

**PENGARUH UKURAN KAP DAN MASA PERIKATAN AUDIT TERHADAP  
PENERAPAN PROSEDUR AUDIT UNTUK MENDETEKSI RISIKO  
KECURANGAN DALAM LAPORAN KEUANGAN, SERTA IMPLIKASINYA  
TERHADAP KUALITAS AUDIT**

(Survei pada Kantor Akuntan Publik Anggota Forum Akuntan Pasar Modal)

**Iman Sarwoko**

*Fakultas Ekonomi Universitas Padjadjaran (Unpad) Bandung*

*Email: imansarwoko@yahoo.com*

**Abstract:** Based on a press release from the Public Relations Bureau of the Ministry of Finance (2010-2011), the case of a violation by a public accountant in Indonesia is generally a violation of government regulations and the failure of the audit (audit failure) in detecting fraud in financial reporting, giving rise to lawsuits from third parties harmed. Failure audit (audit failure) in detecting material misstatements in the financial statements. This condition if not treated properly can reduce public confidence in audit quality and performance in Indonesian Public Accountant. The purpose of this study is to obtain empirical evidence about the influence of auditor size and audit tenure simultaneously and partially, on the application of audit procedures to detect fraud risk in the financial statements, as well as the influence of auditor size, audit tenure, and the application of audit procedures to detect risk fraud in the financial statements on audit quality, and partial simultaneously. The method used in this research is descriptive and verification methods. The unit of analysis in this study was 50 Public Accounting Firm (KAP) is a member of FAPM (Forum Capital Markets Accountant), with a professional staff (partners and staff) as respondents. The sampling technique used was purposive sampling. In this study, an analysis tool that is used path analysis.

The results of this study indicate that simultaneous auditor size and audit tenure has a significant influence on the application of audit procedures to detect fraud risk in a financial statement, which is implemented by auditing standards. The results of this study also showed that simultaneous auditor size, audit tenure, and the application of audit procedures to detect fraud risk in a financial statement has significant influence on audit quality. While the partial test results showed no significant influence for each variable size and audit auditor tenure on audit quality. Based on the above results it can be concluded that in order to improve the quality of auditing in general in Indonesia, the auditor should be increased in size and the size of audit tenure extended period of time, not too short but not too long, because it can reduce the objectivity of the auditor. Partial test results showed that there was also a significant difference in audit quality between KAP KAP large and small who are members of FAPM, and proved also here that the application of the rules of auditor rotation maximum of 3 years for Certified Public Accountants, the impact on audit quality is not significant, presumably because the period of the audit engagement (3 years) still felt relatively too short.

**Keywords:** Auditor Size, Audit Tenure, Auditing Standards, Audit Procedures, Audit Quality

**Abstrak:** Berdasarkan *press release* dari Biro Humas Departemen Keuangan (2010-2011), kasus pelanggaran oleh Akuntan Publik di Indonesia pada umumnya berupa

pelanggaran terhadap peraturan pemerintah dan kegagalan audit (*audit failure*) dalam mendeteksi kecurangan dalam pelaporan keuangan, sehingga menimbulkan tuntutan hukum dari pihak ketiga yang dirugikan. Kegagalan audit (*audit failure*) dalam mendeteksi salah saji material dalam laporan keuangan. Kondisi ini bila tidak ditangani dengan benar dapat menurunkan kepercayaan publik terhadap kualitas audit dan kinerja Akuntan Publik di Indonesia. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk memperoleh bukti empiris tentang besarnya pengaruh *auditor size* dan *audit tenure* secara simultan dan parsial, terhadap penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam laporan keuangan, serta besarnya pengaruh *auditor size*, *audit tenure*, dan penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam laporan keuangan terhadap kualitas audit, secara simultan dan parsial. Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode deskriptif dan verifikatif. Unit analisis dalam penelitian ini adalah 50 Kantor Akuntan Publik (KAP) yang menjadi anggota FAPM (Forum Akuntan Pasar Modal), dengan tenaga profesionalnya (*partner* dan *staf*) sebagai responden. Teknik sampling yang digunakan adalah *purposive sampling*. Dalam penelitian ini, alat analisis yg digunakan adalah *Path Analysis*.

Hasil penelitian ini secara simultan menunjukkan bahwa *auditor size* dan *audit tenure* mempunyai pengaruh signifikan terhadap penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam laporan keuangan, yang dilaksanakan berdasarkan standar auditing. Hasil penelitian ini secara simultan juga menunjukkan bahwa *auditor size*, *audit tenure*, dan penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam laporan keuangan mempunyai pengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Sedangkan hasil pengujian secara parsial menunjukkan adanya pengaruh yang tidak signifikan untuk masing-masing variabel *auditor size* dan *audit tenure* terhadap kualitas audit. Berdasarkan hasil penelitian diatas dapat diambil kesimpulan bahwa untuk meningkatkan kualitas audit secara umum di Indonesia, sebaiknya *auditor size* diperbesar ukurannya dan *audit tenure* diperpanjang jangka waktunya, jangan terlalu pendek tapi juga jangan terlalu panjang, karena dapat mengurangi objektivitas auditor. Hasil pengujian secara parsial juga menunjukkan bahwa tidak terdapat perbedaan yang signifikan dalam kualitas audit antara KAP besar dan KAP kecil yang tergabung dalam FAPM, dan terbukti juga disini bahwa dengan penerapan aturan rotasi auditor maksimum 3 tahun untuk Akuntan Publik, pengaruhnya terhadap kualitas audit tidak signifikan, diduga karena jangka waktu masa perikatan audit tersebut (3 tahun) dirasakan masih relatif terlalu pendek.

