

## **KUALITAS LABA: IMPLIKASI DARI PENGARUH TENURE TERHADAP KUALITAS AUDIT**

**RINI INDRIANI DAN APTERRIZKO DWI KUSUMAPUTRA**

*Dosen pada Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Bengkulu, Bengkulu*

This study aims to determine whether the effect of tenure on earnings quality with quality audits are used as intervening variables. The existence of inconsistencies in the results of previous studies on the effect of tenure on audit quality such as Myers et al (2003), Manry et al (2008), Carey and Simnett (2006), Wibowo and Rossieta (2009) led to re-examined this issue to see the effect of tenure on audit quality. In addition, this study also looked at the effects of indirect and direct influence of tenure on earnings quality and tenure through a quality audit of the quality of earnings that will be the test whether the simultaneous influence. Tenure in this study are calculated by looking at how many years the KAP to audit a company, while the audit quality measure using current accruals and earnings quality measure using earnings management. Observational data in this study is a manufacturing company of the year 2006-2010 in accordance with predetermined criteria. The results of this study indicate that significant tenure was positively related to audit quality, tenure can be affected indirectly through a quality audit of the quality of earnings, and tenure through the quality audit can simultaneously affect the quality of earnings.

***Keywords: Tenure, Quality Audit, Quality of Earnings***

## LATAR BELAKANG

Penelitian tentang kualitas laba, kualitas audit dan *tenure* telah banyak dilakukan. Penelitian yang dilakukan oleh Carey dan Simnett (2006) membuktikan bahwa *tenure* audit yang panjang berhubungan negatif terhadap kualitas audit. Myers *et al* (2003) menemukan bahwa *tenure* berpengaruh negatif terhadap *akrual diskretioner*, hasil ini juga didukung oleh penelitian Manry *et al* (2008). Lim dan Tan (2009) yang membuktikan bahwa kualitas audit meningkat sesuai dengan peningkatan *tenure* auditor pada perusahaan yang diaudit oleh auditor spesialis tetapi tidak pada perusahaan yang diaudit bukan oleh auditor spesialis.

Di Indonesia, penelitian Mayang (2007) mengenai hubungan auditor *tenure* terhadap kualitas laba, dengan hasil penelitian adalah bahwa *tenure* mempunyai hubungan negatif dengan *discretionary accruals*. Baridwan dan Hariani (2010) meneliti tentang insentif untuk memanipulasi laba sebagai syarat keefektifan audit yang berkualitas dalam mengurangi manipulasi laba menemukan bahwa audit yang berkualitas lebih efektif dalam mengurangi manipulasi akuntansi daripada yang kurang berkualitas hanya bila ada insentif untuk memanipulasi laba terlebih dahulu.

Berdasarkan penelitian yang disebutkan sebelumnya, disimpulkan bahwa secara langsung *tenure* dapat mempengaruhi kualitas audit seperti yang dilakukan oleh Mayang (2007), dan pengaruh tidak langsung melalui kualitas audit terhadap kualitas laba sebagaimana penelitian Baridwan dan Hariani (2010) yang meneliti hubungan *tenure* terhadap kualitas audit dan kualitas audit terhadap kualitas laba. Untuk selanjutnya penelitian ini akan meneliti pengaruh dari *tenure*, kualitas laba dan kualitas audit di dalam perusahaan manufaktur khususnya, dimana kualitas audit sebagai variabel intervening yang memiliki hubungan dengan pengaruh *tenure* terhadap kualitas laba.

## LANDASAN TEORI

### Teori Agensi (*Agency Theory*)

Hubungan antara pemegang saham (*principal*) dan manajemen (*agen*) dijelaskan oleh Teori Agensi (*Agency Theory*). Salah satu pihak (*prin-*

*cipal*) membuat suatu kontrak, baik secara implisit maupun eksplisit, dengan pihak lain (*agent*) dengan harapan bahwa agen akan bertindak atau melakukan pekerjaan seperti yang diinginkan oleh *principal* (dalam hal ini terjadi pendelegasian wewenang). Hubungan antara *principal* dan *agent* dapat mengarah pada kondisi ketidakseimbangan informasi (*asymmetrical information*) karena *agent* berada pada posisi yang memiliki informasi yang lebih banyak tentang perusahaan dibandingkan dengan *principal*. Dalam kondisi yang asimetri tersebut, *agent* dapat mempengaruhi angka-angka akuntansi yang disajikan dalam laporan keuangan dengan cara melakukan manajemen laba (Siallagan dan Machfoedz, 2006).

Dalam hubungan antara prinsipal dan agen dibutuhkan pihak ke tiga yang independen sebagai mediator yang berfungsi untuk memonitori perilaku manajer (*agen*) apakah sudah bertindak sesuai dengan keinginan prinsipal atau tidak. Pihak ketiga yang relevan dalam mengatasi masalah ini adalah auditor, auditor dianggap mampu menjembatani kepentingan pihak prinsipal (*shareholders*) dengan pihak manajer (*agen*) dalam mengelola keuangan perusahaan (Setiawan, 2006).

Auditor bertugas untuk melakukan monitoring pekerjaan manajer dengan sarana yaitu laporan keuangan tahunan, memberikan opini atas laporan keuangan, dan mempertimbangan kelangsungan hidup perusahaan (*going concern*) (Rudyawan dan Badera, 2008). Akan tetapi auditor bisa saja menjadi salah satu faktor yang membantu pihak manajer dalam melakukan *fraud*. Hilangnya independensi auditor akibat dari lamanya seorang auditor mengaudit suatu perusahaan yang sama atau masa *tenure* bisa menjadi faktor lain sehingga terjadi hubungan istimewa antara auditor dan klien sehingga auditor tidak bisa memberikan opini audit secara obyektif, yang berakibat pada menurunnya kualitas audit yang dihasilkan.

### Kualitas Laba

Kualitas laba dalam laporan keuangan memiliki peranan penting bagi pengambilan kebijakan dalam perusahaan, laba yang berkualitas akan mencerminkan laporan keuangan yang berkualitas. Schipper dan Vincent (2003) mengelompokkan kualitas laba dan pengukurannya berdasarkan

cara menentukan kualitas laba, yaitu berdasarkan:

