

**PENGARUH ROTASI AUDIT DAN *LEVERAGE* TERHADAP
KUALITAS AUDIT DENGAN UKURAN PERUSAHAAN SEBAGAI
VARIABEL MODERASI**

Dimas Emha Amir Fikri Anas
tubescreamer9@gmail.com

Sutrisno T

sutrisnoub03@gmail.com

Aulia Fuad Rahman

fuadrahman@yahoo.com

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya

ABSTRAK

Penelitian ini menguji mengenai pengaruh rotasi audit dan leverage terhadap kualitas audit dengan ukuran perusahaan sebagai variabel moderasi. Kualitas audit diukur dengan pendekatan kualitas laba menggunakan diskresioner akrual dengan model Jones Modifikasi. Pengambilan sampel penelitian ditetapkan dengan teknik purposive random sampling dan menghasilkan jumlah sampel sebanyak 225 buah.

Hasil penelitian menyimpulkan bahwa rotasi audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit dan ukuran perusahaan bukan variabel yang memperkuat pengaruh rotasi audit terhadap kualitas audit. Leverage berpengaruh negatif terhadap kualitas audit dan ukuran perusahaan bukan variabel yang memperkuat pengaruh leverage terhadap kualitas audit.

Kata Kunci: *Kualitas audit, Rotasi Audit, Leverage, Ukuran Perusahaan.*

ABSTRACT

This study examined the effect of audit rotation and leverage on audit quality to the size of the company as a moderating variable. Audit quality is measured with earnings quality approach using discretionary accruals with Jones model modification. Sample was determined by purposive random sampling technique and produce a total sample of 225 pieces.

The study concluded that audit rotation positive effect on audit quality and the size of the company is not a variable that amplified the effect of the audit rotation to audit quality. Leverage negatively affect audit quality and the size of the company is not a variable that strengthen the leverage effect on audit quality.

Key Words: *Audit Quality, Audit Rotatio, Leverage, Company Size.*

A. LATAR BELAKANG

Audit yang berkualitas yaitu audit yang bisa mengungkapkan salah saji dalam laporan keuangan atau tindakan oportunistik manajemen. Kebijakan manajemen yang oportunistik sering dikaitkan dengan akrual diskresioner atau manipulasi laba. *Akrual diskresioner* adalah akrual yang besarnya dipengaruhi oleh diskresi (keleluasaan) manajemen (Scott, 2009).

Pengujian kualitas audit dengan *akrual diskresioner* menjadi menarik karena perusahaan dengan jumlah *akrual diskresioner* yang tinggi akan lebih sulit diaudit dibandingkan dengan perusahaan dengan jumlah *akrual diskresioner* yang rendah. Auditor yang berkualitas tinggi lebih suka menghalangi dan menemukan praktek akuntansi yang diragukan, dan melaporkan kesalahan material dan yang tidak memenuhi aturan dibandingkan dengan auditor yang berkualitas rendah. Karena auditor yang berkualitas tinggi memiliki pengalaman, sumberdaya dan insentif memisahkan komponen informasi dari kegaduhan. Mereka dapat mempertinggi informasi mengenai akrual diskresioner dengan mengurangi pelaporan akrual yang agresif dan oportunistik oleh manajemen (Krishnan, 2002). Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa tingkat *akrual diskresioner* yang tinggi mengindikasikan adanya manajemen laba atau dengan kata lain kualitas akrual mengindikasikan kualitas laba yang dihasilkan perusahaan sekaligus dapat juga menunjukkan kualitas audit.

Akuntan publik merupakan profesi yang paling tepat sebagai pihak ketiga karena berperan sebagai auditor untuk melaksanakan fungsi “pemberian keyakinan” melalui audit laporan keuangan. Menurut Arens *et al.* (2008) audit atas laporan keuangan dimaksudkan untuk menurunkan risiko informasi dan memperbaiki proses pengambilan keputusan. Peranan penting lainnya yang dimiliki oleh auditor atau akuntan publik yaitu sebagai *gatekeeper* pasar modal yang dapat menjaga kualitas laba (pelaporan keuangan) perusahaan publik dengan menghalangi berbagai bentuk *akrual diskresioner* yang merugikan peserta pasar modal.

Rumusan masalah dalam penelitian ini adalah (1) apakah ukuran perusahaan memoderasi pengaruh rotasi akuntan publik terhadap kualitas audit? dan (2) apakah ukuran perusahaan memperkuat pengaruh *leverage* terhadap kualitas audit ?

Tujuan penelitian ini adalah memberikan bukti empiris terkait (1) ukuran perusahaan dalam memoderasi pengaruh rotasi akuntan publik terhadap kualitas audit; dan (2) ukuran perusahaan dalam memoderasi pengaruh *leverage* terhadap kualitas audit.

B. TINJAUAN PUSTAKA

Beberapa penelitian terdahulu banyak menggunakan *tenure* dan ukuran atau reputasi KAP sebagai faktor yang mempengaruhi kualitas audit antara lain Maradona (2009) yang meneliti Auditor Tenure and Audit Quality: Evidence of Mandatory Auditor Rotation in Indonesia menemukan hasil bahwa *tenure* audit meningkatkan kualitas audit. Wibowo dan Rossieta (2009) menemukan bahwa *size* KAP dan regulasi secara signifikan berpengaruh positif terhadap kualitas audit sedangkan masa penugasan (*audit tenur*) tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Nuratama (2011) menemukan hasil bahwa *tenur* KAP berpengaruh positif pada kualitas audit dan reputasi KAP berpengaruh negatif pada kualitas audit.

Penelitian tentang rotasi audit antara lain penelitian Siregar, Fitriany, Wibowo, & Anggraita (2011) yang meneliti rotasi audit : evaluasi atas kebijakan menteri keuangan KMK No. 423/KMK.6/2002 tentang jasa akuntan publik, menunjukkan adanya bukti bahwa jangka waktu audit yang terlalu lama menurunkan kualitas audit (meningkatkan besaran manajemen laba), tetapi terdapat temuan juga bahwa jika dilakukan rotasi auditor akan menurunkan kualitas audit. Hasil pengujian tersebut mengindikasikan bahwa perlu ada aturan untuk mengatasi dampak negatif dari terlalu panjangnya jangka waktu penugasan audit.

Hubungan antara kualitas audit dan akrual *diskresioner* telah dilakukan penelitian diantaranya Herusetya (2012) yang meneliti kualitas audit terhadap manajemen laba menemukan hasil adanya pengaruh negatif kualitas audit terhadap perilaku manajemen laba akrual yang diukur dengan akrual *diskresioner absolut*. Zamri, Rahman, dan Isa (2013) yang meneliti *The Impact of Leverage on Real Earnings Management*, dan Tsipouridou dan Spathis (2012) *Audit opinion and earnings management: Evidence from Greece* menemukan hasil bahwa *leverage* berpengaruh terhadap akrual *diskresioner*.

1. Kualitas Audit

Kualitas audit didefinisikan sebagai probabilitas gabungan, bahwa kesalahan material yang ada pada laporan keuangan dapat dideteksi dan dilaporkan oleh seorang auditor (DeAngelo 1981). Penelitian sebelumnya tentang kualitas audit pada umumnya menggunakan ukuran auditor atau reputasi auditor sebagai proksi dari kualitas audit (Balsam *et al.* 2003).

Tujuan dari audit atas laporan keuangan adalah untuk memastikan apakah laporan keuangan telah bebas dari salah saji yang material, sehingga tidak merugikan pihak-pihak yang berkepentingan terhadap perusahaan (Arens *et al.* 2008).

