor akan memiliki pengetahuan dan pengalaman untuk merancang prosedur audit yang baik dan benar.

Sedangkan kategori kedua yaitu argumen hubungan negatif, ini sesuai dengan penelitian Kartika (2013), ia menyatakan bahwa terdapat hubungan yang kuat antara masa perikatan audit dengan kualitas audit yang berarah negatif, yang berarti apabila masa perikatan auditor akuntan publik meningkat maka kualitas audit akan menurun. Sehingga, dengan semakin lamanya hubungan tersebut, dapat menimbulkan kedekatan antara kedua belah pihak yang dapat mengganggu independensi dan obyektivitas seorang auditor.

Dari kedua kategori tersebut, dapat diketahui bahwa masa perikatan audit dapat membawa ke arah positif dan bisa juga ke arah negatif. Oleh karena itu, seorang auditor harus mampu menempatkan dirinya sebagai seorang auditor yang profesional. Jangan sampai masa perikatan dengan klien justru menimbulkan

keakraban dan menurunkan independensi. Sebab hal ini justru akan merugikan bagi auditor karena kepercayaan masyarakat kepada auditor akan menurun dan juga nama baiknya pun akan tercemar.

Di Indonesia sendiri, peraturan yang mengatur tentang masa perikatan audit adalah Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 359/KMK.06/2003 pasal 2 tentang Jasa Akuntan Publik. Peraturan tersebut merupakan perubahan atas Keputusan Menteri Keuangan Nomor 423/KMK.06/2002, yang mengatur bahwa pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dapat dilakukan oleh KAP paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut dan oleh seorang akuntan publik paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut. Peraturan tersebut kemudian diperbaharui dengan dikeluarkannya Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik dan dijelaskan dalam Bab II, Bagian Kedua, Pasal 3, yaitu:

1. Pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas sebagaimana dimaksudkan dalam Pasal 2 ayat (1) huruf a dilakukan oleh KAP paling lama untuk 6 (enam) tahun buku berturut-turut dan oleh seorang Akuntan Publik paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut.
2. Akuntan Publik sebagaimana dimaksudkan pada ayat (1) dapat menerima kembali penugasan audit umum untuk klien sebagaimana dimaksudkan pada ayat (1) setelah 1 (satu) tahun buku tidak menerima jasa audit umum atas laporan keuangan klien tersebut.
3. Jasa audit umum atas laporan keuangan dapat diberikan kembali kepada klien yang sama melalui KAP sebagaimana dimaksudkan pada ayat (1) setelah 1 (satu) tahun buku tidak diberikan melalui KAP tersebut.
4. Dalam hal KAP yang telah menyelenggarakan audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas melakukan perubahan komposisi Akuntan Publiknya, maka terhadap KAP tersebut tetap diberlakukan ketentuan sebagaimana dimaksudkan pada ayat (1).
5. KAP yang melakukan perubahan komposisi Akuntan Publik yang mengakibatkan jumlah Akuntan Publiknya 50% (lima puluh persen) atau lebih berasal dari KAP yang telah menyelenggarakan audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas, diberlakukan sebagai kelanjutan KAP asal Akuntan Publik yang bersangkutan dan tetap diberlakukan pembatasan penyelenggaraan audit umum atas laporan keuangan sebagaimana dimaksudkan pada ayat (1).
6. Pendirian atau perubahan nama KAP yang komposisi Akuntan Publiknya 50% (lima puluh persen) atau lebih berasal dari KAP yang telah menyelenggarakan audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas, diberlakukan sebagai kelanjutan KAP asal Akuntan Publik yang bersangkutan dan tetap diberlakukan pembatasan penyelenggaraan audit umum atas laporan keuangan sebagaimana dimaksudkan pada ayat (1).

Peraturan ini mengatur tentang pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dilakukan oleh KAP paling lama untuk 6 (enam) tahun buku berturut-turut, dan oleh seorang akuntan publik paling lama untuk 3 (tiga) tahun buku berturut-turut. Akuntan publik dan kantor akuntan boleh menerima kembali penugasan audit umum untuk klien setelah satu tahun buku tidak memberikan jasa audit umum atas laporan keuangan klien tersebut.

2.2 Ukuran KAP

Kantor Akuntan Publik (KAP) adalah suatu kantor akuntan swasta yang melaksanakan jasa-jasa pemeriksaan, perpajakan, manajemen, akuntansi, dan pembukuan (Hartadi, 2004:9). Sedangkan menurut Mulyadi (2002:61) menyatakan bahwa, KAP adalah suatu bentuk organisasi akuntan publik yang memperoleh izin sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berusaha di bidang pemberian jasa profesional dalam praktik akuntan publik.

Untuk mengetahui yang dimaksud dengan ukuran KAP Arens (2003:37) membagi bentuk kepemilikan KAP ke dalam 4 (empat) kategori, terdiri dari:

1. Kantor internasional empat besar
2. Kantor nasional
3. Kantor regional dan kantor lokal berskala besar
4. Kantor lokal berskala kecil

Adapun penjelasan dari keempat bentuk kepemilikan kantor akuntan tersebut yaitu:

1. Kantor internasional empat besar

Keempat perusahaan akuntan publik terbesar di Amerika Serikat disebut kantor akuntan publik internasional “Empat Besar”. Keempat perusahaan ini memiliki cabang di seluruh AS dan seluruh dunia. Kantor empat besar mengaudit hampir semua perusahaan besar baik di Amerika Serikat maupun dunia serta banyak perusahaan yang lebih kecil juga.

2. Kantor nasional

Tiga KAP di Amerika Serikat disebut kantor nasional karena memiliki cabang di sebagian besar kota utama. Kantor-kantor ini besar tetapi jauh lebih kecil daripada empat besar. Kantor nasional memberikan jasa yang sama seperti kantor empat besar dan bersaing secara langsung dengannya untuk mendapat klien. Setiap kantor nasional berafiliasi dengan kantor-kantor di Negara lain dan karenanya mempunyai kemampuan bertaraf internasional.

3. Kantor regional dan kantor lokal berskala besar

Terdapat kurang dari 200 KAP yang memiliki staf profesional lebih dari 50 personil. Sebagian hanya memiliki satu kantor dan terutama melayani klien-klien dalam jarak yang tidak begitu jauh. KAP yang lainnya memiliki beberapa cabang di satu Negara bagian atau wilayah dan melayani klien dalam radius yang lebih jauh. Kantor regional dan kantor lokal yang besar bersaing mendapatkan klien dengan KAP lainnya, termasuk kantor nasional dan empat besar. Banyak kantor regional dan lokal yang besar berafiliasi dengan asosiasi KAP guna berbagai sumber daya untuk hal-hal seperti informasi teknis dan pendidikan berkelanjutan.

4. Perusahaan lokal kecil

Lebih dari 95% dari semua KAP mempunyai kurang dari 25 tenaga profesional. KAP ini melakukan audit dan jasa-jasa terkait terutama untuk usaha kecil dan entitas nirlaba, meskipun beberapa memiliki satu atau dua klien dengan kepemilikan publik. Banyak kantor lokal kecil tidak melakukan audit dan terutama memberikan jasa akuntansi serta perpajakan bagi klien-kliennya.