1. Berdasarkan sifat runtun-waktu laba, kualitas laba meliputi persistensi, prediktabilitas (kemampuan prediksi), dan variabilitas. Atas dasar persistensi, laba yang berkualitas adalah laba yang persisten yaitu laba yang berkelanjutan, yang ditentukan berdasarkan perspektif kemanfaatannya dalam pengambilan keputusan khususnya dalam penilaian ekuitas. Kemampuan prediksi menunjukkan kapasitas laba dalam memprediksi butir informasi tertentu, misalnya laba di masa datang. Berdasarkan konstruk variabilitas, laba berkualitas tinggi adalah laba yang mempunyai variabilitas relatif rendah atau laba yang *smooth*.
2. Kualitas laba didasarkan pada hubungan laba kas akrual yang dapat diukur dengan berbagai ukuran, yaitu: rasio kas operasi dengan laba, perubahan akrual total, estimasi *abnormal/discretionary accruals* (akrual abnormal/ kebijakan), dan estimasi hubungan akrual kas. Dengan menggunakan ukuran rasio kas operasi dengan laba, kualitas laba ditunjukkan oleh kedekatan laba dengan aliran kas operasi. Laba yang semakin dekat dengan aliran kas operasi mengindikasikan laba yang semakin berkualitas. Dengan menggunakan ukuran perubahan akrual total, laba berkualitas adalah laba yang mempunyai perubahan akrual total kecil. Pengukuran ini mengasumsikan bahwa perubahan total akrual disebabkan oleh perubahan *discretionary accruals*. Semakin kecil *discretionary accruals* semakin tinggi kualitas laba dan sebaliknya. Selanjutnya, keceratan hubungan antara akrual dan aliran kas juga dapat digunakan untuk mengukur kualitas laba. Semakin erat hubungan antara akrual dan aliran kas, semakin tinggi kualitas laba.
3. Kualitas laba dapat didasarkan pada Konsep Kualitatif Rerangka Konseptual (Financial Accounting Standards Board, FASB, 1978). Laba yang berkualitas adalah laba yang bermanfaat dalam pengambilan keputusan yaitu yang memiliki karakteristik relevansi, reliabilitas, dan komparabilitas/konsistensi.
4. Kualitas laba berdasarkan keputusan implementasi meliputi dua pendekatan. Dalam pendekatan pertama, kualitas laba berhubun-

gan negatif dengan banyaknya pertimbangan, estimasi, dan prediksi yang diperlukan oleh penyusun laporan keuangan. Semakin banyak estimasi yang diperlukan oleh penyusun laporan keuangan dalam mengimplementasi standar pelaporan, semakin rendah kualitas laba, dan sebaliknya. Dalam pendekatan kedua, kualitas berhubungan negatif dengan besarnya keuntungan yang diambil oleh manajemen dalam menggunakan pertimbangan agar menyimpang dari tujuan standar (manajemen laba). Manajemen laba yang semakin besar mengindikasikan kualitas laba yang semakin rendah, dan sebaliknya.

Pihak manajemen sering melakukan *fraud* terhadap laporan keuangan yang mengakibatkan kualitas laba menjadi rendah dengan cara melakukan manajemen laba (*earnings manajemen*). Dengan rendahnya kualitas laba tentu saja akan membuat laporan keuangan yang dihasilkan menjadi tidak berkualitas yang tentu saja akan merugikan pihak pemegang saham bahkan perusahaan itu sendiri (Bernard dan Stober, 1998).

### Kualitas Audit

Audit yang berkualitas adalah audit yang dilaksanakan oleh orang yang kompeten dan orang yang independen. Widiastuty dan Febrianto (2010) mendefinisikan auditor yang kompeten adalah auditor yang memiliki kemampuan teknologi, memahami dan melaksanakan prosedur audit yang benar serta memahami dan menggunakan metode pensampelan yang benar. Sebaliknya auditor yang independen adalah auditor yang jika menemukan pelanggaran, akan secara independen melaporkan pelanggaran tersebut. Probabilitas auditor akan melaporkan adanya pelanggaran atau independensi auditor tergantung pada tingkat kompetensi mereka. DeAngelo (1981b dalam Widiastuty dan Febrianto (2010)) berpendapat bahwa kedua kualitas itu hanya dimiliki oleh kantor akuntan yang berukuran besar (*Big 8* pada jaman itu). Jadi, kualitas audit ditentukan dengan ukuran KAP nya, semakin besar KAP tersebut maka semakin berkualitas audit nya. Namun kasus Enron telah menjadikan ukuran KAP tidak dapat dijadikan satu-satunya patokan dalam menilai suatu audit berkualitas. Para peneliti yang mengikuti DeAn-

gelo, sepertinya mengabaikan bahwa yang dimaksud di dalam penelitian DeAngelo adalah kualitas persepsian bukan kualitas aktual.

Pada penelitian selanjutnya, peneliti mencari proksi yang lebih tepat untuk kualitas audit. O'Keefe dalam Yeni (2009) berpendapat bahwa *auditor industry specialization* berhubungan positif dengan kualitas audit diukur dengan penilaian kepatuhan auditor terhadap *Generally Accepted Auditing Standard* (GAAS). Auditor yang memiliki banyak klien dalam industri yang sama akan memiliki pemahaman yang lebih terhadap risiko audit industri tersebut. Permasalahan disaat penelitian dilakukan di Indonesia yakni auditor spesialisasi industri belum ada atau cukup untuk proksi kualitas laba.

Myers *et al* (2003) mencoba menghubungkan kualitas audit dengan kualitas laba, untuk mendapatkan proksi kualitas audit. Myers *et al* berpendapat bahwa ukuran akuntansi akrual adalah *descriptor* yang kualitas audit. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa tingkat akrual yang tinggi berhubungan positif dengan *auditor litigation*, isu mengenai opini audit *qualified*, kegagalan audit dan pergantian auditor, sedangkan tingkat akrual yang rendah berhubungan dengan konservatisme auditor yang tinggi, yang dapat diusulkan sebagai tingginya kualitas audit. Penelitian ini juga menemukan bahwa kualitas audit yang tinggi mengurangi keputusan pelaporan manajemen yang ekstrim dan menyarankan bahwa akrual dapat digunakan untuk mengidentifikasi keputusan pelaporan ekstrim tersebut.

### **Tenure KAP**

Audit *tenure* adalah masa jabatan dari Kantor Akuntan Publik (KAP) dalam memberikan jasa audit terhadap kliennya. Ketentuan mengenai audit *tenure* telah dijelaskan dalam Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 359/KMK.06/2003 pasal 2 yaitu masa jabatan untuk KAP paling lama 5 tahun berturut-turut. Aturan ini telah di ubah dengan aturan baru yaitu peraturan menteri keuangan nomor 17/PMK.01/2008 tentang jasa Akuntan Publik, pada pasal 3 tentang pembatasan masa pemberian jasa, di ayat pertama dijelaskan bahwa KAP boleh mengaudit selama 6 tahun buku berturut-turut sedangkan auditor nya

selama 3 tahun buku berturut-turut, sedangkan pada ayat ke 2, dijelaskan bahwa auditor boleh melakukan penugasan kembali pada perusahaan yang sama jika telah 1 tahun tidak memberikan jasa audit umum terhadap perusahaan tersebut, sehingga hal ini jelas akan menimbulkan rotasi atau *switching* auditor jika KAP tersebut melakukan audit selama 6 tahun buku berturut-turut.

Pembatasan *tenure* KAP ditujukan sebenarnya untuk melindungi independensi auditor dalam memberikan opini audit. Independensi auditor bisa saja berkurang seiring lamanya seorang auditor mengaudit laporan keuangan perusahaan yang sama, sehingga menimbulkan hubungan-hubungan istimewa yang mengakibatkan hilangnya sifat obyektif seorang auditor dan kualitas audit menjadi berkurang yang tentu saja berdampak pada kualitas laba yang dihasilkan pada laporan keuangan. Untuk mengurangi resiko dari *tenure* tersebut maka dibentuklah komite audit untuk memonitor hubungan antara auditor dengan manajemen perusahaan sehingga dapat meningkatkan independensi auditor tersebut.