DeAngelo (1981) mendefinisikan kualitas audit dalam dua dimensi, yaitu kemampuan auditor dalam menemukan pelanggaran

pada sistem akuntansi klien dan melaporkan pelanggaran tersebut. Berdasarkan pengertian tersebut, kualitas audit merupakan gabungan kompetensi dan independensi. Auditor yang kompeten dan independen dapat menemukan salah saji material yang terdapat pada laporan keuangan klien dan melaporkan salah saji material tersebut. Hal ini dapat membantu terwujudnya laporan keuangan yang andal sehingga pihak pengambil keputusan yang menggunakan laporan keuangan tersebut dapat mengambil keputusan yang tepat.

Kualitas audit terdiri atas kualitas sebenarnya (*actual*) dan dirasakan (*perceived*). *Actual Quality (AQ)* adalah tingkat dimana risiko pelaporan salah saji material dalam rekening keuangan berkurang, sementara *Perceived Quality (PQ)* adalah seberapa efektif pengguna laporan keuangan percaya bahwa auditor telah mengurangi salah saji material. Sasaran utama kualitas audit adalah meningkatkan kualitas pelaporan keuangan manajemen (Al-Thuneibat *et al.*, 2011). Peningkatan kualitas pelaporan keuangan menambah nilai bagi laporan keuangan yang dijadikan alat pengambilan keputusan.

Peningkatan kualitas adalah sebuah fungsi tidak hanya deteksi auditor atas salah saji material, tetapi juga perilaku auditor terhadap deteksi ini. 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 (Al-Thuneibat *et al.*, 2011). Skinner dan Srinivasan (2012) mengatakan bahwa kualitas audit eksternal yang tinggi adalah komponen penting dari pasar modal. Hal ini dikarenakan kualitas auditor yang tinggi dapat membantu meningkatkan kualitas laporan keuangan dan mengurangi tingkat aktivitas manajemen laba (Balsam *et al.* 2003; Krishnan 2003; Herusetya 2012).

Kualitas audit seringkali dikaitkan dengan kualitas laba yang dilaporkan. Kim *et al.* (2002) dalam penelitiannya menilai kualitas audit dengan menggunakan pendekatan kualitas laba perusahaan. Johnson *et al.* (2002) menilai kualitas laba dengan besaran akrual diskresioner yang terkandung dalam angka laba. Nilai angka laba yang dilaporkan dapat dikelola sesuai dengan tujuan manajemen, sehingga nilai akrual diskresioner yang semakin besar mengindikasikan kualitas laba yang lebih rendah (Chen *et al.* 2004).

Sejumlah studi menemukan hubungan kualitas audit yang diukur dengan auditor *brand name*, dengan kualitas laba (*earning quality*). Becker *et al.* (1998), Francis *et al.* (1999) dan Reynolds dan Francis (2000) menemukan bahwa, auditor yang bermutu yang diproksi dengan ukuran auditor (*The Big 6*) dapat mendeteksi

manajemen laba (*earning management*), oleh karena pengetahuan superior yang mereka miliki, dan kemampuan untuk mendeteksi manajemen laba dengan tujuan untuk melindungi reputasi nama mereka. Khurana dan Raman (2004) menemukan bahwa tidak selamanya ditemukan bukti auditor The Big 4 memiliki *audit quality* yang sama (diukur dan *cost o f capital* yang lebih rendah) di negara lain.

Becker *et al.* (1998), Francis *et al.* (1999), dan Reynolds dan Francis (2000) semuanya menemukan bahwa klien dari The Big 6 auditor memiliki *discretionary accruals* yang lebih rendah daripada klien dengan non-Big 6 auditor. Dari paparan di atas dapat disimpulkan bahwa temuan mereka umumnya konsisten, bahwa reputasi nama auditor (*brand name*) berhubungan positif dengan kualitas pelaporan keuangan, termasuk *earning quality*.

Penelitian Fanny dan Siregar (2007) yang melihat pengaruh pergantian dan jangka waktu penugasan auditor terhadap kualitas laba perusahaan. Pergantian KAP berpengaruh terhadap manajemen laba perusahaan, namun pergantian partner audit (AP) tidak berpengaruh terhadap manajemen laba perusahaan. Jangka waktu penugasan auditor berpengaruh negatif terhadap akrual diskresioner, baik pada tingkat KAP maupun AP. Manajemen laba akan semakin rendah seiring dengan semakin panjangnya jangka waktu penugasan.

2. Rotasi Audit

Akuntan Publik merupakan seorang praktisi dan gelar profesional yang diberikan kepada akuntan di Indonesia yang telah mendapatkan izin dari Menteri Keuangan RI untuk memberikan jasa audit umum dan review atas laporan keuangan, audit kinerja dan audit khusus serta jasa dalam bidang non-atestasi lainnya seperti jasa konsultasi, jasa kompilasi, dan jasa-jasa lainnya yang berhubungan dengan akuntansi dan keuangan. Ketentuan mengenai praktik Akuntan di Indonesia diawali dengan Undang-Undang Nomor 34 Tahun 1954 dan kemudian dikeluarkannya peraturan terbaru yaitu Peraturan Menteri Keuangan Nomor 25/PMK.01/2014 tentang Akuntan Beregister Negara yang menerangkan bahwa Register Negara Akuntan adalah suatu daftar yang memuat nomor dan nama orang yang berhak menyandang gelar Akuntan sesuai dengan Peraturan Menteri. Seseorang yang telah menyandang gelar Akuntan dapat melakukan pekerjaan yang berkaitan dengan akuntansi dan pelaporan keuangan.

Menteri Keuangan RI pada tanggal 5 Pebruari 2008 menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik yang merupakan penyempurnaan Keputusan Menteri Keuangan No. 423/KMK.06/2002 dan No. 359/KMK.06/2003 yang dianggap sudah tidak memadai. Peraturan Menteri Keuangan ini

berisi pokok-pokok penyempurnaan peraturan mengenai pembatasan masa pemberian jasa bagi akuntan, laporan kegiatan, dan asosiasi profesi akuntan publik. Khususnya hal yang berhubungan dengan pembatasan masa pemberian jasa bagi akuntan publik, terdapat perubahan dimana sebelumnya Keputusan Menteri Keuangan No. 423/KMK.06/2002 dan No. 359/KMK.06/2003 menyatakan KAP dapat memberikan jasa audit umum paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut, untuk selanjutnya dilakukan perubahan berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 yang menyatakan bahwa KAP dapat memberikan jasa audit umum selama 6 (enam) tahun buku berturut-turut.

3. *Leverage*

Leverage merupakan rasio antara total kewajiban dengan total asset. Semakin besar rasio *Leverage*, berarti semakin tinggi nilai utang perusahaan. Sejalan dengan yang dikemukakan oleh Watts dan Zimmerman (dalam Sulistyanto, 2008). *Leverage* adalah kemampuan perusahaan untuk menggunakan aktiva atau dana yang mempunyai beban tetap (*fixed cost assets or funds*) untuk memperbesar tingkat penghasilan (*return*) bagi pemilik perusahaan Syamsuddin (2001). *Leverage* adalah penggunaan asset atau dana, dimana atas penggunaan tersebut perusahaan harus menanggung beban tetap berupa penyusutan atau berupa bunga. Rasio ini menunjukkan besarnya aktiva yang dimiliki perusahaan yang dibiayai dengan hutang. Semakin tinggi nilai *Leverage* maka risiko yang akan dihadapi investor akan semakin tinggi dan para investor akan meminta keuntungan yang semakin besar.