**Kata kunci:** Auditor Size, Audit Tenure, Standar Auditing, Audit Procedures, Audit Quality

## PENDAHULUAN

Di era globalisasi seperti saat ini, bisnis tidak lagi mengenal batas negara. Demikian pula kebutuhan akan adanya audit atas laporan keuangan oleh akuntan publik sebagai auditor eksternal yang independen tidak dapat dihindari lagi, dan justru menjadi kebutuhan utama sebelum pengambilan keputusan bisnis. Akuntan publik menjadi satu profesi yang diharapkan banyak orang untuk penempatan kepercayaan mereka terhadap hasil audit dan pendapat (*opini*) yang diberikan. Dalam tulisan ini selanjutnya, auditor atau akuntan publik atau auditor eksternal atau auditor independen, mengacu pada hal yang sama.

Kepercayaan masyarakat terhadap akuntan publik sebagai pihak independen dalam mengaudit laporan keuangan sangat besar. Kepercayaan besar yang diberikan oleh

pemakai laporan keuangan yang telah diaudit mengharuskan akuntan publik memperhatikan kualitas audit yang diberikannya. Salah satu cara yang bisa ditempuh profesi akuntan publik agar dapat tetap memberikan jasanya dengan taraf kemampuan profesionalisme yang tinggi adalah dengan menjamin bahwa setiap pemberian jasa profesinya, terutama yang menyangkut jasa atestasi telah dilakukan sesuai dengan standar auditing atau *Generally Accepted Auditing Standard* (GAAS), di Indonesia dikenal dengan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang dikeluarkan oleh IAPI, dan merupakan pengadopsian dari *Statements on Auditing Standards* (SAS) yang dikeluarkan oleh AICPA di Amerika Serikat, dan juga telah menerapkan prosedur pengendalian mutu sesuai SPAP secara konsisten dalam kegiatan operasionalnya sehari-hari.

Audit atas laporan keuangan oleh auditor eksternal sangat diperlukan, khususnya oleh perusahaan berbentuk perseroan terbatas yang dikelola oleh manajemen profesional yang ditunjuk oleh para pemegang saham. Biasanya satu tahun sekali dalam Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS), para pemegang saham akan meminta pertanggungjawaban manajemen dalam bentuk suatu laporan keuangan tahunan. Laporan keuangan merupakan tanggung jawab manajemen, dan perlu diaudit oleh auditor eksternal yang merupakan pihak independen. Hal ini perlu dilakukan dengan alasan, (1) laporan keuangan yang belum diaudit, ada kemungkinan mengandung salah saji material, baik karena disengaja (*fraud*) ataupun tidak disengaja (*error*) oleh manajemen; (2) laporan keuangan yang sudah diaudit dan diberi opini oleh auditor independen, akan memberikan jaminan kepastian yang memadai kepada para pemakainya untuk dapat dipergunakan dalam membuat suatu keputusan bisnis.

Semakin banyaknya tuntutan masyarakat terhadap profesionalisme auditor menunjukkan semakin besarnya *expectation gap*. *Expectation gap* terjadi ketika ada perbedaan persepsi antara apa yang diharapkan dari auditor oleh masyarakat atau pemakai laporan keuangan, dengan apa yang sebenarnya telah dilakukan oleh auditor (Han, 2002). Peneliti lain, Guy dan Sullivan (1988) mengemukakan adanya perbedaan harapan antara pihak publik dan auditor dalam hal: (1) pendeteksian risiko kecurangan dan tindakan ilegal; (2) perbaikan efektifitas dari pelaksanaan audit; dan (3) pengkomunikasian hasil audit yang lebih intensif kepada publik dan komite audit. Publik beranggapan bahwa auditor memainkan peran penting sebagai “*watchdog*” untuk melindungi pemakai laporan keuangan dari kemungkinan kecurangan-kecurangan dalam pelaporan keuangan. Pakenko, Boris (2003) dalam penelitiannya, mengindikasikan bahwa kecurangan yang umum dilakukan oleh manajemen adalah: memanipulasi penjualan, alpa mencatat hutang, menunda *written off*, dan sengaja melaporkan laporan keuangan yang salah. Akibat praktek tersebut, di Amerika Serikat pada tahun 2002, sebanyak 233 perusahaan publik harus melakukan *restatement* terhadap laporan keuangan mereka yang telah diterbitkan, kasus tersebut belum termasuk kasus Enron, WorldCom, dan lain-lain yang terungkap melakukan manipulasi akuntansi dalam tahun 2001 dan 2002.

Terbongkarnya skandal akuntansi pada Enron, WorldCom, dan beberapa perusahaan publik di Amerika Serikat pada tahun 2001 dan 2002 telah membuat profesi akuntan publik kehilangan kepercayaan dari masyarakat dunia usaha. Peristiwa ini memberi kesadaran baru bahwa regulasi, standar auditing, dan standar akuntansi yang sudah ditata dengan cangihpun belum mampu mencegah terjadinya kecurangan dalam pelaporan keuangan. Memang seperti diungkapkan oleh Healy dan Palepu (1993) bahwa kualitas laporan keuangan tidak ditentukan oleh banyaknya standar akuntansi ataupun standar auditing yang mengatur, tetapi ditentukan terutama oleh adanya komitmen dan dukungan

penuh dari manajemen serta pihak-pihak lain yang terkait dan salah satunya adalah auditor eksternalnya.