## **PERUMUSAN HIPOTESIS**

### **Pengaruh Tenure Terhadap Kualitas Audit**

*Tenure* merupakan bagian yang sangat penting dalam mempengaruhi apakah audit berkualitas atau tidak. *Tenure* yang panjang atau pendek akan mempengaruhi tingkat independensi auditor dalam memberikan opini audit. *Tenure* yang panjang mungkin saja akan mempengaruhi auditor dalam memberikan opini audit, dikarenakan auditor telah merasa “nyaman” terhadap klien, tetapi *tenure* yang pendek juga bukan jaminan bahwa kualitas audit yang dihasilkan lebih baik karena biasanya auditor memerlukan waktu yang cukup lama bila harus mengaudit perusahaan baru, auditor perlu mengenal perusahaan tersebut sehingga tidak terjadi kesalahpahaman yang berakibat pada kesalahan opini yang diberikan.

*Tenure* dan kualitas audit memang telah menjadi polemik sejak lama, adanya perbedaan pendapat dari para peneliti terhadap apakah *tenure* berpengaruh positif atau negatif terhadap kualitas audit, yang ditimbulkan dari ketidakkonsistenan hasil-hasil penelitian sebelumnya. Sejak terjadin-

ya kasus Enron yang di audit oleh salah satu KAP big 5 yaitu Arthur Andersen, pandangan peneliti berubah “KAP tidak relevan lagi digunakan untuk mengukur kualitas audit”. Myers *et al* (2003) dan Manry *et al* (2008) membuktikan bahwa *tenure* berpengaruh positif pada kualitas audit, Carey dan Simnett (2006) menemukan bahwa *tenure* audit yang panjang berhubungan negatif pada kualitas audit, Wibowo dan Rossieta (2009) dalam penelitiannya belum dapat membuktikan adanya pengaruh masa penugasan audit terhadap kualitas audit. Ketidak konsistenan ini menyebabkan hipotesis penelitian ini tidak menyebutkan arah, yaitu: **H1:** *Tenure* berpengaruh terhadap kualitas audit

### Pengaruh *Tenure* Secara Tidak Langsung Melalui Kualitas Audit Terhadap Kualitas Laba

Menurut Tuckman (dalam Sugiyono, 2007) variabel intervening adalah variabel yang secara teoritis mempengaruhi hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen menjadi hubungan yang tidak langsung dan tidak dapat diamati dan diukur. Variabel ini merupakan variabel penyela/antara variabel independen dengan variabel dependen, sehingga variabel independen tidak langsung mempengaruhi berubahnya atau timbulnya variabel dependen.

Kualitas audit secara langsung dipengaruhi oleh *tenure*, *tenure* yang panjang atau pendek akan mempengaruhi kualitas audit yang dihasilkan walaupun belum ada hasil yang konsisten. Myers *et al* (2003) juga berpendapat bahwa kualitas audit yang tinggi mengurangi keputusan pelaporan manajemen yang ekstrim dan menyarankan bahwa akrual dapat digunakan untuk mengidentifikasi keputusan pelaporan ekstrim tersebut. Penggunaan akrual sebagai proksi dari kualitas audit telah digunakan oleh beberapa peneliti seperti Myers *et al* (2003), Manry *et al* (2008), Jong-Hang (2010) dan Efraim (2010). Penelitian Lim dan Tan (2009) yang meneliti antara *tenure* dan kualitas audit yang menemukan bahwa *tenure* yang panjang berpengaruh positif pada kualitas audit yang diaudit oleh auditor spesialis, tetapi tidak pada perusahaan yang tidak diaudit oleh auditor spesialis.

Pada uji intervening ini akan dilihat pengaruh tidak langsung dan pengaruh langsung dari *ten-*

*ure* ke kualitas laba dan *tenure* melalui kualitas audit terhadap kualitas laba serta pengaruh secara simultan *tenure*, kualitas audit terhadap kualitas laba; sehingga hipotesisnya adalah: **H2:** *Tenure* berpengaruh tidak langsung melalui kualitas audit terhadap kualitas laba

## METODOLOGI PENELITIAN

### Jenis Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif, yang memberikan hubungan fundamental antara pengamatan empiris dan ekspresi matematis dari hubungan-hubungan kuantitatif (Sugiyono, 2007).

### Defenisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Penelitian ini menggunakan 3 variabel yaitu kualitas laba dan kualitas audit sebagai variabel *endogeneous* (dependen dan intervening) dan *tenure* sebagai variabel *exogeneous* (independen).

#### 1. Kualitas Laba

Kualitas laba sebagai variabel dependen diukur dengan menggunakan *earnings management (EM)*. Manajemen laba dalam penelitian ini diukur dengan *discretionary accruals (DA)* model *Modified Jones* yang dikembangkan oleh Dechow (1995), dengan langkah-langkah berikut ini:

Menghitung *total accrual* dengan persamaan :

$$\text{Total Accrual (TAC)} = \text{Nlit} - \text{OCFit}$$

Menghitung nilai *accruals* dengan persamaan regresi linear sederhana atau *Ordinary Least Square (OLS)* dengan persamaan:

$$\text{TAC}_{it}/\text{TA}_{i,t-1} = \alpha_1(1/\text{TA}_{i,t-1}) + \alpha_2((\text{REV}_{it}/\text{TA}_{i,t-1})/\text{TA}_{i,t-1}) + \alpha_3(\text{PPE}_{it}/\text{TA}_{i,t-1})$$

Dari persamaan regresi (2), *NDATC* dihitung dengan memasukkan koefisien-koefisien  $\alpha$ .

$$\text{NDATC}_{it} = \alpha_1(1/\text{TA}_{i,t-1}) + \alpha_2((\text{REV}_{it} - \text{REC}_{it})/\text{TA}_{i,t-1}) + \alpha_3(\text{PPE}_{it}/\text{TA}_{i,t-1})$$

$$\text{DTAC}_{it} = (\text{TAC}_{it}/\text{TA}_{i,t-1}) - \text{NDATC}_{it}$$

Dimana :

$TAC_{it}$  : *Total Accruals* perusahaan i pada periode t

$NI_{it}$  : *Net Income* perusahaan i pada periode t

$OCF_{it}$  : *Operating Cash Flow* perusahaan i pada periode t

$TA_{i,t-1}$  : Total aktiva perusahaan i pada periode t-1

$REV_{it}$  : *Revenue* perusahaan i pada periode t

$REC_{it}$  : *Receivable* perusahaan i pada periode t

$PPE_{it}$  : Nilai aktiva tetap (gross) perusahaan i pada periode t

$DTAC_{it}$  : *Discretionary Accruals*

## 2. Kualitas Audit

*Current accruals* digunakan sebagai proksi kualitas audit konsisten dengan penelitian sebelumnya yaitu pada penelitian Becker *et al* (1998), Francis *et al* (1999), Carey dan Simnett (2006), Francis dan Wang (2007), Myers *et al.* (2003), Efraim Ferdinan Giri (2010) dan I Putu Nuratama (2011). Model *current accruals* yang dipakai dalam penelitian ini adalah:

$$\text{Current Accruals} = \frac{((\Delta CA - \Delta Cash) - (\Delta CL - \Delta STD))}{TA}$$

Dimana:

$\Delta CA$  : Perubahan asset lancar

$\Delta Cash$ : Perubahan kas dan ekuivalen kas

$\Delta C$  : Perubahan liabilitas lancar

$\Delta STD$ : Perubahan dalam utang wesel jangka pendek dan utang jangka panjang yang akan jatuh tempo.