Oleh karena KAP demikian banyak jumlahnya, maka tidaklah mungkin bagi pemakai laporan keuangan untuk menilai independensi dan kompetensi masing-masing KAP. Oleh karena itu, struktur akuntan publik akan sangat berpengaruh terhadap hal ini, walaupun tidak menjamin sepenuhnya.

Menurut Arens(2003:40) terdapat 6 (enam) struktur organisasi yang digunakan oleh KAP, meliputi:

1. Perusahaan perorangan

Hanya kantor dengan pemilik tunggal yang dapat beroperasi dalam bentuk ini. Secara tradisional, semua kantor dengan pemilik tunggal diorganisasikan sebagian perusahaan perorangan (*proprietorship*), tetapi dalam tahun-tahun terakhir ini sebagian besar sudah berubah menjadi bentuk organisasi yang memiliki kewajiban yang lebih terbatas akibat resiko tuntutan hukum.

2. Persekutuan umum (*general partnership*)

Bentuk organisasi ini sama seperti perusahaan perorangan, kecuali bahwa bentuk ini menyangkut banyak pemilik. Struktur organisasi ini juga semakin kurang populer karena bentuk kepemilikan lain yang menawarkan perlindungan hukum tertentu telah diperbolehkan menurut hukum negara bagian.

3. Korporasi umum

Keunggulan korporasi adalah bahwa para pemegang sahamnya hanya bertanggung jawab sampai sebatas investasi mereka dalam korporasi itu. Sebagian besar kantor akuntan publik tidak diorganisasikan sebagai korporasi umum karena hukum di kebanyakan negara bagian melarang bentuk ini.

4. Korporasi profesional (*professional corporation/PC*).

Korporasi ini memberikan jasa-jasa profesional dan dimiliki oleh satu atau lebih pemegang saham. Hukum PC di beberapa bagian menawarkan perlindungan kewajiban pribadi yang sama dengan perlindungan oleh korporasi umum, sedangkan perlindungan di negara-negara bagian lain sangat rendah. Perbedaan ini menyulitkan kantor akuntan publik yang memiliki klien-klien di Negara bagian yang berbeda untuk beroperasi sebagai suatu PC.

5. Perusahaan dengan kewajiban terbatas (*limited liability company/LLC*)

LLC menggabungkan atribut-atribut yang menggabungkan dari korporasi umum dan persekutuan umum. LLC biasanya memakai struktur dan dikenai pajak seperti persekutuan umum, tetapi para pemiliknya memiliki tanggung jawab pribadi yang terbatas yang mirip dengan kewajiban dalam korporasi umum. Semua negara bagian memiliki hukum LLC, dan sebagian besar juga mengizinkan kantor akuntan publik untuk beroperasi sebagai PC.

6. Persekutuan dengan kewajiban terbatas (*limited liability partnership/LLP*)

LLP dimiliki oleh satu atau lebih partner. Struktur dan pajaknya sama seperti persekutuan umum, tetapi perlindungan kewajiban pribadi dalam LLP lebih rendah ketimbang dalam korporasi umum atau LLC. Para partner dalam LLP secara pribadi ikut bertanggung jawab atas utang dan kewajiban persekutuan, tindakan mereka sendiri, dan tindakan orang-orang lain di bawah supervisi mereka.

Keenam struktur tersebut dapat digunakan oleh KAP, kecuali untuk jenis perusahaan perorangan, setiap struktur menghasilkan suatu entitas yang terpisah dari akuntan publik sebagai pribadi, dimana hal tersebut membantu auditor untuk bersikap independen.

Menurut Jusup (2001:20), bentuk usaha KAP dikenal menurut hukum di Indonesia ada dua macam yaitu:

1. KAP dalam bentuk usaha sendiri. KAP bentuk ini menggunakan nama akuntan publik yang bersangkutan.

2. KAP dalam bentuk usaha kerjasama. KAP bentuk ini menggunakan nama sebanyak-banyaknya tiga nama akuntan publik yang menjadi rekan/*partner* dalam KAP yang bersangkutan.

Hiraki organisasi yang khas dalam suatu kantor akuntan publik mencakup para rekanan atau para pemegang saham, manajer, supervisor, senior atau auditor yang memimpin audit, serta para asisten/auditor pemula. Seorang karyawan baru umumnya memulai karir sebagai seorang auditor pemula serta melewati sekitar 2 (dua) atau 3 (tiga) tahun dari masing-masing klasifikasi di atas sebelum ia mencapai status sebagai rekanan.

Untuk meningkatkan kompetensi serta untuk memberikan pelayanan yang lebih baik bagi klien, banyak KAP yang diorganisasikan sesuai lini spesialisasi industri. Para auditor dari setiap level jabatan dapat memiliki keahlian khusus untuk melaksanakan audit dalam suatu industri tertentu, seperti misalnya lembaga keuangan. Dengan mengkhususkan dalam suatu lini industri, para auditor memperoleh pemahaman yang lebih baik akan bisnis klien. Hal ini juga dapat memicu kualitas audit yang baik pula.

Kualitas audit berkaitan dengan siapa KAP yang mengauditnya. Artinya, dapat dilihat dari ukuran KAP tersebut. Menurut Valen, *et all* (2014) ukuran KAP adalah besar atau kecilnya KAP dilihat dari sumberdaya yang dimiliki oleh KAP tersebut. Ukuran KAP dapat diukur melalui jumlah rekan, jumlah auditor, jumlah klien, dan jumlah pendapatan.

Sedangkan menurut Wibowo, *et all* (2009) dalam Hamid (2013) ada empat penentu ukuran KAP, yaitu:

1. Besarnya jumlah dan ragam klien yang ditangani KAP.
2. Banyaknya ragam jasa yang ditawarkan.
3. Luasnya cakupan geografis, termasuk afiliasi internasional.
4. Banyaknya jumlah staf audit dalam suatu KAP.

Jadi, berdasarkan kriteria-kriteria diatas, suatu KAP dapat digolongkan kedalam beberapa ukuran yaitu KAP besar, sedang ataupun kecil. Ukuran KAP menunjukkan kemampuan auditor untuk bersikap independen dan melaksanakan audit secara profesional, sebab KAP *The Big 4* kurang tergantung secara ekonomi kepada klien. KAP *The Big 4* juga cenderung tidak berkompromi atas kualitas audit, sehingga dapat memberikan kualitas audit yang lebih baik daripada KAP *Non-Big 4*.

Berbagai penelitian menunjukkan ukuran KAP mempengaruhi kualitas audit. Menurut DeAngelo (1981) dalam Panjaitan (2014) menunjukkan semakin besar ukuran KAP, semakin baik kualitas audit yang akan dihasilkan. Oleh karena itu, secara tidak langsung KAP *The Big 4*, yang memiliki ukuran yang besar dianggap memiliki kualitas audit yang baik. Demikian pula dengan penelitian Sopian (2014) yang juga menemukan bahwa ukuran KAP yang lebih besar akan menghasilkan kualitas audit yang lebih baik dibanding ukuran KAP yang lebih kecil.