Variabel ini diukur dengan menggunakan rasio total utang terhadap total aktiva. Adapun rumus yang digunakan adalah sebagai berikut: (Halim, 2007).

$$Leverage = \frac{Utang}{Aktiva}$$

Keterangan:

Leverage = Rasio utang terhadap aktiva

Utang = Total utang pada tahun t

Aktiva = Total aktiva pada tahun t

Perusahaan yang mempunyai rasio *leverage* yang tinggi, berarti proporsi hutangnya lebih tinggi dibandingkan dengan proporsi aktivanya akan cenderung melakukan manipulasi dalam bentuk manajemen laba.

4. Ukuran Perusahaan

Ukuran perusahaan adalah suatu skala dimana dapat diklasifikasikan besar kecil perusahaan menurut berbagai cara,

antara lain: total aktiva, *log size*, nilai pasar saham, dan lain-lain. Pada dasarnya menurut Suwito, Arleen, dan Herawaty (2005) ukuran perusahaan hanya terbagi dalam 3 (tiga) kategori yaitu : “perusahaan besar (*large firm*), perusahaan menengah (*medium-size*) dan perusahaan kecil (*small firm*). Penentuan ukuran perusahaan ini didasarkan kepada total asset perusahaan”.

Ukuran perusahaan yang didasarkan pada total aset perusahaan diatur dengan ketentuan BAPEPAM No. 11/PM/1997, yang menyatakan bahwa perusahaan menengah atau kecil adalah perusahaan yang memiliki jumlah kekayaan (*total assets*) tidak lebih dari 100 milyar rupiah. Semakin besar aset suatu perusahaan maka akan semakin besar pula modal yang ditanam, semakin besar total penjualan suatu perusahaan maka akan semakin banyak juga perputaran uang dan semakin besar kapitalisasi pasar maka semakin besar pula perusahaan dikenal oleh masyarakat (Hilmi dan Ali, 2008).

Size (ukuran) perusahaan menurut hasil penelitian Cooke (1992) terbukti mempengaruhi luas pengungkapan dalam laporan tahunan perusahaan. Penelitian Miswanto (1999) tentang pengaruh ukuran perusahaan terhadap risiko bisnis menemukan bahwa ukuran perusahaan memiliki pengaruh yang positif terhadap risiko bisnis. Dengan kata lain penelitian ini membuktikan bahwa *size* perusahaan berpengaruh terhadap risiko investasi yang berarti pula berpengaruh terhadap return investasi.

Dasar teori pada pengaruh dari ukuran (*size*) terhadap kebijakan deviden sangat kuat. Secara matematis ukuran perusahaan (*size*) dapat dirumuskan $Size = \ln of Total Asset$. *Size* (ukuran) suatu perusahaan dapat diproksikan dengan nilai kapitalisasi sahamnya di pasar modal. Perusahaan-perusahaan kecil lebih terbuka terhadap penciptaan risiko dan perubahan-perubahan dalam premi resiko. Sedangkan return dari perusahaan dengan variasi ukuran yang sama cenderung merespon faktor risiko dengan cara yang hampir yang sama, kemudian return mereka cenderung bergerak bersama. Perusahaan-perusahaan kecil memiliki kecenderungan untuk lebih sedikit di dalam menghasilkan laba (Fama and French, 1995).

a. Hubungan antara rotasi audit dengan kualitas audit

Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik diharapkan akan meningkatkan kualitas audit. Jangka waktu audit yang terlalu lama menurunkan kualitas audit (meningkatkan besaran manajemen laba), tetapi terdapat temuan juga bahwa jika dilakukan rotasi auditor akan menurunkan kualitas audit (Siregar, Fitriany, Wibowo dan Anggraita, 2011). Independensi auditor kemungkinan dapat ditingkatkan dengan adanya rotasi akuntan publik, karena kekhawatiran adanya masalah independensi

yang timbul karena adanya kedekatan auditor dengan klien yang disebabkan lamanya jangka waktu penugasan, diduga lebih mempengaruhi partner akuntan publik dibandingkan KAP.

Rotasi mandatori cenderung akan menurunkan kualitas audit. Akan tetapi ada juga peneliti yang menemukan bahwa rotasi wajib auditor memang diperlukan untuk menaikkan kualitas audit. Rotasi wajib akan menaikkan sikap independensi auditor. Perbedaan hasil ini dapat disebabkan karena faktor desain penelitian dan lingkungan hukum negara yang berbeda (Efraim, 2010).

b. Hubungan antara *leverage* dengan kualitas audit

Dalam perjanjian hutang terdapat kepentingan perusahaan untuk dinilai positif oleh kreditur dalam hal kemampuan membayar hutangnya. Terdapat kemungkinan bahwa adanya perjanjian kontrak hutang memicu manajemen untuk melakukan akrual *diskresoner* dengan tujuan memperlihatkan kinerja positif pada kreditur sehingga memperoleh suntikan dana atau untuk memperoleh penjadwalan kembali pembayaran hutang. Dalam kaitannya dengan *leverage*, salah satu alternatif sumber dana perusahaan selain menjual saham di pasar modal adalah melalui sumber dana eksternal berupa hutang. Perusahaan akan berusaha memenuhi perjanjian hutang agar memperoleh penilaian yang baik dari kreditur. Hal ini kemudian dapat memotivasi manajer melakukan akrual *diskresoner* untuk menghindari pelanggaran perjanjian hutang.

Penelitian yang dilakukan oleh Dechow *et al.* (1996) menemukan bahwa motivasi perusahaan melakukan akrual *diskresoner* adalah untuk memenuhi kebutuhan pendanaan eksternal dan memenuhi perjanjian hutang. Dalam hal ini kualitas audit diukur dengan tingkat akrual *diskresioner*.

c. Ukuran perusahaan memoderasi pengaruh rotasi audit dan *leverage* terhadap kualitas audit

Faktor lain yang mempengaruhi praktik akrual *diskresioner* yaitu ukuran perusahaan. Terdapat dua pandangan tentang bentuk ukuran perusahaan terhadap akrual *diskresioner*. Pandangan pertama, ukuran perusahaan yang kecil dianggap lebih banyak melakukan praktik akrual *diskresioner* daripada perusahaan besar. Hal ini dikarenakan perusahaan kecil cenderung ingin memperlihatkan kondisi perusahaan yang selalu berkinerja baik agar investor menanamkan modalnya pada perusahaan tersebut.

Pandangan kedua memandang ukuran perusahaan mempunyai pengaruh positif terhadap akrual *diskresioner*. Watts and Zimmerman (1990) menyatakan bahwa perusahaan-perusahaan besar yang memiliki biaya politik tinggi lebih cenderung memilih metode akuntansi untuk mengurangi laba yang dilaporkan dibandingkan

perusahaan-perusahaan kecil. Dapat dikaitkan bahwa ukuran perusahaan mempengaruhi dilakukannya akrual *diskresioner* yang merupakan tolak ukur dari kualitas audit.

5. Rerangka Konsep

Departemen Keuangan Republik Indonesia menerapkan kebijakan rotasi akuntan publik (AP) dan Kantor Akuntan Publik (KAP) dengan mengeluarkan KMK Nomor 423/KMK.06/2002 tentang Jasa Akuntan Publik tanggal 30 September 2002 yang mengatur bahwa rotasi AP harus dilakukan setiap 3 tahun dan rotasi KAP setiap 5 tahun. Peraturan ini kemudian direvisi melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 tanggal 5 Februari 2008 dimana rotasi AP tetap 3 tahun dan rotasi KAP menjadi 6 tahun. Bapepam-LK melalui Peraturan VIII.A.2 tanggal 12 November 2002 juga mulai memberlakukan rotasi KAP dengan masa *cooling-off* 3 tahun.