TA : Total Asset

## 3. Tenure

Tenure KAP merupakan jumlah tahun dimana KAP melakukan perikatan audit dengan auditee yang sama. Tenure KAP diukur dengan menghitung tahun dimana KAP yang sama telah melakukan perikatan terhadap auditee (Januarti,2009).

## Metode Pengambilan Sampel dan Teknik

### Pengumpulan Data

Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI. Sampel merupakan bagian dari populasi, teknik pengambilan sampel yang digunakan adalah *purposive sampling*. Kreteria sampel pada penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang menerbitkan

laporan keuangan yang telah diaudit setiap tahunnya dari tahun 2004-2010 secara berturut-turut, dan selain itu laporan keuangan yang digunakan adalah laporan keuangan yang menggunakan mata uang rupiah bukan memakai mata uang asing. Laporan keuangan yang digunakan harus lengkap secara data yang mendukung dari variabel-variabel dalam penelitian ini yaitu *tenure*, kualitas audit, dan kualitas laba. Sumber data yang digunakan adalah data sekunder, yang diperoleh dari situs [www.idx.co.id](http://www.idx.co.id) dan [www.mitrariset.com](http://www.mitrariset.com).

## Metode Analisis Data

Data dianalisis dengan menggunakan bantuan *software* SPSS 16.0 untuk uji asumsi klasik dan analisis data untuk uji hipotesis. Uji asumsi klasik penelitian ini, yaitu:

- **Uji Normalitas**, bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel dependen dan variabel independen atau keduanya mempunyai distribusi normal. Dalam penelitian ini uji normalitas akan dilihat melalui uji analisis statistik *non-parametric Kolmogrov-Sminov* (K-S), dan data yang dikatakan berdistribusi normal bila *p-value Kolmogrov-Sminov Test* > 0,05 (Ghozali, 2006).
- **Uji Multikolonieritas**, bertujuan untuk menguji apakah model regresi menemukan adanya korelasi diantara variabel bebas. Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variabel bebas. Untuk mendeteksi ada tidaknya multikolonieritas dalam model regresi dilihat dari nilai *tolerance* dan lawannya *variance inflation factor* (VIF). Nilai *cut off* yang umum dipakai untuk menunjukkan tidak adanya multikolonieritas adalah nilai *tolerance*  $\geq 0,10$  atau sama dengan nilai *VIF* < 10 (Ghozali, 2006).
- **Uji Autokorelasi**, bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi linier ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan periode t-1 (sebelumnya). Autokorelasi muncul karena observasi yang berurutan sepanjang waktu berkaitan satu sama lainnya. Model regresi yang baik adalah yang bebas dari autokorelasi. Dalam penelitian ini untuk mengetahui ada tidaknya autokorelasi akan dilihat dari nilai uji Durbin-Watson

(D-W). Nilai uji D-W dilihat dengan ketentuan tidak ada autokorelasi positif dan negatif apabila  $Du < d < 4-du$ .

- **Uji Heteroskedastisitas**, bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain, atau dengan kata lain untuk melihat keadaan yang menunjukkan faktor pengganggu (*error*) tidak konstan. Model regresi yang baik adalah yang homoskedastisitas atau tidak terjadi heteroskedastisitas (Ghozali, 2006). Uji heteroskedastisitas dilihat melalui Uji Gletser.

### 1. Alat Analisis

Alat analisis dalam penelitian ini menggunakan *path analysis* (analisis jalur) untuk mengetahui pengaruh antar variabel secara simultan. Metode analisis jalur (*path analysis*) merupakan perluasan dari analisis regresi linear berganda yang digunakan untuk menaksir hubungan sebab akibat dan juga tidak dapat digunakan sebagai substitusi bagi peneliti untuk melihat hubungan kausalitas antar variabel (Ghozali, 2005).

$$Y_2 = P_{y_1x_1}X_1 + P_{y_2x_1}X_1 + P_{y_2y_1}Y_1 + P_{y_2}e_2$$

Dimana:

$Y_1$  : Kualitas Audit

$Y_2$  : Kualitas Laba

$X_1$  : *Tenure*

$P_{y_1x_1}$ : Koefisien kualitas audit dan *tenure*

$P_{y_2x_1}$ : Koefisien kualitas laba dan *tenure*

### 2. Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini adalah uji variabel intervening, uji-t dan uji F. Untuk mengetahui hasil uji t adalah 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. Uji F digunakan pada dasarnya menunjukkan apakah semua variabel independen atau bebas yang dimasukkan dalam model mempunyai pengaruh secara bersama-sama terhadap variabel dependen atau terikat (Ghozali, 2005).

- **Pengujian Hipotesis 1** Pada pengujian hipotesis akan dilakukan menggunakan formula sebagai berikut untuk menguji arah koefisien  $\beta$  (uji arah):

$H_{01}$ :  $\beta_1 = 0$  *Tenure* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit

$H_{a1}$ :  $\beta_1 > 0$  *Tenure* berpengaruh terhadap kualitas audit

Selanjutnya, kriteria pengujian signifikansi yang digunakan adalah dengan melihat nilai signifikansi, karena tidak menggunakan arah maka nilai koefisien regresi  $\beta_1$  dikatakan signifikan jika memiliki nilai p-value  $< 0,025$ . Apabila  $H_{a1}$  diterima dan signifikan maka *tenure* berpengaruh terhadap kualitas audit.

- **Pengujian Hipotesis 2** Untuk menguji apakah kualitas audit merupakan variabel intervening dapat dilakukan dengan melihat nilai pengaruh secara langsung dan tidak langsung, sebagaimana rumus berikut ini:

Pengaruh langsung *tenure* ke kualitas laba

$$= P_{Y_2X_1} \times P_{Y_1X_1}$$

Pengaruh tidak langsung *tenure* ke kualitas audit ke kualitas laba

$$= P_{Y_1Y_1} \times P_{Y_1X_1} \times P_{Y_2Y_1}$$

Total pengaruh ( $R^2$ )

$$= P_{Y_2X_1} + P_{Y_1Y_1} \times P_{Y_1X_1} \times P_{Y_2Y_1}$$

Langkah-langkah pengujiannya adalah sebagai berikut:

- Menghitung f dengan rumus

$$F_{hitung} = \frac{R^2 / k - 1}{(1 - R^2) / (n - k)}$$

Dimana :

$R^2$  : koefisien determinan berganda

n : jumlah sampel

k : jumlah variabel bebas

- Derajat kepercayaan = 5 %, dan derajat kebebasan F tabel ( $\alpha, k, n-k-1$ ), dimana  $\alpha = 0,05$ ; k = jumlah variabel bebas; n = jumlah sampel
- Menentukan kriteria pengujian. Pada pengujian hipotesis akan dilakukan menggunakan formula sebagai berikut untuk menguji arah koefisien F (uji signifikan):

$H_{02}$ :  $F_{hitung} < F_{table}$ , *tenure* melalui kualitas audit berpengaruh secara tidak langsung terha-

dap kualitas laba

**Ha2** :  $F_{hitung} > F_{table}$ , tenure melalui kualitas audit tidak berpengaruh tidak langsung terhadap kualitas laba

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Sampel Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan-perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI (Bursa Efek Indonesia). Berdasarkan kriteria sampel maka jumlah sampel penelitian adalah 200 sebagaimana yang ditunjukkan pada Tabel 1 adalah 40 kode perusahaan manufaktur yang menjadi sampel dalam penelitian ini.