Ukuran KAP dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan kelompok auditor *Big 4* dan *Non-Big 4*. Berdasarkan Wikipedia (2013), empat besar ([bahasa Inggris: The Big Four](#)) adalah kelompok empat firma [jasa profesional](#) dan [akuntansi](#) internasional terbesar, yang menangani mayoritas pekerjaan [audit](#) untuk [perusahaan publik](#) maupun [perusahaan tertutup](#).

Berdasarkan Wikipedia (2014), yang termasuk ke dalam *The Big Four Auditors* adalah sebagai berikut:

1. *Pricewaterhouse Coopers*

PricewaterhouseCoopers (PwC) adalah kantor jasa profesional terbesar di dunia saat ini. Kantor ini dibentuk pada tahun 1998 dari penggabungan usaha antara *Price Waterhouse* dan *Coopers & Lybrand*. Di Indonesia, PwC berafiliasi dengan KAP Tanudiredja, Wibisana & Rekan.

2. *Deloitte Touche Tohmatsu*.

Deloitte Touche Tohmatsu (juga terkenal dengan merek *Deloitte*) adalah urutan kedua terbesar di dunia dalam bidang jasa profesional setelah *PricewaterhouseCoopers* dan merupakan anggota dari *The Big Four Auditors*, sebuah kelompok kantor akuntan internasional terbesar di dunia. *Deloitte* di Indonesia diwakili oleh Osman Bing Satrio dan Eny, juga didukung oleh PT. *Deloitte Konsultan Indonesia* (DKI) dan *Deloitte Tax Solution* (DTS). Di Indonesia *Deloitte* berafiliasi dengan KAP Osman Bing Satrio.

3. *Ernst & Young*

Ernst & Young (dikenal sebagai *EY*) adalah firma jasa profesional [multinasional](#) yang berpusat di [London](#), [Inggris](#), [Britania Raya](#). *EY* merupakan firma jasa profesional terbesar ketiga di dunia menurut pendapatan pada tahun 2012 dan merupakan salah satu dari firma audit [Empat Besar](#). Di Indonesia, *EY* berafiliasi dengan KAP [Purwanto, Suherman & Surja](#) (PSS).

4. *KPMG*

KPMG adalah salah satu perusahaan [jasa profesional](#) terbesar di dunia. *KPMG* memiliki tiga jalur layanan yaitu [audit](#), [pajak](#), dan [penasehat](#). *KPMG* adalah salah satu anggota *the Big Four auditors*. Di Indonesia, *KPMG* memiliki partner lokal yaitu [KAP Siddharta & Widjaja](#) yang dipimpin oleh [Tohana Widjaja](#).

Dari keempat KAP besar tersebut, mereka juga berafiliasi dengan KAP di dalam negeri. Hal ini merupakan suatu bentuk kerjasama antara KAP lokal dengan KAP internasional. KAP yang ada di Indonesia pun beragam, ada yang besar dan ada juga yang kecil. Dari beberapa penelitian diketahui bahwa jika sebuah perusahaan diaudit oleh KAP *The Big 4* maka akan didapatkan hasil audit yang lebih berkualitas dibandingkan

dengan diaudit oleh KAP *Non-Big 4*. Hal ini mendukung teori yang menyatakan bahwa KAP yang besar memiliki pengetahuan dan pengalaman yang lebih dibanding KAP yang kecil.

2.3 Kualitas Audit

Pemeriksaan yang dilaksanakan oleh auditor independen ditujukan terhadap pernyataan mengenai kegiatan ekonomi, yang disajikan oleh suatu organisasi dalam laporan keuangannya. Pemeriksaan ini dilakukan oleh auditor independen untuk menilai kewajaran informasi yang tercantum dalam laporan keuangan. Auditor yang melaksanakan audit atas laporan keuangan historis disebut dengan auditor independen.

Auditor harus memiliki kemampuan dalam mengumpulkan setiap informasi yang dibutuhkan dalam pengambilan keputusan audit dimana hal tersebut harus didukung dengan sikap independen. Tidak dapat dipungkiri bahwa sikap independen merupakan hal yang melekat pada diri auditor, sehingga independen seperti telah menjadi syarat mutlak yang harus dimiliki. Hal ini berarti kualitas audit didukung oleh sampai sejauh mana auditor mampu bertahan dari tekanan klien disertai dengan perilaku etis yang dimiliki.

Di dalam peraturan keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal nomor: kep-20/pm/2002 tentang independensi akuntan yang memberikan jasa audit di pasar modal, dijelaskan bahwa:

Dalam memberikan jasa profesional, khususnya dalam memberikan opini atau penilaian, akuntan wajib senantiasa mempertahankan sikap independen. Akuntan tidak independen apabila selama periode audit dan orang dalam KAP:

- a. Mempunyai kepentingan keuangan langsung atau tidak langsung yang material pada klien, seperti:
 - 1) Investasi pada klien.
 - 2) Kepentingan keuangan lain pada klien yang dapat menimbulkan benturan kepentingan.
- b. Mempunyai hubungan pekerjaan dengan klien, seperti:
 - 1) Merangkap sebagai karyawan kunci pada klien.
 - 2) Memiliki anggota keluarga dekat yang bekerja pada klien sebagai karyawan kunci dalam bidang akuntansi dan keuangan.
 - 3) Mempunyai mantan rekan atau karyawan profesional dari KAP yang bekerja pada klien sebagai karyawan kunci dalam bidang akuntansi dan keuangan, kecuali setelah lebih dari 1 (satu) tahun tidak bekerja lagi pada KAP yang bersangkutan.
 - 4) Mempunyai rekan atau karyawan profesional dari KAP yang sebelumnya pernah bekerja pada klien sebagai karyawan kunci dalam bidang akuntansi dan keuangan, kecuali yang bersangkutan tidak ikut melaksanakan audit terhadap klien tersebut dalam periode audit.
- c. Mempunyai hubungan usaha secara langsung atau tidak langsung yang material dengan klien, atau dengan karyawan kunci yang bekerja pada klien, atau dengan pemegang saham utama klien. Hubungan usaha dalam butir ini tidak termasuk hubungan usaha dalam hal Akuntan, KAP, atau orang dalam KAP memberikan jasa audit atau non audit kepada klien, atau merupakan konsumen dari produk barang atau jasa klien dalam rangka menunjang kegiatan rutin.
- d. Memberikan jasa-jasa non audit kepada klien seperti:
 - 1) Pembukuan atau jasa lain yang berhubungan dengan catatan akuntansi klien.
 - 2) Laporan keuangan.
 - 3) Desain sistem informasi keuangan dan implementasi.
 - 4) Penilaian atau opini kewajaran (*fairness opinion*).
 - 5) Aktuaria.
 - 6) Audit internal.
 - 7) Konsultasi manajemen.
 - 8) Konsultasi sumber daya manusia.
 - 9) Konsultasi perpajakan.
 - 10) Penasihat investasi dan keuangan.
 - 11) Jasa-jasa lain yang dapat menimbulkan benturan kepentingan.
- e. Memberikan jasa atau produk kepada klien dengan dasar *fee* kontinjen atau komisi, atau menerima *fee* kontinjen atau komisi dari klien.