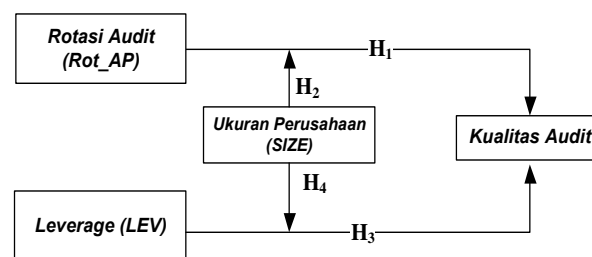
Sementara itu, *leverage* adalah porsi aset perusahaan yang dibiayai dengan hutang. *Leverage* dapat menjadi tolak ukur mengenai akrual *diskresioner* yang dilakukan perusahaan. Perusahaan dengan tingkat *leverage* yang tinggi berarti memiliki liabilitas yang lebih besar jika dibandingkan dengan aset yang dimiliki, hal ini mengakibatkan risiko dan tekanan yang besar pada perusahaan. Purwanti (2012) menemukan bahwa perusahaan yang memiliki *financial leverage* tinggi akibat besarnya liabilitas dibandingkan aktiva yang dimiliki perusahaan, diduga melakukan akrual *diskresioner* karena perusahaan terancam *default*, yaitu tidak dapat memenuhi kewajiban membayar liabilitas pada waktunya.

Terkait Ukuran Perusahaan menurut Nuryaman (2008) perusahaan yang berukuran besar memiliki basis pemegang kepentingan yang lebih luas, sehingga berbagai kebijakan perusahaan besar akan berdampak lebih besar terhadap kepentingan publik dibandingkan dengan perusahaan kecil. Bagi investor, kebijakan perusahaan akan berimplikasi terhadap prospek *cash flow* dimasa yang akan datang. Selain itu untuk regulator (pemerintah) akan berdampak terhadap besarnya pajak yang akan diterima, serta efektifitas peran pemberian perlindungan terhadap masyarakat secara umum.

Selanjutnya, kualitas audit dikaitkan dengan akrual *diskresioner* yang ditemukan oleh auditor. *Discretionary accrual* adalah pengakuan laba akrual atau beban yang bebas, tidak diatur, dan merupakan pilihan kebijakan manajemen. Tujuan dari audit atas laporan keuangan adalah untuk memastikan apakah laporan keuangan telah bebas dari salah saji yang material, sehingga tidak merugikan pihak-pihak yang berkepentingan terhadap perusahaan (Arens et al. 2008).

Widiastuti dan Febrianto (2010) menyebutkan bahwa di dalam literatur praktis, kualitas audit adalah seberapa sesuai audit dengan standar pengauditan. Di sisi lain, peneliti akuntansi mengidentifikasi berbagai dimensi kualitas audit. Dimensi yang berbeda-beda ini membuat definisi kualitas audit juga berbeda-beda. Definisi-definisi tersebut antara lain diberikan oleh De Angelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas seorang auditor untuk menemukan dan melaporkan suatu kecurangan dalam sistem akuntansi klien, dan kemampuan untuk menemukan adanya kecurangan dan melaporkannya tergantung dari kemampuan auditor. Lee, Liu dan Wang (1999) dalam Widiastuti dan Febrianto (2010) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas bahwa auditor tidak akan melaporkan laporan audit dengan opini wajar tanpa pengecualian untuk laporan keuangan yang mengandung salah saji material.

Gambar 1. Rerangka Konsep



6. Pengembangan Hipotesis

Pengaruh rotasi akuntan publik terhadap kualitas audit. Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 yang mengatur tentang rotasi akuntan publik diharapkan akan menjaga independensi kinerja pengauditannya. Dengan adanya pergantian akuntan publik secara periodik akan menghindari komunikasi yang terlalu intens antara akuntan dan klien yang dapat membuat bias kualitas auditnya. Nilai pengauditan bergantung pada persepsi publik atas independensi auditor. Alasan banyaknya pengguna laporan keuangan yang bersedia mengandalkan laporan akuntan publik adalah karena adanya ekspektasi mereka terhadap auditor yang mampu memberikan pendapat yang tidak bias. Kewajiban rotasi dalam perspektif teori agensi dimana teori ini menggambarkan keberadaan perusahaan. Teori perusahaan ini pada dasarnya bertujuan untuk menjawab pertanyaan mengenai keberadaan perusahaan, batas antara perusahaan dengan pasar, struktur organisasi perusahaan, dan heterogenitas tindakan perusahaan dalam kinerja perusahaan tersebut.

Independensi auditor kemungkinan dapat ditingkatkan dengan adanya rotasi AP, karena kekhawatiran adanya masalah independensi yang timbul karena adanya kedekatan auditor dengan klien yang disebabkan lamanya jangka waktu penugasan, diduga lebih mempengaruhi AP dibandingkan KAP. Penelitian yang dilakukan oleh Siregar *et al* (2012) menemukan bukti bahwa sebelum adanya peraturan mengenai rotasi mandatory auditor, audit partner rotation berpengaruh negatif, tetapi ketika adanya peraturan mengenai audit firm rotation menunjukkan pengaruh positif. Penelitian Firth *et al.* (2012) menunjukkan bahwa rotasi mandatory audit partner berpengaruh signifikan. Perkembangan bisnis akuntan publik yang memperhatikan sikap independensi dan kualitas yang dihasilkan oleh seorang auditor dari sebuah KAP. Sehingga para legislator, regulator, dan badan-badan profesional telah setuju dengan adanya rotasi wajib auditor untuk menjaga independensi auditor, maka hipotesis pertama (H1) dalam penelitian ini adalah **“rotasi audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit”**.

Ukuran perusahaan sebagai pemoderasi pengaruh rotasi audit terhadap kualitas audit. Ukuran perusahaan diprediksi mempengaruhi kualitas audit secara positif. Kim *et al.* (2003) melakukan penelitian yang secara spesifik memfokuskan pada hubungan antara ukuran perusahaan dengan manajemen laba, mereka berhasil membuktikan hipotesis mereka bahwa perusahaan dengan ukuran apapun terindikasi melakukan akrual *diskresioner* melalui mekanisme pelaporan laba positif untuk menghindari *earnings losses*, meskipun mereka gagal membuktikan bahwa semua perusahaan terindikasi menghindari *earnings decreases*. Handayani (2009) juga meneliti tentang pengaruh ukuran perusahaan terhadap manajemen laba yang juga menemukan hasil perusahaan sedang dan besar, tidak terbukti lebih agresif dalam melakukan akrual diskresioner. Atas dasar ini maka hipotesis kedua (H2) penelitian ini adalah **“Ukuran perusahaan memperkuat pengaruh rotasi audit terhadap kualitas audit”**

Pengaruh *leverage* terhadap kualitas audit. *Leverage* diprediksi berpengaruh secara negatif terhadap kualitas audit. Perusahaan dengan tingkat *leverage* yang tinggi mempunyai motivasi untuk melakukan manajemen laba yang lebih besar. Zamri *et al* (2013) meneliti tentang dampak *leverage* terhadap manajemen laba menemukan hasil *leverage* meningkatkan potensi akrual diskresioner. Penelitian Nafalia (2013) menemukan bahwa *leverage* mempunyai hubungan positif dengan akrual *diskresioner*. Oleh karena itu, hipotesis ketiga (H3) adalah **“*leverage* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit”**.