Berdasarkan *press release* dari Biro Humas Departemen Keuangan (tahun 2010-2011), kasus pelanggaran oleh KAP di Indonesia pada umumnya berupa pelanggaran terhadap peraturan pemerintah dan belum sepenuhnya mematuhi Standar Auditing yang telah ditetapkan, terutama dalam penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam laporan keuangan, sehingga menimbulkan gagal audit (*audit failure*) .

*Audit failure* terjadi apabila auditor mengeluarkan pendapat audit yang tidak benar karena gagal memenuhi persyaratan standar auditing. Para profesional akuntan publik cenderung setuju bahwa dalam kebanyakan kasus, ketika audit tidak dapat menemukan salah saji material dalam laporan keuangan yang disebabkan oleh kekeliruan dan kecurangan, dan pendapat audit yang salah telah diterbitkan, maka layak dipertanyakan apakah akuntan publik telah menggunakan kemahiran profesionalnya dengan baik dalam menjalankan fungsi atestasinya, terutama dalam hal penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam laporan keuangan yang seharusnya dilaksanakan berdasarkan standar auditing (Arens et. al., 2010:99). Kondisi ini bila tidak ditangani dengan sebaiknya dapat menurunkan kepercayaan publik terhadap kualitas audit dan kinerja Profesi Akuntan Publik di Indonesia.

Menurut GAO (2003), kualitas audit yang memadai adalah suatu audit yang dilakukan sepenuhnya sesuai dengan standar auditing yang telah ditetapkan, dan kualitas audit yang memadai sangat berguna untuk menghasilkan laporan keuangan auditan yang reliabel dan bebas dari salah saji material, baik disebabkan oleh kekeliruan (*errors*) ataupun kecurangan (*fraud*), karena proses auditing dapat memaksa pihak manajemen yang berniat curang untuk menerapkan Generally Accepted Accounting Principles atau GAAP (dikenal sebagai Standar Akuntansi Keuangan di Indonesia atau SAK) dengan benar. Oleh karena itu suatu laporan keuangan yang reliabel seharusnya juga menunjukkan tingginya kualitas audit yang melatar belakangnya, terutama dalam hal kepatuhan auditor dalam menerapkan SPAP. Menurut hasil penelitian dari peneliti terdahulu selain faktor penerapan standar auditing secara sepenuhnya, ada juga beberapa faktor yang dapat mempengaruhi kualitas audit, yaitu variabel *auditor size* dan *audit tenure*, keduanya dapat menaikkan ataupun menurunkan mutu kualitas audit yang diberikan (Hayes et. al 2005:53) dan (Paino et. al. 2010:37-38).

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan diatas maka rumusan masalah yang dapat diambil dalam penelitian ini adalah seberapa besar pengaruh *auditor size* dan *audit tenure* di Indonesia terhadap penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam laporan keuangan (yang dilaksanakan berdasarkan standar auditing), serta seberapa besar pengaruh *auditor size*, *audit tenure*, dan penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam laporan keuangan (yang dilaksanakan sesuai dengan standar auditing) terhadap kualitas audit di Indonesia, secara simultan dan parsial.

**Auditor Size.** Colbert et. al. (1999) mendefinisikan pengertian *Auditor Size* (ukuran KAP) sebagai suatu perbedaan KAP menjadi ukuran besar atau kecil berdasarkan jumlah klien yang dikelola dan jumlah tenaga profesional (*partner* dan *staf*) yang dimilikinya. Sedangkan Suzy Novianti (2008) membedakan ukuran KAP, menjadi KAP besar dan KAP kecil berdasarkan jumlah Rekan Akuntan Publik yang bergabung dan jumlah total tenaga staf profesional yang dimilikinya. Arens et. al. (2010:46-47) membedakan jenis KAP menjadi *big-4* dan *non big-4*, dan menggambarkan ukurannya berdasarkan jumlah

tenaga profesional yang dimiliki, kantor cabangnya, serta revenue (*fee income*) yang diperoleh KAP pertahun.

Beberapa peneliti terdahulu meneliti apakah KAP besar yang menyandang *brand name* sebagai Big-4 atau Big-5, mempunyai kaitan dengan kualitas *earnings* dari perusahaan yang diaudit, yang merupakan proksi dari kualitas audit yang diberikannya. Sebagai contoh, Ebraim (2001) dan Francis *et. al.* (2007) menyatakan bahwa KAP besar (Big-4 atau Big-5) mempunyai kualitas audit yang lebih baik dibandingkan dengan KAP kecil, karena mereka lebih baik dalam mendeteksi '*earnings management*' disebabkan karena pengetahuan mereka yang superior sebagai hasil dari rekrutmen dan pelatihan-pelatihan internal yang prima terhadap tenaga profesionalnya, disamping juga KAP besar berusaha mengungkapkan '*earnings management*' untuk menjaga reputasi baik mereka dimata masyarakat. Pendapat senada dinyatakan Krishnan (2003), dia berargumentasi bahwa hal tersebut dapat terjadi karena disamping KAP besar mempunyai kualitas sumber daya manusia yang baik berupa tenaga ahli dalam bidang industri khusus klien dalam mendeteksi '*earning management*', KAP besar juga mempunyai insentif tinggi untuk menjaga reputasi mereka dihadapan klien-klien mereka yang banyak jumlahnya. Penelitian lain oleh Lin *et. al.* (2010), menunjukkan bahwa terdapat hubungan positif yang signifikan antara *auditor size* dengan *earning management*, dimana KAP besar selalu terkait dengan '*earnings management*' yang lebih rendah dan kualitas *earnings* yang lebih tinggi, dan pada akhirnya akan juga menaikkan kualitas audit yang diberikan.