### Deskriptif Statistik Variabel Penelitian

Deskriptif statistik variabel dalam penelitian ini disajikan dalam Tabel 3. Data deskriptif statistik menunjukkan nilai statistik deskriptif dari masing-masing variabel. *Tenure* dari tahun 2004-2010 diketahui memiliki nilai minimum sebesar 1, nilai maksimum sebesar 7. Dari data ini dapat diketahui bahwa ada beberapa perusahaan manufaktur yang jangka waktu maksimum *tenure* KAP dan klien nya lebih dari yang telah ditetapkan pemerintah PMK nomor 17/PMK.01/2008 yang menyatakan bahwa batasan perikatan untuk KAP adalah enam tahun buku berturut-turut, hal ini terjadi karena ada KAP yang hanya berganti afiliasi tetapi orang-orang yang terlibat di dalamnya sebagian besar masih orang yang sama dan dalam penelitian ini fenomena itu dianggap sebagai satu KAP yang sama. Nilai mean dari *tenure* lebih besar dari standar deviasi nya, dimana nilai mean *tenure* adalah 3,48 dan standar deviasi sebesar 1,832. Nilai ini menunjukkan bahwa jika nilai rata-rata lebih besar dari standar deviasi nya menunjukkan tidak terjadi variasi data yang tinggi diantara variabel pengamatan.

Variabel Kualitas Audit yang diprosikan dengan akrual lancar diketahui memiliki nilai rata-rata akrual lancar sebesar -0,096681 dan standar deviasi dari akrual lancar adalah sebesar 0,02111291. Nilai rata-rata akrual lancar sebesar -0,096681 menunjukkan bahwa sebagian besar perusahaan memiliki kualitas audit yang tinggi karena semakin rendah nilai akrual lancar maka

kualitas audit akan semakin tinggi hal ini dikarenakan tingkat akrual yang rendah berhubungan dengan konservatisme auditor yang tinggi, yang dapat diusulkan sebagai tingginya kualitas audit (Myers *et.al*, 2003). Nilai rata-rata dari kualitas audit lebih kecil dibandingkan dengan standar deviasi nya yang berarti bahwa ada variasi data cukup tinggi pada kualitas audit yang diprosikan dengan akrual lancar.

Variabel kualitas laba memiliki nilai rata-rata kualitas laba sebesar -0,057131 dan standar deviasi dari kualitas laba adalah sebesar 0,0882073, hal ini mengindikasikan bahwa kualitas laba yang diprosikan dengan *discretionary accruals* kebanyakan negatif, berarti terjadi *income decreasing*. Kondisi ini terjadi karena kemungkinan besar manajemen bersikap konservatif dalam melaporkan kinerjanya, yaitu dengan mengakui biaya masa depan (*future cost*) menjadi biaya sekarang (*current cost*) yang mengakibatkan kinerja lebih rendah dari kinerja fundamentalnya. Nilai rata-rata dari kualitas laba lebih kecil dibandingkan dengan standar deviasi nya yang berarti bahwa ada variasi data cukup tinggi pada kualitas laba.

### Pengujian Asumsi Klasik

Uji Asumsi Klasik dilakukan untuk melihat apakah asumsi-asumsi yang diperlukan dalam analisis regresi linear terpenuhi. Hasil pengujian asumsi klasik adalah sebagai berikut:

**Uji Normalitas**, Hasil uji normalitas, dengan nilai *kolmogorov-Smirnov Z* sebesar 1,083 dan nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* sebesar 0,191, sehingga dapat disimpulkan bahwa data yang digunakan dalam penelitian ini normal karena  $Z_{hitung} < Z_{tabel}$ , dan probabilitas signifikansi  $> 5\%$  yaitu sebesar 0,191.

**Uji Multikolenearitas**, *Tenure* penelitian ini mempunyai nilai *tolerance* = 0,963  $\geq$  0,1 dan VIF *tenure* = 1,038  $<$  1; begitu juga dengan kualitas audit yang juga memiliki nilai *tolerance* nilai *tolerance* = 0,963  $\geq$  0,1 dan VIF *tenure* = 1,038  $<$  . Hasil ini dapat disimpulkan bahwa variabel *tenure* dan kualitas audit bebas multikolenearitas.

**Uji Autokorelasi**, dengan menggunakan uji *Durbin-Watson (DW test)*. Hasil uji Durbin – Watson dalam sebesar 1,984, sedangkan nilai batas dalam (du) adalah 1,7887 dan nilai batas luar (dl)



**Tabel 1**  
**Perusahaan Manufaktur 2006-2010**

	Jumlah	%
— Total Perusahaan manufaktur 2006-2010	121 perusahaan	100 %
— Perusahaan yang tidak menerbitkan laporan keuangan secara berturut-turut dari tahun 2006-2010	60 perusahaan	50 %
— Perusahaan yang menerbitkan laporan keuangan dengan mata uang asing	5 perusahaan	4 %
— Laporan keuangan yang data tidak lengkap	16 Perusahaan	13 %
Perusahaan Sampel	40 perusahaan	<b>33%</b>
Total Sampel	Jumlah perusahaan x Tahun pengamatan	40 x 5 = 200 observasi

Sumber : data diolah

**Tabel 2**  
**40 Kode Perusahaan yang Menjadi Sampel Penelitian**

No	Kode	No	Kode	No	Kode	No	Kode
1	BATA	11	IKBI	21	KLBF	31	PICO
2	BRNA	12	INAF	22	LMPI	32	PYFA
3	BRTP	13	INAI	23	LMSH	33	SMCB
4	BTON	14	INDF	24	LPIN	34	SPMA
5	BUDI	15	INTP	25	MDRN	35	STTP
6	CEKA	16	JKSW	26	MLPL	36	SULI
7	DPNS	17	JPRS	27	MRAT	37	TCID
8	DVLA	18	KARW	28	MTDL	38	TIRA
9	DYNA	19	KDSI	29	PAFI	39	TOTO
10	ESTI	20	KICI	30	PBRX	40	TPIA

Sumber : data diolah

**Tabel 3**  
**Deskriptif Statistik Variabel *tenure*, kualitas audit dan kualitas laba**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
<i>Tenure</i>	200	1	7	3,48	1,832
Kualitas Audit	200	-1,0533	0,5352	-0,096681	0,02111291
Kualitas Laba	200	-0,3433	0,3518	-0,057131	0,0882073

Sumber : data diolah

**Tabel 4**  
**Hasil Uji Heterokedastisitas**

Variabel	Koefisien	T	Sig.
(Constant)	0,067	6,885	0,000
Tenure	-0,002	-0,837	0,404
KA	-0,025	-1,249	0,213

Sumber : data diolah

sebesar 1,7483. Dari hasil ini dapat dilihat bahwa nilai DW lebih besar dari nilai batas dalam yaitu sebesar 1,7887 dan lebih kecil dari nilai 4 – nilai batas dalam (du), sehingga sesuai dengan tabel keputusan *Durbin – Watson* dapat ditarik kesimpulan tidak ada autokorelasi positif maupun negatif karena  $1,7887 < 1,984 < 4 - 1,7887$  ( $Du < d < 4 - du$ ).