Ukuran perusahaan sebagai pemoderasi pengaruh *leverage* terhadap kualitas audit. Handayani dan Rachadi (2009) menemukan bahwa perusahaan sedang dan besar tidak terbukti lebih agresif dalam melakukan akrual *diskresioner* melalui mekanisme pelaporan laba positif, baik untuk menghindari earnings losses maupun earnings decreases. Seperti halnya *Size Hypothesis*, bahwa semakin besar perusahaan akan cenderung untuk menurunkan praktik akrual *diskresioner*, karena perusahaan besar secara politis lebih mendapat perhatian dari institusi pemerintahan dibandingkan dengan perusahaan kecil.

Choutrou (2001) menemukan bahwa ukuran perusahaan di Amerika Serikat berpengaruh negatif terhadap akrual *diskresioner*. Perusahaan yang lebih besar kurang memiliki dorongan untuk melakukan manajemen laba dibandingkan perusahaan kecil. Penelitian di Indonesia oleh Siregar dan Utama (2005) menemukan bahwa ukuran perusahaan yang diukur dengan menggunakan logaritma natural nilai pasar ekuitas perusahaan pada akhir tahun berpengaruh signifikan negatif terhadap besaran pengelolaan laba, artinya semakin besar ukuran perusahaan semakin kecil besaran pengelolaan labanya. Atas dasar argumentasi ini maka hipotesis keempat (H4) penelitian ini adalah “**ukuran perusahaan memperkuat pengaruh *leverage* terhadap kualitas audit**”.

C. METODE PENELITIAN

1. Jenis Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif. Penekanan pengujian teori-teori dilakukan melalui pengukuran variabel-variabel dengan angka untuk kemudian analisis data dilakukan melalui prosedur statistik (Indriantoro dan Supomo, 2002). Penelitian ini juga tergolong *hypothesis testing* dikarenakan penelitian ini sudah memiliki kejelasan dan gambaran, sehingga pengujian hipotesis dimaksudkan untuk menjelaskan hubungan kausal antara variabel-variabel penelitian (Sekaran, 2006).

2. Populasi dan Sampel

Populasi penelitian ini berupa data laporan keuangan 128 perusahaan manufaktur yang terdaftar secara berturut-turut di Bursa Efek Indonesia (BEI) tahun 2010 - 2014 yang berjumlah 640 buah. Pengambilan sampel penelitian ditetapkan dengan teknik *purposive random sampling*. Kriteria yang ditetapkan dalam pengambilan sampel adalah : (1) Terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada tahun 2010 – 2014; (2) mempublikasikan laporan keuangan periode tahun 2010 – 2014; (3) mengakomodir kebutuhan variabel penelitian; dan (4) Data tidak outlier (13 emiten). Atas dasar ini ditetapkan jumlah sampel 225 buah.

3. Metode Pengumpulan Data

Pengumpulan data dilakukan dengan metode dokumentasi yang diterapkan dengan cara melihat, menggunakan, sekaligus mempelajari laporan keuangan pada perusahaan sampel.

4. Definisi Operasional Variabel

Penelitian ini terdiri dari variabel bebas (*independent variable*) Rotasi Akuntan Publik (Rot_AP) dan *Leverage* (LEV), variabel moderator (*moderating variable*) Ukuran perusahaan (SIZE) dan variabel terikat (*dependent variable*) Kualitas Audit (DA).

a. Kualitas Audit (DA)

Kualitas audit diukur dengan besaran *akrual diskresioner absolut*. Terdapat dua jenis akrual yaitu (1) akrual non-diskresioner adalah akrual yang besarnya tergantung pada kegiatan operasi perusahaan; dan (2) akrual diskresioner yang merupakan akrual yang besarnya dipengaruhi oleh diskresi (keleluasan) manajemen (Scott, 2009).

Beberapa penelitian terdahulu menemukan adanya hubungan positif antara manajemen laba dan kecurangan akuntansi dengan tingkat akrual diskresioner (Jones, 1991; Dechow *et al.* 1996; Becker *et al.* 1998). *Akrual diskresioner* yang tinggi mengindikasikan adanya kecurangan akuntansi atau manajemen laba. Hal ini memberikan pemahaman bahwa tingkat absolut *akrual diskresioner* yang tinggi telah mengindikasikan adanya manajemen laba atau kualitas laba yang dihasilkan perusahaan sekaligus menunjukkan kualitas audit.

Model Jones modifikasi memperbaiki kelemahan tersebut dengan mengurangi variabel perubahan piutang dari variabel perubahan pendapatan untuk pengestimasi akrual non-diskresioner pada saat periode yang diduga terjadi manipulasi laba. Akrual diskresioner diawali dengan mengukur total akrual, yaitu :

$$TA_{it} = NI_{it} - CFO_{it}$$

Keterangan:

TA_{it} = Total akrual perusahaan i pada tahun t

NI_{it} = Laba bersih perusahaan i pada tahun t

CFO_{it} = Arus kas dari operasi perusahaan i pada tahun t

Total akrual dari suatu perusahaan adalah penjumlahan antara *discretionary accrual* dan *nondiscretionary accrual* yang secara matematis dapat dijelaskan sebagai berikut :

$$TA_{it} = NDA_{it} + DA_{it}$$

Keterangan:

TA_{it} = Total akrual perusahaan i pada tahun t

NDA_{it} = *Nondiscretionary accrual* perusahaan i pada tahun t

DA_{it} = *Discretionary accrual* perusahaan i pada tahun t

Pemisahan *discretionary accrual* dan *non discretionary accrual* pada model Jones dimodifikasi dihitung nilai *nondiscretionary accrual* yang diestimasi dengan persamaan regresi OLS (*Ordinary Least Square*) sebagai berikut:

$$NDA_{it} = \alpha_1 \left[\frac{1}{A_{it-1}} \right] + \alpha_2 \left[\frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{A_{it-1}} \right] + \alpha_3 \left[\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right]$$

Keterangan:

NDA_{it} = *Nondiscretionary accrual* perusahaan i pada tahun t

A_{it-1} = Total aset perusahaan i pada tahun $t-1$

ΔREV_{it} = Perubahan penjualan bersih perusahaan i pada tahun t

ΔREC_{it} = Perubahan piutang bersih perusahaan i pada tahun t

PPE_{it} = Aktiva tetap perusahaan i pada tahun t

$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ = Parameter

Parameter diatas ($\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$) diperoleh dari hasil regresi dengan menggunakan model Jones original yaitu :

$$\frac{TA_{it}}{A_{it-1}} = \alpha_1 \left[\frac{1}{A_{it-1}} \right] + \alpha_2 \left[\frac{\Delta REV_{it}}{A_{it-1}} \right] + \alpha_3 \left[\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right] + \varepsilon_{it}$$

Seperti telah disebutkan sebelumnya bahwa total akrual merupakan penjumlahan dari akrual diskresioner dan akrual non diskresioner sehingga nilai *akrual diskresioner* dapat diperoleh dari mengurangkan total akrual dengan akrual non diskresioner yaitu:

$$DA = \left[\frac{TA_{it}}{A_{it-1}} \right] - NDA_{it} \text{ atau}$$

$$DA = \left[\frac{TA_{it}}{A_{it-1}} \right] - \left[\alpha_1 \left[\frac{1}{A_{it-1}} \right] + \alpha_2 \left[\frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{A_{it-1}} \right] + \alpha_3 \left[\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right] \right]$$

Jika nilai DA positif, terdapat praktek akrual diskresioner dengan cara menaikkan laba. Jika nilai DA negatif, terdapat praktek akrual diskresioner dengan cara menurunkan laba. Jika DA nol (0), tidak ada praktek akrual diskresioner (Dechow et al, 1995).

b. Rotasi Akuntan Publik – (Rot_AP)