DeAngelo (1981-a), menyatakan dalam penelitiannya bahwa KAP besar selalu berusaha untuk menyajikan kualitas audit yang lebih baik dibandingkan dengan KAP kecil. Selanjutnya penelitian Deis and Girox (1992) menyatakan bahwa banyaknya jumlah klien berpengaruh juga terhadap kualitas audit yang diberikan.

Francis *et. al.* (2007), menunjukkan bahwa auditor yang bekerja pada KAP *Big-4* dapat menghasilkan kualitas audit yang lebih baik dibandingkan yang bekerja pada KAP *non Big-4*. Faktor penyebabnya adalah risiko bisnis klien dan karakteristik auditor yang lebih konservatif.

Beberapa peneliti membedakan KAP besar dan KAP kecil dengan memakai indikator *Auditor Size* sebagai berikut: Suzy Novianti (2008), Colbert *et. al.* (1999), dan Davidson (1993) memakai jumlah klien yang dilayani dan jumlah tenaga profesional (Partner dan staf auditor) yang dimiliki sebagai indikator dari ukuran KAP. Indikator-indikator tersebut dipakai dalam penelitian ini.

**Audit Tenure.** Aamir *et. al.* (2011:6) dan Johnson *et. al.* (2002) mendefinisikan pengertian *audit tenure* (masa perikatan audit) sebagai berikut: "*Audit tenure is the number of consecutive years that the audit firm (auditor) has audited its certain client*". Menurut Griffin *et. al.* (2009): "*Audit tenure is duration of an auditor's work and relate to certain clients which means the length of time an auditor to work within the engagement contract*". Hal senada menurut Sinason *et., al.* (2001): "*Audit tenure is the duration of the auditor's continous relationship with a certain client (auditor-client relationships) in years.*"

Berdasarkan definisi tersebut dapat diartikan bahwa *audit tenure* adalah banyaknya jumlah masa tahun buku berturut-turut suatu KAP mengaudit laporan keuangan suatu klien yang sama. Selanjutnya menurut Almutairi *et., al.* (2009) jumlah masa perikatan audit dapat digolongkan menjadi 3 bagian: *short term tenure* (1-3 tahun), *Medium term tenure* (4-10 tahun), dan *Long term tenure* (lebih dari 10 tahun), dan dalam penelitiannya

dia mengindikasikan bahwa *audit tenure* yang terbaik pengaruhnya terhadap kualitas audit adalah yang tidak terlalu pendek tapi juga tidak terlalu panjang.

AICPA menggolongkan lamanya penugasan audit seorang partner kantor akuntan publik pada klien yang sama ditentukan menjadi: (1) lima tahun berturut-turut atau kurang; dan (2) lebih dari lima tahun berturut-turut. Seperti yang disyaratkan oleh Sarbanes-Oxley Act, aturan independensi SEC dalam rangka mengurangi ancaman yang dapat merusak obyektivitas auditor karena *audit tenure* yang terlalu panjang, adalah dengan mengharuskan pimpinan dan partner audit suatu KAP merotasi penugasan auditnya sesudah 5 tahun. Sedangkan masa perikatan KAP tidak diatur. Rotasi ini bertujuan untuk mencegah menurunnya independensi KAP sebagai auditor (Arens *et. al.* 2010: 136). Dutton *et. al.* (1994) menyatakan bahwa semakin lama seseorang berada atau terlibat dalam suatu organisasi perusahaan, maka dia akan semakin menjadi bagian dari organisasi perusahaan tersebut secara pribadi, sehingga dapat mengurangi rasa obyektivitasnya.

Menurut DeAngelo (1981-b), dengan panjangnya jangka waktu perikatan dan kesinambungan penugasan audit, konsumen jasa audit (seperti pemegang saham, manajer, karyawan, dan pengguna lainnya) akan semakin mendapatkan manfaat dari pemahaman auditor yang lebih mendalam terhadap bisnis dan industri kliennya, disamping itu mereka dapat menghemat biaya yang berkaitan dengan keharusan mengevaluasi kualitas audit dari auditor yang baru. Walaupun DeAngelo (1981-b) tidak secara eksplisit menyatakan bahwa kualitas audit berkorelasi dengan jangka waktu masa perikatan audit yang optimal, namun dia berargumen bahwa berbagai manfaat (*benefit*) akan hilang jika masa perikatan audit hanya dilakukan dalam waktu yang relatif singkat.