Tujuan dasar proses audit adalah untuk mempertinggi kualitas proses pelaporan keuangan melalui penyediaan audit dengan perbaikan kualitas. Dengan kata lain, agar kualitas proses pelaporan keuangan meningkat, kualitas audit harus ditingkatkan. Istilah kualitas audit dapat memiliki makna yang berbeda tergantung dari sudut pandang penerima atau pemberi jasa audit. Entitas pemilik maupun pihak pengguna laporan keuangan berpendapat bahwa kualitas audit terjadi jika auditor dapat memberikan jaminan bahwa tidak ada salah saji material atau kecurangan (*fraud*) dalam laporan keuangan auditan. Sedangkan para auditor memandang kualitas audit terjadi apabila mereka bekerja sesuai standar profesional yang ada, dapat menilai resiko bisnis audit dengan tujuan untuk meminimalisasi resiko litigasi dan menghindari kajatuhan reputasi auditor.

Kualitas audit adalah kemampuan dari seorang auditor dalam melaksanakan tugasnya dalam menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu kesalahan pada laporan keuangan dan melaporkannya kepada pengguna laporan keuangan.

Probabilitas auditor untuk melaporkan penyelewengan yang terjadi dalam sistem akuntansi klien tergantung pada independensi auditor. Seorang auditor dituntut untuk dapat menghasilkan kualitas pekerjaan yang tinggi, karena auditor mempunyai tanggung jawab yang besar terhadap pihak-pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan suatu perusahaan termasuk masyarakat. Tidak hanya bergantung pada klien saja, auditor merupakan pihak yang mempunyai kualifikasi untuk memeriksa dan menguji apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Bagi suatu KAP, pengendalian kualitas terdiri dari metode-metode yang digunakan untuk memastikan bahwa KAP telah memenuhi tanggung jawab profesionalnya kepada klien maupun pihak lain.

Arens (2003:51), mengungkapkan bahwa terdapat 5 (lima) elemen pengendalian kualitas yakni:

1. Independensi, integritas dan objektivitas
Semua personalia yang terlibat dalam penugasan harus mempertahankan independensi baik secara fakta maupun secara penampilan, melaksanakan seluruh tanggung jawab profesionalnya dengan integritas, serta mempertahankan objektivitas dalam melaksanakan tanggungjawab profesional mereka.
2. Manajemen sumber daya manusia
Dalam kantor akuntan publik, kebijakan dan prosedur harus disusun supaya dapat memberikan tingkat keandalan tertentu bahwa:
 - a. Semua karyawan harus memiliki kualifikasi sehingga mampu melaksanakan tugasnya secara kompeten.
 - b. Pekerjaan kepada mereka yang telah mendapatkan pelatihan teknis yang cukup serta memiliki kecakapan.
 - c. Semua karyawan harus berpartisipasi dalam pelaksanaan pendidikan profesi berkelanjutan serta aktivitas pengembangan profesi sehingga membuat mereka mampu melaksanakan tanggung jawab yang dibebankan kepada mereka.
 - d. Karyawan yang dipilih untuk dipromosikan adalah mereka yang memiliki kualifikasi yang diperlukan supaya menjadi bertanggung jawab dalam penugasan berikutnya.
3. Penerimaan dan kelanjutan klien dan penugasannya
Kebijakan dan prosedur harus ditetapkan untuk memutuskan apakah akan menerima klien baru atau meneruskan kerjasama dengan klien yang telah ada. Kebijakan dan prosedur ini harus mampu meminimalkan resiko yang berkaitan dengan klien yang memiliki tingkat integritas manajemen yang rendah.
4. Kinerja penugasan dan konsultasi
Kebijakan dan prosedur harus memastikan bahwa pekerjaan yang dilaksanakan oleh personel penugasan memenuhi standar profesi yang berlaku, persyaratan peraturan, dan standar mutu kantor akuntan publik sendiri.
5. Pemantauan prosedur
Harus ada kebijakan dan prosedur untuk memastikan bahwa keempat unsur pengendalian mutu lainnya diterapkan secara efektif.

Seluruh auditor dalam suatu KAP harus memperhatikan kelima elemen pengendalian kualitas tersebut, agar mereka mampu memberikan audit yang berkualitas kepada klien-kliennya. Sistem pengendalian kualitas sendiri memiliki keterbatasan yang dapat berpengaruh terhadap efektivitas. Perbedaan kinerja antara staf dan pemahaman persyaratan profesional, dapat mempengaruhi tingkat kepatuhan terhadap kebijakan dan prosedur pengendalian kualitas KAP sendiri.

Diantara sasaran utama yang ingin dicapai dari kualitas audit adalah meningkatkan kualitas dari tugas pelaporan keuangan manajemen. Meningkatkan kualitas dari pelaporan keuangan menambah nilai bagi laporan-laporan yang dijadikan alat bagi investor untuk memperkirakan nilai dari perdagangan saham. Peningkatan kualitas adalah sebuah fungsi tidak hanya deteksi auditor atas salah saji material, tetapi juga perilaku auditor terhadap deteksi ini (Sinaga: 2012). Maka dari itu, jika auditor memperbaiki salah saji material yang ditemukan, kualitas audit yang lebih tinggi dihasilkan, sementara itu kegagalan untuk memperbaiki salah saji material dan belum mampu mengeluarkan laporan audit yang bersih, menghalangi peningkatan kualitas audit.

Ketika auditor menemukan salah saji material, maka hal ini dapat mempengaruhi laporan audit yang akan diberikan. Pendapat audit merupakan bagian yang tak terpisahkan dari laporan audit.

2.4 Kerangka Pemikiran

Setiap Akuntan Publik harus memiliki sikap independen dalam menjalankan tugas audit. Dalam kenyataan sikap independen seseorang akan terganggu apabila telah memiliki hubungan yang lama dengan

klien. Lamanya hubungan antara Akuntan Publik dengan klien dapat menimbulkan sikap emosional serta loyalitas tersendiri terhadap klien yang berakibat menghilangkan sikap independen.

Menurut Kartika (2013) masa perikatan audit adalah jangka waktu seorang auditor secara berturut-turut dalam melaksanakan tugasnya mengaudit laporan keuangan kliennya. Hubungan auditor dengan klien seharusnya mampu mengakomodasi kualitas audit yang optimal. Menurut Kartika (2013) kualitas audit adalah kemampuan dari seorang auditor dalam melaksanakan tugasnya dalam mengaudit dan melaporkan laporan keuangan dengan sebaik mungkin dan bertanggung jawab pada kepercayaan masyarakat.

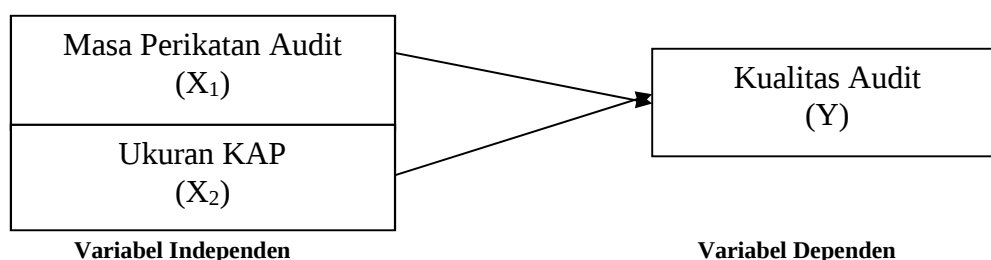
Lama masa perikatan audit memiliki pro dan kontra terhadap kualitas audit yang makin tinggi. Setelah beberapa penelitian, diketahui bahwa jika terlalu pendek waktunya, pengetahuan spesifik tentang klien masih sedikit sehingga kualitas audit rendah. Semakin lama perikatan auditor dengan klien dipandang sebagai peningkatan pengetahuan spesifik tentang klien dan dengan demikian, auditor lebih memahami seluk beluk perusahaan klien sehingga kualitas auditnya meningkat. Akan tetapi, jika terlampaui lama hubungan auditor dengan klien, dapat dipandang sebagai pemicu turunnya independensi dan obyektivitas akibat keakraban antara kedua pihak.