Rotasi Akuntan Publik merupakan jangka waktu pergantian auditor yang diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008. Rotasi Akuntan Publik menggunakan: ROT_AP : [1]

jika terjadi rotasi Akuntan Publik (AP) dan [0] jika tidak terjadi rotasi.

c. Leverage – (LEV)

Leverage adalah kemampuan perusahaan dalam melunasi kewajibannya (hutang-hutangnya), termasuk kewajibannya kepada investor. Dalam penelitian variabel ini diukur dengan menggunakan rasio total utang terhadap total aktiva. Adapun rumus yang digunakan adalah sebagai berikut: (Halim, 2007).

$$\text{Leverage} = \frac{\text{Utang}}{\text{Aktiva}}$$

Keterangan:

Leverage = Rasio utang terhadap aktiva

Utang = Total utang pada tahun t

Aktiva = Total aktiva pada tahun t

d. Ukuran Perusahaan – (SIZE)

Siregar (2005) menemukan ukuran perusahaan secara negatif signifikan mempengaruhi besaran akrual diskresioner perusahaan. Besar kecilnya ukuran perusahaan dihitung berdasarkan total aset yang tertera pada laporan keuangannya. Pengukuran terhadap ukuran perusahaan diproksikan dengan nilai logaritma dari total aset perusahaan. Penggunaan logaritma ini bertujuan untuk menghaluskan besarnya angka dan menyamakan ukuran saat regresi. Ukuran perusahaan dilambangkan SIZE, dengan perhitungan berikut : Ukuran Perusahaan = $\text{Log}(\text{Total Aset})$.

5. Metode Analisis Data

Analisis data dilakukan model regresi linier yang dilakukan dengan uji interaksi yang sering disebut *Moderated Regression Analysis* (MRA). Model regresi linier berganda yang disajikan supaya dapat dianalisis dan memberikan hasil yang representatif (BLUE-Best Linier Unbiased Estimation), maka model tersebut harus memenuhi asumsi dasar klasik berupa terbebas dari multikolonieritas, autokorelasi, heteroskedastisitas, dan normalitas (Ghozali, 2011).

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal. Pengujian dilakukan dengan uji statistik *Kolmogorov-Smirnov test* (Ghozali, 2011). Uji heteroskedastisitas bertujuan menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varian dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Pendeteksian ada atau tidaknya heteroskedastisitas dilakukan dengan uji *Rank-Spearman*, yakni menguji korelasi antara nilai duga dengan absolut galatnya.

Uji autokorelasi bertujuan menguji apakah dalam model regresi linear ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pada periode $t-1$ (sebelumnya). Model regresi yang baik adalah regresi yang bebas dari autokorelasi. Ada atau tidaknya autokorelasi dapat dideteksi dengan menggunakan uji *Durbin-Watson (DW-test)*.

Uji multikolinieritas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (independen). Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi di antara variabel bebas. Deteksi *multicollinearity* dilakukan dengan menganalisis nilai *tolerance* dan *variance inflation factor (VIF)*. Tingkat kolinieritas yang dapat ditolerir adalah nilai *tolerance* 0,10 sama dengan tingkat multikolinieritas 0,95 (Ghozali, 2011).

Model regresi linier yang dilakukan dengan uji interaksi atau *Moderated Regression Analysis (MRA)*, yaitu aplikasi khusus regresi linier berganda, dimana persamaan regresinya mengandung unsur interaksi (perkalian dua atau lebih variabel independen).

$$DA = \alpha + \beta_1 \text{Rot AP} + \beta_2 \text{SIZE} + \beta_3 \text{Rot AP*SIZE} + e$$

dan

$$D = \alpha + \beta_1 \text{LEV} + \beta_2 \text{SIZE} + \beta_3 \text{LEV*SIZE} + e$$

Keterangan :

DA	=	Kualitas Audit
α	=	Konstanta
$\beta_1, \beta_2, \beta_3$	=	Koefisien Regresi
Rot_AP	=	Rotasi Akuntan Publik
LEV	=	<i>Leverage</i>
SIZE	=	Ukuran Perusahaan
Rot_AP*SIZE	=	Perkalian antara rotasi akuntan publik dengan ukuran perusahaan
LEV*SIZE	=	Perkalian antara <i>leverage</i> dengan ukuran perusahaan
e	=	<i>Error</i>

6. Koefisien Determinasi (R^2)

Nilai Koefisien determinasi (R^2) berada di antara 0 dan 1 yang berfungsi untuk mengukur kemampuan model dalam menerangkan

variasi variabel terikat. Nilai R^2 yang kecil berarti kemampuan variabel-variabel independen dalam menjelaskan variabel-variabel dependen amat terbatas. Nilai yang mendekati satu berarti variabel-variabel independen memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variasi variabel-variabel dependen. Bila : $R^2 > 0,5$ dikatakan baik atau akurat; Bila $R^2 = 0,5$ dikatakan sedang; Bila $R^2 < 0,5$ dikatakan kurang (Kuncoro, 2003).

7. Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis adalah menggunakan t-test. Ghozali (2011) menerangkan t-test pada dasarnya menunjukkan seberapa jauh pengaruh variabel penjelas/independen secara individu dalam menerangkan variasi variabel dependen. Kriteria penetapan yaitu dengan membandingkan tingkat signifikansi masing-masing variabel bebas dengan $\alpha = 0,05$. Apabila tingkat signifikansi $t < \alpha = 0,05$ maka H_0 ditolak, sebaliknya jika tingkat signifikan $t \geq \alpha = 0,05$ maka H_0 diterima.

D. HASIL DAN PEMBAHASAN

Total akrual perusahaan adalah penjumlahan *discretionary accrual* dan *nondiscretionary accrual* atau dengan kata lain nilai *discretionary accrual* dapat diperoleh dari mengurangi total akrual dengan akrual non diskresioner. Pemisahan *discretionary accrual* dan *non discretionary accrual* digunakan model Jones dimodifikasi dan dihitung berdasarkan nilai *nondiscretionary accrual* yang diestimasi dengan persamaan regresi OLS (*Ordinary Least Square*). deskripsi data penghitungan regresi linier model Jones untuk mendapatkan parameter α_1 , α_2 dan α_3 dalam *Non-Discretionary Accrual* (NDA) dapat dilihat pada Tabel 2.

Tabel 1. Hasil penghitungan regresi linier model Jones untuk mendapatkan parameter α_1 , α_2 dan α_3

Variabel	Jumlah	Rata-rata	Simpangan Baku
TAit/Ait-1	17,3467	0,0771	0,0798
1/Ait-1	0,0000	0,0000	0,0000
REVit/Ait-1	31,4815	0,1399	0,0905
PPEit/Ait-1	86,6113	0,3849	0,2056

	Unstandardized Coefficients	
	<i>B</i>	<i>Std. Error</i>
(Constant)	0,0529	0,0172
1/Ait-1	12.087.281,80	362.071.502,74
REVit/Ait-1	0,1457	0,0631
PPEit/Ait-1	0,0098	0,0279

Variabel Terikat : *TAit/Ait-1*

Hasil penghitungan regresi linier model Jones menghasilkan persamaan berikut :

$$\frac{TA_{it}}{A_{it-1}} - \frac{TA_{it}}{A_{it-1}} = 12.087.281,80 \left[\frac{1}{A_{it-1}} \right] + 0,1457 \left[\frac{\Delta REV_{it}}{A_{it-1}} \right] + 0,0098 \left[\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right]$$

Masing-masing parameter dipergunakan sebagai bagian penghitungan dalam menetapkan NDA.