Riset-riset terdahulu menemukan bahwa independensi auditor semakin menurun bersamaan dengan bertambahnya jangka waktu perikatan audit (*audit tenure*) pada klien-klien yang sama (Chi *et. al.* 2005). Berkurangnya independensi auditor menghasilkan kualitas audit yang buruk yang menghalalkan '*earning management*', sehingga dapat menurunkan kualitas *earning* perusahaan. Dipihak lain ada juga hasil penelitian yang mengatakan bahwa semakin lama auditor bekerja di klien yang sama, semakin baik mereka dalam mendeteksi risiko salah saji material dalam laporan keuangan, karena dengan pengalaman yang lebih lama mereka lebih memahami operasi bisnis klien, strategi bisnis klien, dan sistem internal control klien dalam memroses laporan keuangannya, sehingga dengan keahlian tersebut mereka dapat mendeteksi '*earning management*' dengan segera bila terjadi hal tersebut (Arens *et. al.* 2010:145). Terakhir, hasil dari penelitian 'meta-analysis' yang dilakukan oleh, Lin *et. al.* (2010) menemukan bahwa *audit tenure* mempunyai hubungan yang negatif dengan *earning management*. Oleh karenanya, berdasarkan penelitian tersebut bukti-bukti kuat menunjukkan bahwa semakin lama auditor bertugas pada klien yang sama, keuntungan yang diperoleh dari pemahaman auditor yang lebih mendalam terhadap operasi bisnis klien, ditutupi oleh kerugian yang terjadi disebabkan oleh semakin berkurangnya potensi independensi auditor terhadap kliennya tersebut, sehingga dapat menurunkan kualitas audit.

Shockley (1981), menemukan bukti empiris bahwa konsensus yang terjadi diantara staf auditor semakin meningkat bersamaan dengan bertambahnya intensitas waktu *audit fieldwork* dalam berhubungan dengan manajer klien yang sama. Deis and Giroux (1992) menemukan bahwa lamanya waktu perikatan audit (*audit tenure*) pada klien yang sama berpengaruh negatif secara signifikan terhadap kualitas audit karena menurunnya independensi auditor.

Indikator *Auditor Tenure* menurut Shockley (1981), Deis and Giroux (1992), dan Sinason (2001) terdiri dari lamanya perikatan audit dan lamanya waktu mengaudit dilapangan (hubungan auditor-klien). Indikator-indikator tersebut dipakai dalam penelitian ini.

**Penerapan Prosedur Audit Untuk Mendeteksi Risiko Kecurangan Dalam Laporan Keuangan, yang dilaksanakan berdasarkan Standar Auditing.** Kita sering mendengar maupun membaca artikel dan berita mengenai adanya *fraud* atau kecurangan (penyimpangan yang disengaja) dalam suatu perusahaan atau instansi pemerintah yang dilakukan oleh pihak karyawan ataupun manajemen dalam organisasi tersebut. Terjadinya kecurangan sebenarnya berbeda dengan kekeliruan (*error*). Menurut Loebbecke *et. al.* (1989), kecurangan lebih sulit untuk dideteksi karena biasanya melibatkan penyembunyian (*concealment*). Penyembunyian itu terkait dengan catatan akuntansi dan dokumen yang berhubungan, dan hal ini juga berhubungan dengan tanggapan pelaku kecurangan atas permintaan auditor dalam melaksanakan audit. Jika auditor meminta bukti transaksi yang mengandung kecurangan, dia akan menipu dengan memberi informasi palsu atau tidak lengkap.

Pada saat ini menurut AICPA (2010:69-95) cara pendeteksian kecurangan (*fraud detection*) merupakan salah satu prioritas utama untuk dikelola oleh kalangan profesional akuntan publik dan para pengatur standar profesional (*standards setter*) di Amerika Serikat maupun di Negara-negara lainnya, terutama setelah terjadinya banyak skandal manipulasi keuangan yang ditemukan di negara2 maju ( Enron, WorldCom, dan lain-lain tahun 2001 dan 2002). Keadaan tersebut mengakibatkan SAS No.82 yang dikeluarkan oleh AICPA tahun 1977 dirasakan kurang efektif, sehingga dalam tahun 2002 sebagai gantinya AICPA mengeluarkan standar auditing baru yaitu SAS No.99 “*Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*”. Dalam SAS No. 99 diatur prosedur audit lebih mendetail termasuk pedoman *brain storming* dan *red flag* untuk menanggulangi risiko kecurangan. Standar yang terakhir ini belum di adopsi dalam SPAP (SPAP masih mengadopsi SAS No.82). SAS No.99 tidak merubah tanggung jawab auditor dalam mengantisipasi kecurangan seperti yang telah diatur dalam SAS No.82, tetapi menambah aturan2 baru yang spesifik yang harus dilakukan oleh auditor. Salah satu prosedur yang ditambahkan adalah mengharuskan tim auditor dalam setiap penugasan untuk melakukan ‘*brain storming*’ guna meningkatkan profesional judgment mereka dalam mengantisipasi risiko kecurangan. Dalam sesi *brain storming* tersebut auditor harus mempertimbangkan komponen-komponen sebagai berikut: Menilai Faktor-faktor Risiko Kecurangan (*Fraud Risk Factor*), Mengakses Risiko Kecurangan (*Fraud Risk Assessment*) dan Merespon Risiko Kecurangan (*Fraud Risk Response*) bila ditemukan kecurangan-kecurangan, dengan menerapkan audit prosedur khusus sebagai *follow up* nya. Disamping itu daftar *Red Flag* juga memberikan pedoman dalam mendalami isyarat kecurangan dalam pelaporan keuangan.