Ukuran KAP juga dapat mempengaruhi kualitas hasil audit. KAP *The Big 4* dianggap cenderung memberikan kualitas audit yang lebih baik dari KAP yang berukuran *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.

Selain itu, auditor di KAP besar dapat membangun pengalaman belajar lebih cepat dibanding non-KAP besar. Lebih lanjut, auditor KAP besar lebih cakap pada awal perikatan audit karena kecepatan dan keahlian mereka yang lebih besar dalam memperoleh pengetahuan yang diwajibkan serta mendapatkan kenalan yang diperlukan.

Berdasarkan uraian tersebut, penulis dapat merumuskan kerangka pemikiran sebagai berikut:

Gambar 2.1
Kerangka Pemikiran



2.5 Hipotesa

- H₁ : Masa perikatan audit berpengaruh terhadap kualitas audit pada perusahaan *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2011-2013.
- H₂ : Ukuran KAP berpengaruh terhadap kualitas audit pada perusahaan *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2011-2013.

III. METODE PENELITIAN

3.1 Rancangan Penelitian

Jenis penelitian ini adalah penelitian desain kausal komparatif (*causal comparative research*), yaitu merupakan tipe penelitian dengan karakteristik masalah berupa hubungan sebab akibat antara dua variabel atau lebih. Peneliti melakukan pengamatan terhadap konsekuensi-konsekuensi yang timbul dan menelusuri kembali fakta yang secara masuk akal sebagai faktor-faktor penyebabnya. Penelitian ini termasuk penelitian kuantitatif, penelitian kuantitatif adalah penelitian yang banyak menggunakan angka mulai dari pengumpulan data, penafsiran terhadap data, serta penampilan dari hasil penelitian. Pada penelitian ini terdapat tiga variabel yaitu dua variabel independen (masa perikatan audit dan ukuran KAP) serta satu variabel dependen (kualitas audit).

3.2 Waktu dan Tempat Penelitian

Waktu penelitian ini adalah selama 3 (tiga) tahun yaitu dari tahun 2011-2013. Penelitian ini dilakukan pada perusahaan *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia, dengan memperoleh data

berupa laporan audit yang dibutuhkan. Data yang digunakan diperoleh pada situs resmi <http://www.idx.co.id/>. Dimana pada perusahaan tersebut diperoleh data-data yang akan digunakan dalam penelitian ini.

3.3 Populasi dan Sampel

Populasi adalah wilayah generalisasi yang terdiri atas: obyek/subyek yang mempunyai kuantitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulannya (Sugiyono, 2013:115). Populasi yang akan digunakan dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2011-2013.

Sampel adalah bagian dari jumlah dan karakteristik yang dimiliki oleh populasi. Pengambilan sampel dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan *purposive sampling method*, yaitu teknik penentuan sampel dengan pertimbangan tertentu (Sugiyono, 2013:122).

Adapun kriteria pemilihan sampel pada penelitian ini adalah sebagai berikut:

- 1) Perusahaan *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2011-2013.
- 2) Perusahaan tersebut telah menerbitkan laporan keuangan lengkap selama periode 2011-2013.
- 3) Terdapat data lengkap mengenai KAP yang mengaudit laporan keuangan perusahaan.
- 4) Terdapat laporan auditor independen atas laporan keuangan perusahaan.

Perusahaan *property* dan *real estate* yang terdapat di Bursa Efek Indonesia sebanyak 46 perusahaan. Sedangkan yang memenuhi kriteria sampel sebanyak 34 perusahaan.

3.4 Prosedur Pengumpulan Data

Teknik yang digunakan untuk mengumpulkan data dalam penelitian ini adalah dokumentasi, yaitu dengan cara mengumpulkan, mencatat, dan mengkaji data sekunder yang berupa laporan keuangan audit dari perusahaan *property* dan *real estate* yang terdaftar dan dipublikasikan oleh Bursa Efek Indonesia melalui *Indonesian Capital Market Directory* (ICMD). Data sekunder yaitu sumber data penelitian yang diperoleh secara tidak langsung melalui media perantara, baik yang dipublikasikan maupun yang tidak dipublikasikan.

3.5 Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

1. Masa Perikatan Audit (X_1)

Variabel independen dalam penelitian ini adalah masa perikatan audit. Masa perikatan audit adalah masa perikatan (keterlibatan) antara auditor dan klien terkait jasa audit yang disepakati atau dapat juga diartikan sebagai jangka waktu hubungan auditor dan klien. Variabel masa perikatan audit dalam penelitian ini menggunakan skala interval sesuai dengan lama hubungan auditor dengan perusahaan.

Variabel masa perikatan audit diukur dengan menghitung jumlah tahun auditor mengaudit laporan keuangan sebuah perusahaan secara berurutan. Apakah selama rentang waktu 3 tahun, yaitu tahun 2011-2013, auditor tetap mengaudit di perusahaan yang sama atau tidak. Artinya, masa perikatan audit ditentukan dengan melihat laporan keuangan audit klien selama tiga tahun berturut-turut, yaitu tahun 2013 kemudian ditelusur sampai tahun 2011, sampai dimana klien berpindah ke auditor lain. Tahun pertama perikatan dimulai dengan angka 1 dan ditambah dengan satu untuk tahun-tahun berikutnya. Informasi ini dapat dilihat pada laporan auditor independen selama beberapa tahun untuk memastikan lamanya auditor mengaudit perusahaan tersebut.

2. Ukuran KAP (X_2)

Ukuran KAP dalam penelitian ini merupakan besar kecilnya KAP yang dibedakan dalam dua kelompok, yaitu KAP yang berafiliasi dengan *Big 4* dan KAP yang tidak berafiliasi dengan *Big 4*. Variabel ukuran KAP diukur dengan menggunakan variabel *dummy*. Jika perusahaan diaudit oleh KAP *Big 4* maka akan diberikan nilai 1. Sedangkan jika perusahaan diaudit oleh KAP non *Big 4* maka diberikan nilai 0.

3. Kualitas Audit (Y)

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah kualitas audit. Kualitas audit merupakan probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya.

Untuk mengukur kualitas audit digunakan variabel *dummy*. Dalam penelitian ini, variabel kualitas audit dilihat dari opini yang dikeluarkan oleh auditor terhadap laporan keuangan perusahaan. Pengukuran ini diadopsi dari Novianti, *et al* (2012) dalam Sari, *et al* (2014) yaitu jika perusahaan memperoleh *Unqualified Opinion* (pendapat wajar tanpa pengecualian) diberi tanda 0, selain kategori *Unqualified Opinion* diberi tanda 1.