**Uji Heterokedastisitas**, berdasarkan Tabel 4 dapat dilihat bahwa *tenure* dan KA memiliki tingkat signifikan diatas 0,05 atau 5% yaitu *tenure* sebesar 0,404 dan kualitas audit sebesar 0,213 sehingga dapat disimpulkan tidak mengandung adanya heterokedastisitas.

### Hasil Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis pertama dan hipotesis kedua diperoleh dari persamaan regresi yang hasilnya disajikan pada Tabel 5. Merujuk pada nilai F dan signifikansi dari persamaan regresi, maka model layak (*goodness of fit*) untuk dilakukan pengujian hipotesis lebih lanjut.

#### Pengujian Hipotesis pertama

Hasil pengujian hipotesis pertama dengan meregresi *tenure* sebagai variabel independen terhadap kualitas audit sebagai variabel dependen. Dari Tabel 4.5, dapat dilihat bahwa *tenure* memiliki koefisien positif sebesar 0,192 terhadap kualitas audit dengan tingkat signifikansi sebesar 0,006 yang berarti lebih kecil dari 0,05. Hal ini menunjukkan **diterimanya  $H_{a1}$**  yang menyatakan ada pengaruh signifikan antara *tenure* terhadap kualitas audit.

#### Uji Hipotesis Kedua

Dari Tabel 5 terlihat bahwa pengaruh intervensi antara variabel *tenure* dan kualitas audit terhadap kualitas laba dapat dilihat dalam Gambar 4.1, dan besarnya nilai pengaruh langsung dan tidak langsung dapat dilihat pada Tabel 6.

Berdasarkan Tabel 6, persamaan matematis model dapat dituliskan:  $KL = 0,111 \text{ tenure} + 0,192 \text{ tenure} + 0,157 \text{ KA} + 93,2886$ . Pengaruh model keseluruhan ( $R^2$ ) seperti yang telah di uji pada hipotesis kedua adalah sebesar 6,7114% maka F hitung adalah:

$$F_{hitung} = \frac{R^2 / k - 1}{(1 - R^2) / (n - k)}$$

$$\begin{aligned} &= \frac{6,7114\% / (3-1)}{(1-6,7114\%) / 200-3} \\ &= \frac{0,067114 / 2}{(1 - 0,067114) / 197} \\ &= \frac{0,033557}{0,004735} \\ &= 7,087 \end{aligned}$$

Nilai F tabel dalam penelitian ini adalah sebesar 2,65, maka F hitung > F tabel ( $7,087 > 2,65$ ) maka artinya “persamaan regresi diterima” dengan nilai  $R^2$  total sebesar 6,7114 % dinyatakan signifikan. Namun karena pengaruh *tenure* ke kualitas laba tidak signifikan, maka model turunan untuk menguji pengaruh secara tidak langsung terhadap kualitas laba dapat diilustrasikan pada Gambar 2, dan Tabel 7 menunjukkan perhitungan pengaruh secara tidak langsung antara *tenure* melalui kualitas audit.

Berdasarkan Tabel 7 pengaruh model secara keseluruhan ( $R^2$ ) adalah sebesar 5,4793 %, maka dapat dihitung F:

$$\begin{aligned} F_{hitung} &= \frac{R^2 / k - 1}{(1 - R^2) / (n - k)} \\ &= \frac{5,4793\% / (3-1)}{(1-5,4793\%) / 200-3} \\ &= \frac{0,054793 / 2}{(1 - 0,054793) / 197} \\ &= \frac{0,0273965}{0,004798} \\ &= 5,709 \end{aligned}$$

Nilai  $R^2$  dinyatakan signifikan bila F hitungnya lebih besar dari F tabel. Nilai F tabel dalam penelitian ini adalah sebesar 2,65, maka F hitung > F tabel ( $5,709 > 2,65$ ) maka artinya persamaan regresi diterima dengan nilai  $R^2$  total sebesar 5,4793 % dinyatakan signifikan. Karena *tenure* dapat berpengaruh secara tidak langsung terhadap kualitas laba melalui kualitas audit maka **berarti  $H_{a2}$  diterima**.

## PEMBAHASAN

### Pengaruh *Tenure* Terhadap Kualitas Audit

Dalam penelitian ini diuji tentang pengaruh *tenure*, kualitas audit dan kualitas laba yang mana kualitas audit dijadikan sebagai variabel intervensi

**Tabel 5**  
**Hasil Persamaan Regresi yang Digunakan dalam Penelitian**

	Standardized Coefficients (β)	T	Signifikansi
<b><math>Y1 = P_{y1x1} X1</math></b>			
Tenure	0,192	2,760	0,006
Adj. R <sup>2</sup> = 0,032; F = 7,618; Signifikansi =			
<b><math>Y2 = P_{y1x1} + P_{y2y1} Y1</math></b>			
(tenure)	0,081	1,136	0,257
(kualitas audit)	0,157	2,200	0,029
Adj. R <sup>2</sup> = 0,026; F = 3,683; Signifikansi =			

Sumber: data diolah dengan SPSS 16

**Tabel 6**  
**Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung dari Kedua Variabel Secara Simultan**

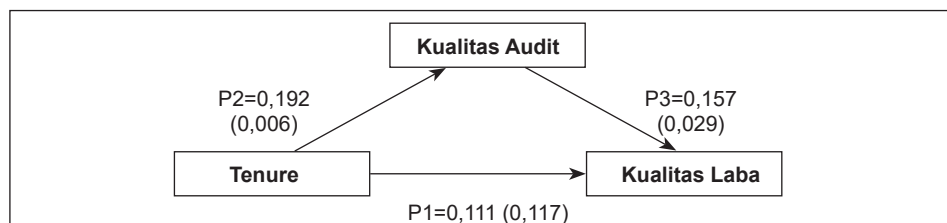
Variabel	Pengaruh Langsung	Pengaruh Tidak Langsung		Total Pengaruh
		Tenure	Kualitas Audit	
Tenure	= 0,111 x 0,111 = 0,012321 = 1,2321 %	= 0,192 x 0,157 = 0,030144 = 3,0144 %		4,2465 %
Kualitas Audit	= 0,157 x 0,157 = 0,024649 = 2,4649 %			2,4649 %
				R <sup>2</sup> = 6.7114 %
				ε = 93,2886 %
				100 %