1. Uji Asumsi Klasik

a. Uji Normalitas

Pengujian normalitas dilakukan dengan menggunakan uji *Kolmogorov Smirnov* (uji K-S). Hasil pengujian normalitas pada masing-masing model persamaan sebagaimana dapat dilihat pada Tabel 2.

Tabel 2. Hasil uji normalitas *Kolmogorov Smirnov* (Uji K-S).

Hipotesis	KS-Z	Prob.	Keputusan
H-1 (Model-1)	1.155	0,139	0,139 > 0,05 (Normal)
H-2 (Model-1)	1.155	0,139	0,139 > 0,05 (Normal)
H-3 (Model-2)	1.320	0,061	0,061 > 0,05 (Normal)
H-4 (Model-2)	1.320	0,061	0,061 > 0,05 (Normal)

Hasil uji normalitas data pada setiap model regresi sebelum dilakukan transformasi data memiliki Asymp. Sig. (2-tailed) Kolmogorov-Smirnov kurang dari 5% ($0,000 < 0,05$) sehingga dapat ditarik pengertian bahwa data tidak berdistribusi normal. Data dilakukan transformasi *log natural (LN)* dimana setelah dilakukan pengujian keseluruhan data tersebut berdistribusi normal (Asymp. Sig. > 5%).

b. Uji Heterokedastisitas

Uji *heteroskedastisitas* dilakukan dengan *Nonparametric Correlations Spearman's rho* yaitu mengkorelasikan variabel independen terhadap nilai *absolute residual*. Uji heterokedastisitas dilakukan pada data yang telah ditransformasi (LN). Hasil uji *heterokedastisitas* pada keempat model regresi menunjukkan bahwa keempat model regresi memiliki koefisien signifikansi (nilai probabilitas) lebih besar dari tingkat signifikansi (*Sig. > 5%*) atau tidak terjadi *heteroskedastisitas* atau telah memenuhi asumsi homogenitas.

c. Uji Autokorelasi

Data yang digunakan untuk mengestimasi model regresi linier dalam penelitian ini merupakan data *time series* maka diperlukan adanya uji asumsi terbebas dari autokorelasi. Hasil pengujian masing-masing model menunjukkan bahwa Model-1 ($1,799 < 1,783 < 2,201$), Model-2 ($1,759 < 1,764 < 2,241$). Hal ini berarti bahwa kedua model persamaan regresi linier tidak terjadi autokorelasi baik positif ataupun autokorelasi negatif sehingga dapat dinyatakan bahwa syarat regresi linier terpenuhi.

d. Uji Multikolinearitas

Penggunaan metode *Moderated Regression Analysis* (MRA) dengan adanya variabel interaksi (ROT_AP*SIZE dan LEV*SIZE) sangat mungkin menimbulkan tingginya korelasi antar kedua variabel independen dan sekaligus akan menjadi ancaman terjadinya gejala *multicolinearity*. Untuk mengatasi terjadinya gejala multikolinearitas ini maka data penelitian dilakukan suatu tindakan berupa *mean centering*.

Tabel 3. Ikhtisar hasil uji *multikolinearitas* setelah *mean centering*

Hipotesis	Variabel Bebas	Statistik Kolinearitas	
		Toleransi	VIF
H-1 (Model-1)	Rotasi_AP Mean	0,986	1,014
	LN-SIZE_Mean	0,898	1,399
H-2 (Model-1)	Rotasi AP*LN-Size	0,906	1,402
H-3 (Model-2)	LN-LEV_Mean	0,690	1,449
	LN-Size_Mean	0,510	1,078
H-4 (Model-2)	LN-LEV*LN-Size	0,390	1,375

Dependent Variable : LN-*Diskresioner Akrua*l (LN-Y)

Hasil pengujian data setelah *mean centering* menunjukkan bahwa tidak ada nilai *tolerance* yang melebihi 1 dan tidak ada nilai VIF yang melebihi 10 pada model. Dengan demikian model telah terbebas dari gejala multikolinieritas.

2. Hasil Pengujian Hipotesis

a. Hasil Pengujian Hipotesis I

Hipotesis I menyatakan bahwa rotasi audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hasil pengujian regresi menunjukkan persamaan $Y = -3,231 + 0,601 \text{ Rot-AP_Mean} - 3,299 \text{ SIZE} + 1,118 \text{ Rot_AP*SIZE}$. Hal ini memberikan pemahaman bahwa variabel rotasi akuntan publik memiliki nilai koefisien positif sebesar 0,601 dan nilai *adjusted* koefisien determinasi (R^2) sebesar 0,114 menunjukkan bahwa 11,4% kualitas audit kan dipengaruhi oleh variabel rotasi akuntan publik, sedangkan sisanya 88,6% dipengaruhi

oleh variabel lain. Uji signifikansi t-test menyatakan bahwa rotasi akuntan publik berpengaruh signifikan terhadap diskresioner akrual ($0,000 < 0,05$).

Hipotesis penelitian yang menyatakan rotasi audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit dapat diterima. Hal ini berarti dengan adanya rotasi audit maka akan semakin menurun tingkat penyimpangan laporan keuangan yang ditemukan melalui turunnya nilai diskresioner akrual yang merupakan tolak ukur kualitas audit. Hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian Siregar *et al* (2012) yang menemukan hasil bahwa rotasi auditor akan menurunkan kualitas audit. Penelitian ini juga tidak mendukung penelitian Maradona (2009) yang menemukan hasil bahwa *tenure* audit meningkatkan kualitas audit dan penelitian Nuratama (2011) yang menemukan hasil *tenur* berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

b. Hasil Pengujian Hipotesis II

Hipotesis II menyatakan bahwa ukuran perusahaan memperkuat pengaruh rotasi audit terhadap kualitas audit. Hasil pengujian menunjukkan adanya persamaan $Y = -3,231 + 0,601 \text{ Rot_AP_Mean} - 3,299 \text{ SIZE} + 1,118 \text{ Rot_AP*SIZE}$. Hal ini memberikan pemahaman bahwa variabel interaksi antara ukuran perusahaan dengan pengaruh rotasi audit terhadap kualitas audit memiliki nilai koefisien positif sebesar 1,118. Hasil uji signifikansi t-test menyatakan bahwa variabel independen [Rot_AP*SIZE] memiliki probabilitas lebih besar dibanding *level of significance* ($0,661 > 0,05$).

Hipotesis penelitian yang menyatakan ukuran perusahaan memperkuat pengaruh rotasi audit terhadap kualitas audit ditolak. Hal ini berarti semakin besar ukuran perusahaan atau sebaliknya tidak memperkuat nilai diskresioner akrual yang merupakan ukuran dari kualitas audit. Hasil penelitian ini tidak mendukung penelitian Kim *et al.* (2003) yang menemukan hasil bahwa perusahaan dengan ukuran apapun terindikasi melakukan akrual diskresioner melalui mekanisme pelaporan laba positif untuk menghindari *earnings lossess*. Penelitian ini juga tidak mendukung penelitian Handayani (2009) yang menemukan hasil perusahaan sedang dan besar, tidak terbukti lebih agresif dalam melakukan akrual diskresioner.

c. Hasil Pengujian Hipotesis III

Hipotesis III menyebutkan bahwa terdapat pengaruh negatif *leverage* terhadap kualitas audit. Hasil pengujian menunjukkan adanya persamaan $Y = -2,982 + 0,337 \text{ LEV_Mean} - 4,469 \text{ SIZE} + 0,185 \text{ LEV*SIZE}$. Hal ini memberikan pemahaman bahwa variabel *leverage* memiliki nilai koefisien positif sebesar 0,337 dan nilai *adjusted* koefisien determinasi (R^2) sebesar 0,077 menunjukkan bahwa 7,7% kualitas audit akan dipengaruhi oleh *leverage*, sedangkan sisanya