SAS 1 (AU 230) dari AICPA dan SA Seksi-230 (PSA No. 04) dari SPAP, mensyaratkan bahwa audit harus dirancang sedemikian rupa agar dapat memberikan kepastian yang memadai untuk mendeteksi secara baik kekeliruan maupun kecurangan yang material dalam laporan keuangan. Untuk mencapai tujuan tersebut, audit harus direncanakan dan dilaksanakan dengan sikap skeptisme profesional atas semua aspek penugasan. Skeptisme profesional adalah sikap yang penuh dengan keinginan serta penilaian kritis atas bukti audit. Auditor tidak boleh mengasumsikan bahwa manajemen selalu bersikap tidak jujur, tetapi kemungkinan mereka bersifat tidak jujur harus tetap

dipertimbangkan. Pada saat yang sama, auditor juga tidak boleh berasumsi bahwa manajemen tidak diragukan kejujurannya. SAS 99 (AU 316) dari AICPA dan SA Seksi-316 (PSA No. 70) di SPAP, memberikan pedoman bagi auditor dalam memikul tanggungjawabnya menilai dan mendeteksi risiko kecurangan dalam laporan keuangan.

Dari hasil studi Johnson *et. al.* (1991) dan Jamal *et. al.* (1995), tampak bahwa dengan hanya sekedar pengalaman saja tidaklah cukup bagi seorang auditor untuk mendeteksi risiko kecurangan, kecuali jika pengalaman tersebut diperoleh dari industri yang sama secara terus menerus, atau melalui penugasan khusus yang melibatkan kekeliruan atau kecurangan yang material. SAS No.99 berikut lampirannya dapat membantu auditor dalam pendeteksian risiko kecurangan sehingga berdampak positif pada kualitas audit yang dihasilkan.

Penelitian Loebbecke *et. al.* (1989) menemukan bahwa auditor eksternal jarang menghadapi *management fraud* sehingga jarang pula yang mempunyai latar belakang yang pantas yang mengarah pada kemampuan untuk mendeteksi kecurangan sehingga SAS No.99 akan sangat membantu sebagai pedoman. Sedangkan Zimbelman (1997) dalam penelitiannya mengatakan bahwa standar auditing SAS No.82 dapat mengarahkan audit dengan memberi banyak peluang membaca isyarat kecurangan dalam laporan keuangan, sehingga auditor dapat merancang rencana audit yang lebih tepat terhadap risiko kecurangan.

Sukrisno Agoes (2003) dalam penelitiannya menyatakan bahwa penerapan standar auditing secara sepenuhnya, dan penerapan pengendalian mutu berpengaruh terhadap kualitas audit. Carcello *et. al.* (2004) menyatakan bahwa keikutsertaan *industry specialization auditor* dalam rangka audit, berpengaruh secara positif terhadap kualitas audit dan dapat mengurangi *fraud* karena mereka lebih memahami bisnis dan industri klien sehingga dapat menciptakan prosedur audit yang sesuai (*tailor made*) dengan kondisi klien. Sedangkan Widagdo *et. al.* (2002) menyebutkan bahwa salah satu atribut kualitas audit yang bermutu tinggi adalah ketaatan mereka terhadap standar auditing secara sepenuhnya.

Variabel penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam laporan keuangan, yang dilaksanakan berdasarkan standar auditing, disini diukur dengan 3 kategori tingkatan prosedur yaitu; Kategori (1) tidak melaksanakan prosedur minimal yang telah ditetapkan dalam SPAP; (2) melaksanakan prosedur minimal yang telah ditetapkan dalam SPAP; dan (3) melaksanakan prosedur minimal yang telah ditetapkan dalam SPAP, tetapi ditambah dengan prosedur ekstra sesuai dengan SAS No. 99 (AICPA).

**Kualitas audit.** Menurut Arens *et., al.* (2011:105) definisi kualitas audit mencakup pengertian sebagai berikut: “*Audit Quality is how well an audit detects and reports material misstatements in the financial statements. The detection aspect is a reflection of auditor competence, while reporting is a reflection of ethics or audit integrity, particularly independence*”. DeAngelo (1981-a) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan dengan jujur tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya.

Menurut GAO (2003) definisi kualitas audit adalah sebagai berikut: “*Audit quality is defined as one audit which is performed “in accordance with generally accepted auditing standards (GAAS) to provide reasonable assurance that the audited financial statements and related disclosures are (1) presented in accordance with generally accepted accounting principles (GAAP) and (2) not materiality misstated whether due to*



*errors or fraud.” So, material deviation from the standards are presumed to reflect poor audit quality”.*

Berdasarkan definisi tersebut diatas dapat diartikan bahwa pengertian kualitas audit adalah derajat baik atau buruknya mutu dari suatu proses pemeriksaan (*audit*) yang sistimatis, dibandingkan dengan kriteria yang telah disepakati bersama. Definisi kualitas audit yang bermutu tinggi adalah suatu proses pemeriksaan yang dilaksanakan sepenuhnya sesuai dengan GAAS (di Indonesia SPAP), untuk memastikan bahwa laporan keuangan yang telah diaudit disajikan secara wajar sesuai dengan GAAP (di Indonesia SAK), dan tidak mengandung kesalahan saji yang material dalam laporan keuangan tersebut disebabkan oleh *errors* (kesalahan) atau *fraud* (kecurangan atau penyimpangan yang disengaja). Apabila audit yang diterapkan gagal dalam menemukan kesalahan saji material dalam laporan keuangan klien, dan auditor menerbitkan pernyataan pendapat yang salah, maka kualitas auditnya dianggap tidak bermutu tinggi karena dianggap sebagai gagal audit (*audit failure*). Dapat juga dikatakan bahwa Kualitas Audit yang bermutu tinggi adalah suatu proses pemeriksaan yang mencakup keduanya: dapat menemukan kesalahan material dalam laporan keuangan klien dikarenakan oleh kompetensinya yang tinggi, dan dengan jujur tanpa dipengaruhi oleh orang lain melaporkan temuan tersebut dalam laporan auditnya kepada pemakai, dikarenakan prinsip menjunjung tinggi konsep independensi sebagai seorang profesional.