Sumber: data diolah dengan SPSS 16

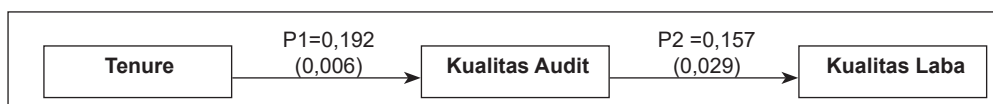
**Tabel 7**  
**Pengaruh Tidak Langsung Tenure Melalui Kualitas Audit Terhadap Kualitas Laba**

Variabel	Pengaruh Langsung	Pengaruh Tidak Langsung		Total Pengaruh
		Tenure	Kualitas Audit	
Tenure			= 0,192 x 0,157 = 0,030144 = 3,0144 %	3,0144 %
Kualitas Audit	= 0,157 x 0,157 = 0,024649 = 2,4649 %			2,4649 % +
				R <sup>2</sup> = 5,4793 %
				ε = 94,5207 % +
				100 %

Sumber: Data diolah



**Gambar 1. Analisis Pengaruh antara Tenure Melalui Kualitas Audit Terhadap Kualitas Laba**



**Gambar 2. Pengaruh Tidak Langsung Tenure Melalui Kualitas Audit Terhadap Kualitas Laba**

ing dan variabel independen, *tenure* sebagai variabel independen dan kualitas laba sebagai variabel dependen. Dilakukan diuji secara simultan untuk melihat pengaruh keseluruhan variabel bebas yaitu *tenure* dan kualitas audit terhadap kualitas laba dan uji intervening untuk melihat apakah kualitas audit dapat dikatakan sebagai variabel intervening.

Hasil pengujian antara *tenure* terhadap kualitas audit menghasilkan bahwa *tenure* berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Efraim (2010) dan Nuratama (2011) yang mengatakan *tenure* berpengaruh positif signifikan terhadap kualitas audit. Berdasarkan hipotesis yang pertama yaitu *tenure* berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, ini berarti semakin panjang *tenure* maka kualitas audit semakin meningkat. Hal ini terjadi karena semakin lama KAP mengaudit suatu perusahaan maka KAP tersebut akan semakin mengenal kondisi perusahaan dan KAP akan memiliki pengetahuan dan pengalaman untuk merancang prosedur audit yang efektif sehingga kualitas audit yang dihasilkan akan meningkat seiring dengan semakin lamanya *tenure*.

#### **Pengaruh *Tenure* Secara Tidak Langsung Melalui Kualitas Audit Terhadap Kualitas Laba**

Pada pengujian hipotesis kedua diuji *tenure* berpengaruh melalui kualitas audit terhadap kualitas laba. Kualitas audit pada hipotesis kedua adalah sebagai variabel intervening. Dimana *tenure* melalui kualitas audit berpengaruh terhadap kualitas laba. Pada pengujian yang telah dilakukan bahwa *tenure* tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas laba, akan tetapi kualitas audit berpengaruh signifikan terhadap kualitas laba, dimana pengaruh langsung lebih besar dari pengaruh tidak langsung sehingga kualitas audit tidak bisa dijadikan sebagai variabel intervening. Penelitian ini tidak konsisten dengan penelitian dari Myers *et al* (2003) yang mengatakan bahwa *tenure* mempunyai hubungan negatif dengan kualitas laba yang proksikan dengan *discretionary accruals*. Jika dilihat dari hubungan *tenure* terhadap kualitas laba dapat dilihat bahwa sebenarnya *tenure* memiliki pengaruh terhadap kualitas laba, akan tetapi pada data yang digunakan dalam penelitian

ini hal tersebut tidak dapat dibuktikan karena ada keterbatasan data yang tergeneralisasi pada perusahaan manufaktur saja sedangkan pada penelitian yang dilakukan oleh Myers *et al* (2003) digunakan seluruh perusahaan tidak hanya manufaktur saja. Selain itu adanya *tenure* yang tidak normal pada penelitian ini berkemungkinan mengakibatkan *tenure* tidak berpengaruh terhadap kualitas laba. Hasil ini mendukung penelitian-penelitian sebelumnya seperti Lim dan Tan (2006) juga dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa *tenure* juga memiliki pengaruh terhadap kualitas audit walaupun untuk *tenure* dan kualitas audit tidak didapatkan hasil yang konsisten apakah berpengaruh negatif atau positif, sedangkan Baridwan dan Hariani (2010) menyimpulkan bahwa audit yang berkualitas lebih efektif dalam mengurangi manajemen laba yang secara tidak langsung terkait terhadap kualitas laba. dari penelitian yang telah disebutkan dapat disimpulkan bahwa ada pengaruh secara simultan antara *tenure* dan kualitas audit terhadap kualitas laba, akan tetapi dari segi pengaruh tidak langsung dan pengaruh langsung dapat dilihat *tenure* melalui kualitas audit mempengaruhi kualitas laba dan pengaruh tidak langsung lebih besar dari pengaruh langsung yang berarti *tenure* berpengaruh secara tidak langsung melalui kualitas audit terhadap kualitas laba yang berarti hipotesis kedua diterima.

#### **KESIMPULAN**

Berdasarkan analisis data dan pembahasan serta dari hipotesis yang telah disusun dan diuji pada bagian sebelumnya, maka dapat disimpulkan bahwa:

1. *Tenure* berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, semakin lama *tenure* akan membuat kualitas audit semakin baik karena dengan *tenure* yang semakin lama akan membuat KAP lebih mengenal kondisi perusahaan dan semakin lamanya masa perikatan menyebabkan KAP akan memiliki pengetahuan dan pengalaman untuk merancang prosedur audit yang efektif.
2. *Tenure* memiliki berpengaruh tidak langsung melalui kualitas audit terhadap kualitas laba, kualitas audit pada penelitian ini bisa dijadikan

sebagai variabel intervening. *Tenure* melalui kualitas audit berpengaruh simultan terhadap kualitas laba, lama atau pendek nya *tenure* dan tinggi atau rendahnya kualitas audit akan mempengaruhi secara simultan atau bersama-sama terhadap tinggi atau rendahnya kualitas laba.

#### KETERBATASAN PENELITIAN

Pada penelitian ini terdapat beberapa keterbatasan, yaitu sebagai berikut:

1. Penelitian ini hanya menggunakan perusahaan manufaktur saja sebagai sampel sehingga hasil penelitian digeneralisasi.
2. Pada *tenure* KAP ada beberapa KAP yang melewati dari aturan yang telah ditetapkan pemerintah, karena pada penelitian ini KAP yang hanya berganti afiliasi atau nama tetap dianggap sebagai satu KAP yang sama apabila sebagian besar orang-orangnya tetap sama dari KAP sebelumnya.
3. Penelitian ini tidak mempertimbangkan variabel lain yang mungkin dapat mempengaruhi hubungan *tenure* melalui kualitas audit terhadap kualitas laba pada perusahaan.