3.6 Teknik Analisis Data

Tujuan dari analisis data adalah mendapatkan informasi relevan yang terkandung di dalam data tersebut dan menggunakan hasilnya untuk memecahkan suatu masalah. Data yang dikumpulkan dalam penelitian ini diolah dan kemudian dianalisis dengan alat statistik sebagai berikut:

Statistik deskriptif digunakan untuk memberikan deskripsi suatu data yang dilihat dari rata-rata (*mean*), standar deviasi (*standard deviation*), dan maksimum- minimum. *Mean* digunakan untuk memperkirakan besar rata-rata populasi yang diperkirakan dari sampel. Standar deviasi digunakan untuk menilai dispersi rata-rata dari sampel. Maksimum-minimum digunakan untuk melihat nilai minimum dan maksimum dari populasi.

Uji Multikolinieritas bertujuan untuk menguji apakah di dalam model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (*independen*). Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variabel *independen*. Jika variabel *independen* saling berkorelasi, maka variabel-variabel ini tidak ortogonal. Variabel ortogonal adalah variabel *independen* yang nilai korelasi antar sesama variabel *independen* sama dengan nol (Ghozali, 2011:105).

Pengujian terhadap hipotesis dalam penelitian ini dilakukan menggunakan regresi logistik (*logistic regression*). Karenamenurut Ghozali (2011:333) metode ini cocok digunakan untuk penelitian yang variabel dependennya bersifat kategorikal (*nominal* atau *non metrik*).

Logistic regression digunakan untuk menguji apakah variabel-variabel masa perikatan audit dan ukuran KAP berpengaruh terhadap kualitas audit. Metode ini juga digunakan penelitian sebelumnya oleh Febriyanti, *et all* (2014), Permana (2012) dan Valen, *et all* (2014).

Dalam penelitian ini tidak menggunakan uji normalitas data karena *logistic regression* tidak memerlukan asumsi normalitas pada variabel bebasnya. Asumsi *multivariate normal* disini tidak dapat dipenuhi karena variabel bebasnya merupakan campuran antara kontinyu (*metric*) dan kategorikal (*non metric*) (Ghozali, 2011:333). Selanjutnya *logistic regression* tidak memiliki asumsi normalitas atas variabel bebas yang digunakan dalam model. Artinya variabel penjelas tidak harus memiliki distribusi normal, linier maupun memiliki varian yang sama dalam setiap grup. Selain itu, *logistic regression* juga mengabaikan heterokedastisitas, artinya disini variabel dependen tidak memerlukan heterokedastisitas untuk variabel independennya.

Model regresi logistik yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

$$\text{Ln}(\text{AQ}/1-\text{AQ}) = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \epsilon$$

Keterangan:

$\text{Ln}(\text{AQ}/1-\text{AQ})$: Dummy variabel kualitas audit (kategori 0 untuk perusahaan yang memperoleh *Unqualified Opinion* dan kategori 1 untuk perusahaan yang memperoleh selain *Unqualified Opinion*).

α : Konstanta

β : Koefisien regresi

X_1 : Masa perikatan audit

X_2 : Ukuran KAP

ϵ : Variabel gangguan

Adapun pengujian dengan *logistic regression* perlu memperhatikan hal-hal sebagai berikut:

a. Menilai Kelayakan Model Regresi

Analisis pertama yang dilakukan adalah menilai kelayakan model regresi logistik yang akan digunakan. Pengujian kelayakan model regresi logistik dilakukan dengan menggunakan *Goodness of Fit Test* yang diukur dengan nilai *Chi-Square* pada bagian bawah uji *Hosmer and Lemeshow*.

Perhatikan output dari *Hosmer and Lemeshow Test*. Model regresi dinyatakan fit dengan data jika *p-value (probabilitas value)* $> \alpha$, sebaliknya jika *p-value (probabilitas value)* $< \alpha$, maka model regresi dinyatakan tidak fit dengan data.

b. Menilai Keseluruhan Model

Langkah selanjutnya adalah menguji keseluruhan model regresi (*overall model fit*). Pengujian dilakukan dengan membandingkan nilai antara -2Log Likelihood (-2LL) pada awal (*Block Number* = 0) dengan nilai -2Log Likelihood (-2LL) pada awal (*Block Number* = 1). Adanya pengurangan nilai antara -2LL awal dengan nilai -2LL pada langkah berikutnya menunjukkan bahwa model yang dihipotesiskan fit dengan data.

c. Menguji Koefisien Regresi

Dalam pengujian koefisien regresi perlu memperhatikan beberapa hal berikut:

1. Tingkat signifikansi (α) yang digunakan sebesar 5 persen.
2. Kriteria penerimaan dan penolakan hipotesis didasarkan pada signifikansi *p-value (probabilitas value)*:
 - a) H_1 dan H_2 diterima jika *p-value* $< \alpha$
 - b) H_1 dan H_2 ditolak jika *p-value* $> \alpha$

d. Koefisien Determinasi (*Nagelkerke's R Square*)

Cox and Snell's R Square merupakan ukuran yang mencoba meniru ukuran R^2 pada *multiple regression* yang didasarkan pada teknik estimasi *likelihood* dengan nilai maksimum kurang dari 1 (satu) sehingga sulit

diinterpretasikan. *Nagelkerke's R square* merupakan modifikasi dari koefisien *Cox dan Snell* untuk memastikan bahwa nilainya bervariasi dari 0 (nol) sampai 1 (satu). Hal ini dilakukan dengan cara membagi nilai *Cox dan Snell's R2* dengan nilai maksimumnya. Nilai *Nagelkerke's R2* dapat diinterpretasikan seperti nilai *R2* pada *multiple regression*.

Nilai yang kecil berarti kemampuan variabel-variabel independen dalam menjelaskan variasi variabel dependen amat terbatas. Nilai yang mendekati satu berarti variabel-variabel independen memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variasi variabel dependen.

IV. HASIL PENELITIAN

4.1 Hasil Penelitian

1. Uji Hipotesis

Pengujian hipotesis menggunakan model *logistic regression* dengan metode enter pada tingkat signifikansi (α) 5%. *Logistic regression* digunakan untuk menguji pengaruh masa perikatan audit dan ukuran KAP terhadap kualitas audit.

a. Menilai Kelayakan Model Regresi

Langkah pertama yang dilakukan adalah menilai kelayakan model regresi. Dari tampilan tabel *Hosmer and Lemeshow Goodness of Fit* pada tabel 4.4 ditunjukkan bahwa besarnya nilai statistik *Hosmer and Lemeshow Goodness of Fit* sebesar 0.000 dengan probabilitas signifikansi 1.000 dimana $1.000 > 0.05$. Hal ini menunjukkan bahwa model regresi yang dipergunakan dalam penelitian ini layak dipakai untuk analisis selanjutnya, karena tidak ada perbedaan yang nyata antara klasifikasi yang diprediksi dengan klasifikasi yang diamati.