92,3% dipengaruhi oleh variabel lain. Hasil uji signifikansi t-test menyatakan bahwa *leverage* memiliki probabilitas lebih kecil dibanding level of significance ($0,007 < 0,05$) sehingga dinyatakan bahwa *leverage* berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

Hipotesis penelitian yang menyatakan *leverage* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit dapat diterima. Hal ini berarti semakin tinggi tingkat *leverage* maka akan semakin tinggi juga tingkat akrual diskresioner yang menyebabkan kualitas audit semakin menurun. Hal ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Zamri *et al.* (2013), dan Nafalia (2013) yang menemukan hasil bahwa *leverage* mempunyai hubungan positif dengan akrual *diskresioner*. Penelitian ini juga mendukung penelitian Tsipouridou dan Spathis (2012) yang hasil bahwa *leverage* berpengaruh terhadap akrual diskresioner.

d. Hasil Pengujian Hipotesis IV

Hipotesis IV menyatakan bahwa ukuran perusahaan memoderasi pengaruh *leverage* terhadap kualitas audit. Hasil pengujian menunjukkan persamaan $Y = -2,982 + 0,337 \text{LEV_Mean} - 4,469 \text{SIZE} + 0,185 \text{LEV*SIZE}$. Hal ini memberikan pemahaman bahwa variabel interaksi antara ukuran perusahaan dengan pengaruh *leverage* terhadap kualitas audit memiliki nilai koefisien positif sebesar 0,185. Hasil uji signifikansi t-test menyatakan bahwa variabel independen [LEV*SIZE] memiliki probabilitas lebih besar dibanding *level of significance* ($0,909 > 0,05$). Dengan demikian hipotesis penelitian yang menyatakan ukuran perusahaan memperkuat pengaruh *leverage* terhadap kualitas audit ditolak

Hal ini berarti semakin besar ukuran perusahaan atau sebaliknya tidak memperkuat pengaruh *leverage* terhadap kualitas audit. Hal ini mendukung penelitian Handayani dan Rachadi (2009) menemukan bahwa perusahaan sedang dan besar, tidak terbukti lebih agresif dalam melakukan akrual *diskresioner* melalui mekanisme pelaporan laba positif, baik untuk menghindari earnings losses maupun earnings decreases. Seperti halnya *size hypothesis*, bahwa semakin besar perusahaan akan cenderung untuk menurunkan praktik akrual *diskresioner* karena perusahaan besar secara politis lebih mendapat perhatian dari institusi pemerintahan dibandingkan dengan perusahaan kecil.

Namun penelitian ini tidak mendukung penelitian Choutrou (2001) menemukan bahwa ukuran perusahaan di Amerika Serikat berpengaruh negatif terhadap akrual *diskresioner*. Perusahaan yang lebih besar kurang memiliki dorongan untuk melakukan akrual diskresioner dibandingkan perusahaan kecil. Siregar dan Utama (2005) menemukan bahwa ukuran perusahaan yang diukur dengan menggunakan logaritma natural nilai pasar ekuitas perusahaan pada

akhir tahun berpengaruh signifikan negatif terhadap besaran pengelolaan laba, artinya semakin besar ukuran perusahaan semakin kecil besaran pengelolaan labanya.

E. KESIMPULAN

Kesimpulan penelitian ini rotasi audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit yang berarti bahwa setiap pergantian akuntan publik menyebabkan kualitas audit semakin membaik yang diukur melalui tingkat akrual diskresioner yang semakin menurun. Sementara itu, ukuran perusahaan tidak memperkuat pengaruh rotasi akuntan publik terhadap akrual diskresioner. *Leverage* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit yang berarti bahwa tingkat *leverage* yang tinggi seiring dengan tingkat akrual diskresioner yang semakin meningkat dan menurunnya kualitas audit dan ukuran perusahaan tidak memperkuat pengaruh *leverage* terhadap kualitas audit.

Pengukuran kualitas audit hanya menggunakan pengukuran model akrual diskresioner yang merupakan tolak ukur pengukuran berdasarkan informasi dari laporan keuangan saja yang hanya melihat dari satu sisi. Kemungkinan terdapat pengukuran lain yang lebih representatif untuk mengukur kualitas audit. Model akrual diskresioner yang digunakan belum mewakili keseluruhan dari berbagai bentuk penyimpangan kualitas audit lainnya. Penelitian ini hanya mengambil sampel dari perusahaan manufaktur saja yang belum mencerminkan keseluruhan emiten yang terdaftar di bursa efek Indonesia (BEI).

Penelitian selanjutnya dapat mempertimbangkan pengukuran kualitas audit dari sudut pandang auditor berupa kompetensi dan pengalaman dalam melakukan audit berbagai macam jenis perusahaan sekaligus melakukan pengembangan variabel pemoderasi yang berbeda seperti kepemilikan manajerial, profitabilitas perusahaan, *good corporate governance*, dan sebagainya berbeda sehingga akan memperoleh hasil yang beragam. Pengembangan variabel juga dapat dilakukan dengan penetapan total penjualan sebagai indikator ukuran perusahaan dan *debt equity ratio* (DER) sebagai proksi *leverage*.

DAFTAR PUSTAKA

Al-Thuneibat Ali Abedalqader, Ream Tawfiq Ibrahim Al Issa, Rana Ahmad Ata Baker. 2011. *Do audit tenure and firm size contribute to audit quality?: Empirical evidence from Jordan*. Managerial Auditing Journal, Vol. 26 Iss: 4, pp.317-334.

- Arens, A., R. Elder, and M. Beasley. 2008. *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach. Eleventh Edition.* Pearson Education, Inc., New Jersey.
- Balsam, S., Bartov, E., and Marquardt, C. 2003. Accruals Management, Investor Sophistication, and Equity Valuation: Evidence from 10-Q Filings. *Journal of Accounting Research*, 40 (4), 987-1012.
- Becker, C.L., Defond, M.L., Jiambalvo, J., and Subramanyam, K.R. 1998. The Effect of Audit Quality on Earnings Management. *Contemporary Accounting Research*, 15, 1-24.
- DeAngelo, L. E. 1981. *Auditor Independence. 'Low Balling', and Disclosure Regulation.* *Journal of Accounting and Economics* 3 2: 113 – 127.
- Fanny, M., dan Siregar, S. 2007. Pengaruh Pergantian dan Jangka Waktu Penugasan Auditor terhadap Kualitas Laba: Studi pada Emiten Bursa Efek Jakarta. Paper dipresentasikan pada acara The 1st Accounting Conference.
- Francis, J.R., & Yu, D.M. 2009. Big 4 Office Size and Audit Quality. *The Accounting Review*, 84, 1521-1552.
- Handayani, S, dan Rachadi, A. G, 2009. *Pengaruh Ukuran Perusahaan Terhadap Manajemen Laba.* *Jurnal Bisnis dan Akuntansi* Volume 11, No. 1, April 2009, Hlm. 33-56
- Herusetya, A. 2012. *Pengaruh Ukuran Auditor dan Spesialisasi Auditor Terhadap Kualitas Laba.* *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia* 6(1), hal. 46-70.
- Kim, J.B., Min, C.K., & Yi, C.H. 2004. *Auditor Designation, Auditor Independence, and Earnings Management: Evidence from Korea.*
- Krishnan, G. 2002. *Audit Quality and the Pricing of Discretionary Accrual.* *Auditing*, 22, 109-126.
- Maradona, A. F, Sutrisno, & Chandrarin, G. 2009. *Auditor Tenure and Audit Quality: Evidence of Mandatory*