#### SARAN

Setelah mengkaji hasil penelitian ini maka saran yang dapat penulis ajukan adalah sebagai berikut;

1. Penelitian ini menggunakan sampel perusahaan manufaktur, sehingga untuk penelitian selanjutnya dapat memperluas jangkauan sampel yang digunakan.
2. Diharapkan pada penelitian selanjutnya lebih dapat diteliti lebih lanjut lagi tentang masalah *tenure* KAP, dimana jika KAP tetap pada orang yang sama dan hanya berganti afiliasi ditetapkan sebagai KAP baru atau masih dikatakan KAP lama, mungkin dapat dilihat dari opini audit yang dihasilkan atau faktor-faktor lainnya.
3. Penelitian ini hanya menggunakan *tenure* dan kualitas laba untuk menilai kualitas laba perusahaan. Untuk penelitian selanjutnya diharapkan dapat mengembangkan penelitian ini dengan menggunakan faktor-faktor lain yang bisa mempengaruhi kualitas laba, seperti ukuran KAP, komite audit, kepemilikan manajemen dan lain-lain.

## REFERENSI

- Baridwan, Zaki dan Hariani, Arie Rahayu. 2010. *Insentif untuk manipulasi laba sebagai syarat keefektifan audit yang berkualitas dalam mengurangi manipulasi laba*. www.ssrn.com.
- Bernard V., and T. Stober. 1989. *The Nature and Amount of Information Reflected in Cash Flows and Accruals*. *The Accounting Review*, 64 (October), p. 624-952.
- Carcello, J. V., R. H. Hermanson. dan N. T. McGrath. 1992. "Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Prepares, and Financial Statement Users." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 11, (Spring): 1- 15.
- Carey, Peter. Simnett, Roger. 2006. *Audit Partner Tenure and Audit Quality*. *The Accounting Review*.
- Chandrarin, Grahita. 2001. *Laba (Rugi) Selisih Kurs Sebagai Salah Satu Faktor Yang Mempengaruhi Koefisien Respon Laba Akuntansi: Bukti Empiris dari Pasa Modal Indonesia*. Universitas Gajah Mada, Yogyakarta.
- De Angelo, L.E. 1981. *Auditor Independence, "Low Balling", and Disclosure Regulation*. *Journal of Accounting and Economics* 3. Agustus. p. 113-127.
- Deis, D.R. dan G.A. Groux. 1992. *Determinants of Audit Quality in The Public Sector*. *The Accounting Review*. Juli. p. 462-479.
- Efraim Ferdinan Giri. 2010. *Pengaruh Tenure Kantor Akuntan Publik (KAP) dan Reputasi KAP terhadap Kualitas Audit : Kasus Rotasi Wajib Auditor di Indonesia*. Simposium Nasional Akuntansi 13.
- Ferdinand, et al. 2009. *Earnings Quality: Some Evidence on the Role of Auditor Tenure and Auditors' Industry Expertise*. *Journal of Accounting and Economics Forthcoming*.
- Flint, David (1988): *Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction*. Houndmills et al. 1988.
- Ghozalie, I. 2005. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Undip.
- Gideon SB Boediono. (2005). *Kualitas Laba: Studi Pengaruh Mekanisme Corporate Governace dan Dampak Manajemen Laba dengan Menggunakan Analisis Jalur*. Simposium Nasional Akuntansi VIII, IAI, 2005.
- Hamonangan Siallagan., Mas'ud Machfoedz. 2006. *Mekanisme Corporate Governance, Kualitas Laba Dan Nilai Perusahaan*. Simposium Nasional Akuntansi 9.
- Healy, P dan K. Palepu. 1988. "Earnings Information Conveyed by Dividend Initiations and Omissions". *Journal of Financial Economics*. 21:2. pp. 149 – 176.
- Indriantoro dan Supomo. 2002. *Metodologi Penelitian Bisnis*. Yogyakarta: BPFE UGM.

- Johnson, Van E., Inder K. Khurana, J. Kenneth Reynolds. 2002. "Audit-Firm tenure and the Quality of Financial Reports". *Contemporary Accounting Research* Vol. 19 No. 4 (Winter 2002) pp.637-60.
- Lim, Chee-Yeow. Tan, Hun-Tong. 2009. *Does Auditor Tenure Improve Audit Quality? Moderating Effects of Industry Specialization and Fee Dependence*. [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1638530](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1638530), diakses tanggal 10 Februari 2011.
- Manry, D. L., T.J. Mock, and J.L. Turner. 2008. *Does Increased Audit Partner Tenure Reduce Audit Quality?* *Journal of Accounting, Auditing & Finance*: 553-572.
- Mayangsari, Sekar. 2004. *Bukti Empiris Pengaruh Spesialisasi Industri Auditor Terhadap Earning Response Coefficient*. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* Vol 7 No 2, Mei.
- Mayangsari, Sekar. 2007. *The Auditor Tenure and the Quality of Earnings: Is Mandatory Auditor Rotation Useful?*. Simposium Nasional Akuntansi X. Makasar.
- Myers, James N., Myers, Linda A., and Omer, Thomas C. 2003. *Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings: A Case for mandatory Auditor Rotation?*. *The Accounting Review* 78(3): 779-799.
- Nuratama, 2011. *Pengaruh Tenure dan Reputasi Kantor Akuntan Publik Pada Kualitas Audit Dengan Komite Audit Sebagai Variabel Moderasi : Studi Kasus Pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar Di BEI Tahun 2004-2009*. Tesis S2 Pasca Sarjana Udayana, Denpasar.
- Parawiyati. 1996. *Kemampuan Laba dan Arus Kas dalam memprediksi Laba dan Arus Kas Perusahaan Go Publik di Pasar Modal*. Tesis S2 Program Pasca Sarjana UGM, Yogyakarta.
- Rudyawan, Arry Pratama dan I Dewa Nyoman Badera. 2008. *Opini Audit Going Concern: Kajian Berdasarkan Model Prediksi Kebangkrutan, Pertumbuhan Perusahaan, Leverage, dan Reputasi Auditor*.
- Schipper, K., dan L. Vincent. 2003. *Earnings quality*. *Accounting Horizons* 17: 97-110.
- Setiawan, Dani. 2006. *Pengaruh Pemberian Kredit Terhadap Pencapaian Laba Bersih Pada PD. BPR Sumber Cirebon*. Skripsi S1 Universitas Swadaya Gunung Jati, Cirebon.
- Sugiyono. 2007. "Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif dan R&D". Bandung: Alfabeta
- Sumodiningrat. 1998. *Analisis Statistik*. Bandung : Alfabeta
- Wibowo, Arie dan Rossieta, Hilda. 2009. *Faktor-Faktor Determinasi Kualitas Audit—Suatu Studi Dengan Pendekatan Earnings Surprise Benchmark*. Simposium Nasional Akuntansi 12.
- Widiastuty, Erna dan Febrianto, Rahmat. 2003. *Pengukuran Kualitas Audit: Sebuah Esai*. *Audit Jurnal Akuntansi dan Bisnis* Vol 5 No2, Juli 2010. Denpasar: Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Udayana.

Yeni Januarsi. 2009. *Peran Auditor Spesialis Industri Dalam Mengurangi Manajemen Laba AkruaI dan Manajemen Laba Real Pada Periode Sebelum Dan Setelah Keputusan Menteri Keuangan No.423/KMK.06/2002*. Simposium Nasional Akuntansi 12.