Tabel 4.1
Goodness of Fit

Hosmer and Lemeshow Test

Step	Chi-square	Df	Sig.
1	.000	3	1.000

(Sumber: Output SPSS 17.0)

b. Menilai Keseluruhan Model

Langkah selanjutnya menilai kelayakan model (*Overall Model Fit*). Pada tabel 4.5 ditunjukkan uji kelayakan dengan memperhatikan angka pada awal *-2 Log Likelihood (LL) block Number = 0*, sebesar 11.240 dan angka pada *-2 Log Likelihood (LL) block Number = 1*, sebesar 9.763. Hal ini menunjukkan bahwa terjadinya penurunan sebesar $11.240 - 9.763 = 1.477$ setelah dimasukkan kedua variabel independen. Hal tersebut menunjukkan bahwa model yang dihipotesiskan fit dengan data.

Tabel 4.2
Overall Model Fit

Literation	-2 Log Likelihood
Step 0	11.240
Step 1	9.763

(Sumber: Output SPSS 17.0)

c. Menguji Koefisien Regresi

Tahap selanjutnya adalah uji koefisien regresi dimana hasilnya dapat dilihat pada tabel 4.6 Tabel tersebut menunjukkan hasil pengujian dengan *logistic regression* pada tingkat signifikansi 5%. Dari pengujian persamaan *logistic regression* tersebut maka diperoleh model *logistic regression* sebagai berikut:

$$\ln(AQ/1-AQ) = 12.704 - 16.575X_1 - 16.862X_2 + \epsilon$$

Makna dari persamaan tersebut dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Nilai 12.704 adalah konstan, yang artinya apabila variabel X_1 dan X_2 sama dengan 0 atau tidak ada, maka dalam kualitas audit mengalami peningkatan sebesar 12.704.
2. Nilai -16.575 merupakan koefisien variabel X_1 yang artinya apabila variabel X_1 naik sebesar satu satuan, maka kualitas audit akan mengalami penurunan sebesar 16.575. Dengan asumsi variabel X_2 konstan.
3. Nilai -16.862 merupakan koefisien variabel X_2 yang artinya apabila variabel X_2 naik sebesar satu satuan, maka kualitas audit akan mengalami penurunan sebesar 16.862. Dengan asumsi variabel X_1 konstan.

Tabel 4.3
Tabel Uji Koefisien Regresi
Variables in the Equation

		B	S.E.	Wald	Df	Sig.	Exp(B)	95% C.I. for EXP(B)	
								Lower	Upper
Step 1 ^a	MasaPerikatanAudit	-16.575	5869.697	.000	1	.998	.000	.000	.
	UkuranKAP	-16.862	7490.952	.000	1	.998	.000	.000	.
	Constant	12.704	5869.697	.000	1	.998	328981.611		

a. Variable(s) entered on step 1: MasaPerikatanAudit, UkuranKAP.

(Sumber: Output SPSS 17.0)

H₁ : Masa perikatan audit berpengaruh terhadap kualitas audit pada perusahaan *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.

Variabel masa perikatan audit menunjukkan nilai koefisiensi regresi sebesar -16.575 dengan probabilitas variabel sebesar 0.998 di atas signifikansi 0.05 (5 %). Hal ini mengandung arti bahwa H₁ ditolak, dengan demikian tidak terbukti bahwa masa perikatan audit berpengaruh terhadap kualitas audit.

H₂ : Ukuran KAP berpengaruh terhadap kualitas audit pada perusahaan *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.

Variabel ukuran KAP menunjukkan nilai koefisiensi regresi sebesar -16.862 dengan probabilitas variabel sebesar 0.998 di atas signifikansi 0.05 (5 %). Hal ini mengandung arti bahwa H₂ ditolak, dengan demikian tidak terbukti bahwa ukuran KAP berpengaruh terhadap kualitas audit.

4.2 Pembahasan

1. Masa perikatan audit berpengaruh terhadap kualitas audit pada perusahaan *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.

Hasil penelitian menggunakan regresi logistik memperoleh hasil bahwa variabel masa perikatan audit tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Hal ini dapat dilihat dari tingkat signifikansi masa perikatan audit pada uji koefisien regresi dimana nilai signifikansi masa perikatan audit adalah 0.998 dan nilai koefisien regresi senilai -16.575 pada taraf signifikansi 5%, berarti nilai $0.998 > 0.05$.

Dengan demikian penelitian ini menolak hipotesis pertama (H₁) yang menyatakan bahwa masa perikatan audit berpengaruh terhadap kualitas audit. Hasil ini menunjukkan bahwa panjang atau pendeknya jangka waktu hubungan seorang auditor dalam melaksanakan tugasnya mengaudit laporan keuangan kliennya, belum tentu dapat menghasilkan audit yang berkualitas.

Akan tetapi, penelitian ini menghasilkan sebuah kesimpulan baru bahwasanya ternyata masa perikatan audit bukanlah salah satu faktor yang mempengaruhi kualitas audit, jadi bukan lama atau pendeknya masa perikatan audit yang mempengaruhi kualitas audit, akan tetapi mungkin lebih kepada proses dalam melakukan audit itu sendiri dan tahapan-tahapan yang dilakukan dengan benar dan tepat, sesuai dengan standar profesional akuntan publik yang berlaku.

Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh Febriyanti, *et all* (2014), Permana (2012), dan Valen, *et all* (2014) yang menyatakan bahwa masa perikatan audit tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

2. Ukuran KAP berpengaruh terhadap kualitas audit pada perusahaan *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.

Hasil pengujian regresi logistik menunjukkan bahwa variabel ukuran KAP tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Hal ini dapat terlihat dari uji hipotesis dimana nilai signifikansi ukuran KAP sebesar 0.998 dan nilai koefisien regresi senilai -16.862. Tingkat signifikansi yang digunakan adalah pada level kesalahan 5%, berarti nilai $0.998 > 0.05$.

Dengan demikian penelitian ini menolak hipotesis kedua (H₂) yang menyatakan bahwa ukuran KAP berpengaruh terhadap kualitas audit. Hasil ini menunjukkan bahwa semakin luas ukuran KAP, semakin besarnya jumlah dan ragam klien yang ditangani KAP, banyaknya ragam jasa yang ditawarkan, luasnya cakupan geografis termasuk afiliasi internasional, serta banyaknya jumlah staf audit dalam suatu KAP belum tentu dapat menghasilkan audit yang berkualitas.

Penelitian ini menghasilkan sebuah kesimpulan baru, bahwa ukuran KAP yang melakukan audit terhadap suatu perusahaan bukanlah hal yang mempengaruhi kualitas audit. Akan tetapi bisa jadi lebih fokus

kepada kualitas KAP dalam memproses audit perusahaan, ataupun dapat dilihat dari keahlian dari seorang auditor itu sendiri.