Kualitas audit sulit diukur secara obyektif, sehingga para peneliti menggunakan berbagai dimensi kualitas audit yang berbeda untuk menjabarkan konsep kualitas audit. Dari beberapa hasil penelitian yang terdahulu, berikut ini diuraikan dimensi kualitas audit yang dikembangkan Duff (2004:77): (1) Dimensi kualitas teknis; (2) Dimensi kualitas jasa; (3) Dimensi hubungan auditor-klien; dan (4) Dimensi independensi. Untuk dimensi-dimensi kualitas audit tersebut dapat dijabarkan lebih lanjut menjadi indikator-indikator sebagai berikut: (1) Dimensi kualitas teknis, terdiri dari indikator: (a) reputasi dan (b) kemampuan; (2) Dimensi kualitas jasa, terdiri dari indikator (a) empati dan (b) daya tanggap; (3) Dimensi hubungan auditor-klien, terdiri dari indikator: (a) keahlian dan (b) pengalaman; dan (4) Dimensi independensi, terdiri dari indikator: (a) obyektivitas dan (b) integritas. Dimensi-dimensi dan indikator-indikator kualitas audit tersebut digunakan dalam penelitian ini.

## **METODE**

Metode penelitian ini adalah deskriptif dan verifikatif. Metode deskriptif merupakan metode penelitian untuk memperoleh deskripsi tentang ciri-ciri variabel, seringkali disebut sebagai metode survey dikembangkan oleh Nazir (2010:54-56). Sedangkan metode penelitian verifikatif atau *hypotheses testing* merupakan metode penelitian yang berupaya menguji jawaban atas suatu masalah yang bersifat sementara (hipotesis) berdasarkan teori tertentu menurut Sugiyono (2011:159). Oleh karena sebelum diuji atau diverifikasi, variabel penelitian ini juga akan dijelaskan atau dideskripsikan, maka penelitian ini disebut juga sebagai penelitian deskriptif. Data dikumpulkan dari sampel yang telah ditentukan berdasarkan teknik purposive sampling, yang diperoleh dengan menggunakan alat pengumpulan data tertentu yaitu kuesioner dilengkapi dengan interviu. Operasionalisasi variabel dalam penelitian ini adalah sebagai berikut.

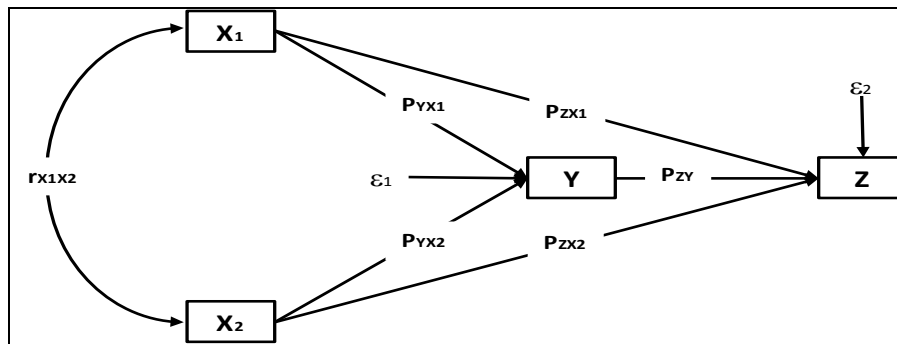
1. *Auditor Size*. *Auditor Size* (ukuran KAP) adalah pembedaan KAP kedalam golongan KAP berukuran besar dan KAP berukuran kecil, berdasarkan jumlah klien dan jumlah

- tenaga profesional (partner dan staf) yang dimilikinya (Colbert *et. al.*, 1999), selanjutnya *auditor size* diwakili oleh variabel  $X_1$
2. *Audit Tenure*. *Audit Tenure* (masa perikatan audit) adalah jumlah masa tahun buku berturut-turut laporan keuangan suatu klien tertentu diaudit oleh KAP yang sama (Aamir *et. al.* 2011) dan (Sinason *et., al.* 2001). Jangka waktu perikatan audit dapat ditinjau dari lamanya kontrak dan lamanya penugasan dilapangan. Selanjutnya *auditor tenure* diwakili oleh variabel  $X_2$
  3. Penerapan Prosedur Audit Untuk Mendeteksi Risiko Kecurangan. Penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam laporan keuangan, yang dilaksanakan berdasarkan standar auditing, adalah prosedur yang harus diterapkan oleh seorang auditor dalam melakukan audit sesuai dengan SPAP (IAPI, 2001) dan SAS No. 99 berikut lampirannya (AICPA, 2010). Selanjutnya penerapan prosedur untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit laporan keuangan diwakili oleh variabel  $Y$ .
  4. Kualitas Audit. Kualitas audit adalah proses audit yang diterapkan sesuai dengan GAAS (di Indonesia SPAP) untuk memastikan bahwa laporan keuangan telah disajikan secara wajar sesuai dengan GAAP (di Indonesia SAK), dan tidak ditemukan salah saji material dalam laporan keuangan disebabkan oleh *errors* atau *fraud*, GAO (2003). Dapat juga dikatakan bahwa Kualitas Audit adalah probabilitas dimana seorang auditor dengan kompetensinya yang tinggi menemukan suatu pelanggaran, dan secara independen dengan kejujuran yang tinggi melaporkan tentang adanya pelanggaran dalam laporan keuangan tersebut kepada pemakai (DeAngelo, 1981-a). Selanjutnya kualitas audit diwakili oleh variabel  $Z$ .