Hasil ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Febriyanti, *et all* (2014), Utami, *et all* (2014) dan Valen, *et all* (2014) yang menyatakan bahwa ukuran KAP tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

V. KESIMPULAN DAN SARAN

1. Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk menemukan bukti empiris tentang pengaruh masa perikatan audit dan ukuran KAP terhadap kualitas audit pada perusahaan *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Dari hasil penelitian data dan pembahasan yang dilakukan, maka dapat diperoleh kesimpulan sebagai berikut:

1. Penelitian ini menggunakan sampel sebanyak 34 perusahaan pada tiga periode tahun 2011-2013, sehingga didapatkan jumlah sampel (n) sebanyak $34 \times 3 = 102$ sampel.
2. Hasil penelitian dengan regresi logistik menunjukkan bukti empiris bahwa masa perikatan audit tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Hasil ini menunjukkan bahwa panjang atau pendeknya jangka waktu hubungan seorang auditor dalam melaksanakan tugasnya mengaudit laporan keuangan kliennya, belum tentu dapat menghasilkan audit yang berkualitas.
3. Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa ukuran KAP tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Hasil ini menunjukkan bahwa semakin luas ukuran KAP, semakin besarnya jumlah dan ragam klien yang ditangani KAP, banyaknya ragam jasa yang ditawarkan, luasnya cakupan geografis termasuk afiliasi internasional, serta banyaknya jumlah staf audit dalam suatu KAP belum tentu dapat menghasilkan audit yang berkualitas.
4. Variabilitas variabel kualitas audit yang dapat dijelaskan oleh variabel masa perikatan audit dan ukuran KAP adalah sebesar 13.8 %, sedangkan sisanya 86.2 % dijelaskan oleh variabel lain di luar model regresi dalam penelitian.

2. Saran

Saran untuk penelitian mendatang adalah:

1. Memperluas penelitian dengan menambah sampel penelitian dari seluruh perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia dan periode pengamatan yang lebih panjang sehingga hasil yang diperoleh akan lebih dapat digeneralisasi dan akan menggambarkan kondisi sesungguhnya selama jangka panjang.
2. Menambah variabel-variabel yang lain yang diduga mempengaruhi kualitas audit seperti tenur KAP, rotasi KAP, ukuran perusahaan klien, spesialisasi auditor, integritas, etika dan fee audit.
3. Penelitian selanjutnya dapat mempertimbangkan menggunakan proksi pengukuran variabel kualitas audit yang berbeda dari yang digunakan peneliti, seperti menggunakan auditor spesialis industri, *earning surprise benchmark*, atau dapat mempertimbangkan menggunakan kuesioner.
4. Penelitian selanjutnya disarankan menggunakan alat uji statistik yang lain sehingga diharapkan dapat menghasilkan hasil penelitian yang lebih akurat.

DAFTAR PUSTAKA

- Agoes, Sukrisno. 2004. *Auditing (Pemeriksaan Akuntan) Oleh Kantor Akuntan Publik*. Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Agustini, Rahayu, Endang Sri. 2014. *Pengaruh Integritas dan Masa Perikatan Auditor Terhadap Kualitas Audit*. Jurnal Universitas Komputer Indonesia, Bandung.
- Arens, Alfin A., *et all*. 2003. *Auditing dan Pelayanan Verifikasi: Pendekatan Terpadu*. Jakarta: PT. INDEKS.
- Febriyanti, Dewi, Ni Made dan I Made Mertha. 2014. *Pengaruh Masa Perikatan Audit, Rotasi KAP, Ukuran Perusahaan Klien dan Ukuran KAP Pada Kualitas Audit*. Jurnal Universitas Udayana (Unud), Bali.
- Ghozali, Imam. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 19*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hamid, Abdul. 2013. *Pengaruh Tenur KAP dan Ukuran KAP Terhadap Kualitas Audit*. Jurnal Universitas Negeri Padang.
- Hardiningsih, Pancawatidan Rachmawati Meita Oktaviani. 2012. *Pengaruh Due Professional Care, Etikadan Tenur Terhadap Kualitas Audit*. Jurnal Unisbank Semarang.
- Yusriwanti, *Pengaruh Masa Perikatan Audit Dan Ukuran Kap Terhadap Kualitas Audit Pada Perusahaan Property Dan Real Estate Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia*

- Hartadi, Bambang. 2004. *Auditing Suatu Pendekatan Komprehensif Per Pos dan Per Siklus*. Yogyakarta: BPFE.
- Hery. 2013. *Setiap Auditor Harus Baca Buku Ini*. Jakarta: PT. Gramedia Widiasarana.
- Indriantoro, Nur dan Bambang Supomo. 2002. *Metode Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen*. Yogyakarta: BPFE.
- Jusup, Al. Haryono. 2001. *Auditing (Pengauditan)*. Yogyakarta: Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN.
- Kartika, Eka. 2013. *Pengaruh Fee Audit dan Masa Perikatan Auditor Terhadap Kualitas Audit*. Jurnal Universitas Komputer Indonesia, Bandung.
- Mulyadi. 2002. *Auditing*. Jakarta: Salemba Empat.
- Mutiara, Gita Kania. 2013. *Pengaruh Masa Perikatan Audit (Tenure) dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit*. Jurnal Universitas Komputer Indonesia, Bandung.
- Novriana, Hasni, et al. 2014. *Pedoman dan Panduan Penulisan. Skripsi*. Tembilahan: Alaf Riau.
- Panjaitan, Clinton Marshal. 2014. *Pengaruh Tenure, Ukuran KAP dan Spesialisasi Auditor Terhadap Kualitas Audit*. Skripsi Universitas Diponegoro, Semarang.
- Permana, Klaudia Xary. 2012. *Pengaruh Masa Perikatan Audit dan Ukuran KAP Terhadap Kualitas Audit*. Skripsi Universitas Diponegoro, Semarang.
- Sari, Maya, et al. 2014. *Pengaruh Tenur Kantor Akuntan Publik, Tenur Partner Audit, Auditor Spesialisasi Industri Terhadap Kualitas Audit*. Jurnal Universitas Bung Hatta, Padang.
- Sinaga, Daud M.T. 2012. *Analisis Pengaruh Audit Tenure, Ukuran KAP dan Ukuran Perusahaan Klien Terhadap Kualitas Audit*. Skripsi Universitas Diponegoro, Semarang.
- Sopian, Dani. 2014. *Pengaruh Ukuran Kantor Akuntan Publik dan Masa Perikatan Audit Terhadap Kualitas Audit Serta Implikasinya Terhadap Kualitas Laba*. Jurnal Sains Manajemen dan Akuntansi.
- Sugiyono. 2013. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: Alfabeta.
- Utami, Riska dan Betri Sirajuddin. 2014. *Pengaruh Ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP), Masa Perikatan dan Tekanan Waktu Terhadap Kualitas Audit*. Jurnal STIE MDP, Palembang.
- Valen, Eki, et al. 2014. *Pengaruh Masa Perikatan Audit dan Ukuran KAP Terhadap Kualitas Audit*. Jurnal Universitas Bung Hatta, Padang.
- BAPEPAM. Peraturan Keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal nomor: kep-20/pm/2002. <http://www.bapepam.go.id>. Diakses tgl 29 Nopember 2014.
- Hukum Online. 2007. *Akuntan Publik Petrus Mitra Winata Dibekukan*. <http://www.hukumonline.com>. Diakses tgl 24 Nopember 2014.
- Menteri Keuangan. 2008. *Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik pasal 3*. Jakarta.
- Wikipedia. 2013. *Empat Besar (Firma Audit)*. <http://id.wikipedia.org/wiki> Diakses tgl 06 November 2014.
- Wikipedia. 2014. *Price water house Coopers, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young dan KPMG*. <http://id.wikipedia.org/wiki>. Diakses tgl 23 Januari 2015.
- <http://www.idx.co.id>.