Unit analisis dalam penelitian ini adalah KAP yang merupakan anggota Forum Akuntan Pasar Modal (FAPM). Pemilihan lokasi didasarkan secara teknis kepada sejumlah kota dimana anggota FAPM terbanyak berkonsentrasi (Jakarta, Bandung dan Surabaya). Adapun teknik sampling yang digunakan adalah *Purposive Sampling*. Pemilihan hanya KAP yang merupakan anggota FAPM sebagai unit analisis didasarkan pada pertimbangan bahwa anggota FAPM akan selalu dibina dan diawasi kualitas individual dan kualitas auditnya oleh pihak Bapepam LK, PPAJP, dan IAPI, sehingga diharapkan para responden mempunyai kualitas individual yang tidak terlalu berbeda secara signifikan. Unit observasi pada penelitian ini adalah tenaga profesional auditor (partner dan staf) yang bekerja pada KAP anggota FAPM.

Uji Kualitas Data, untuk pengujian validitas tiap butir digunakan *analisis item*, yaitu mengkorelasikan skor tiap butir dengan skor total yang merupakan jumlah tiap skor butir. Selanjutnya nilai korelasi *Product Moment* hasil perhitungan dibandingkan dengan *r tabel*, jika  $r$  hitung lebih besar dari *r tabel* berarti korelasi *Product Moment* untuk tiap butir pernyataan adalah valid. Dalam penelitian ini, pengujian reliabilitas instrumen menggunakan *internal consistency*, dimana instrumen dicobakan sekali saja. Data yang diperoleh kemudian dianalisis, dalam hal ini digunakan teknik belah dua dari *Spearman Brown (Split half)*.

Alat analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah *Path Analysis* dengan aplikasi program LISREL 8.7. Secara lengkap hubungan struktural antar Variabel yang akan diuji pada penelitian ini dapat dilihat pada Gambar 1.



**Gambar 1.** Hubungan Struktur Antar Variabel Penelitian Secara Lengkap  
**Sumber:** diolah

Keterangan:

$r_{xixj}$  = Hubungan antara Variabel  $X_i$  dengan Variabel  $X_j$ ;  $P_{YX_i}$  = Koefisien jalur Variabel  $X_i$  terhadap Variabel Y;  $P_{ZX_i}$  = Koefisien jalur Variabel  $X_i$  terhadap Variabel Z;  $P_{ZY}$  = Koefisien jalur Variabel Y terhadap Variabel Z;  $X_1$  = Auditor size;  $X_2$  = Audit tenure; Y = Penerapan prosedur audit; Z = Kualitas audit;  $\epsilon_1$  = Faktor lain yang mempengaruhi penerapan prosedur audit;  $\epsilon_2$  = Faktor lain yang mempengaruhi kualitas audit.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

**Auditor size berpengaruh terhadap penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit atas laporan keuangan.** Besar pengaruh langsung *auditor size* terhadap penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan =  $(P_{YX_1})^2 = (0,3582) \times (0,3582) = 0,1283$  (12,83%). Sedangkan besarnya pengaruh tidak langsung *auditor size* terhadap penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan karena keterkaitannya dengan *audit tenure* =  $P_{YX_1} \times r_{X_1X_2} \times P_{YX_2} = (0,3582) \times (0,1621) \times (0,5147) = 0,0299$  (2,99%). Jadi total pengaruh *auditor size* terhadap penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan =  $12,82\% + 2,99\% = 15,82\%$  dengan arah positif, artinya 15,82% penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dapat dijelaskan oleh *auditor size*, sisanya 29,48% dipengaruhi oleh *audit tenure*.

Hasil pengujian pengaruh *auditor size* terhadap penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam laporan keuangan secara parsial nilai  $t_{hitung}$  variabel *auditor size* (3,2759) lebih besar dari  $t_{tabel}$  (2,012). Karena nilai  $t_{hitung}$  lebih besar dibanding  $t_{tabel}$ , maka dengan tingkat kekeliruan 5% diputuskan untuk menolak  $H_0$  sehingga  $H_a$  diterima. Jadi berdasarkan hasil pengujian dengan tingkat kepercayaan 95% disimpulkan bahwa *auditor size* berpengaruh signifikan terhadap penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit atas laporan keuangan. Dengan semakin besar ukuran auditor (KAP) maka akan lebih meningkatkan penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit atas laporan keuangan.

**Audit Tenure berpengaruh terhadap penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit atas laporan keuangan.** Besar pengaruh langsung *audit tenure* terhadap penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan =  $(P_{YX_2})^2 = (0,5147) \times (0,5147) = 0,2649$  (26,49%). Sedangkan besar pengaruh tidak langsung *audit*

*tenure* terhadap penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan karena hubungannya dengan *auditor size* =  $P_{YX_2} \times r_{X_1X_2} \times P_{YX_1} = (0,5147) \times (0,1621) \times (0,3582) = 0,0299$  (2,99%). Jadi total pengaruh *audit tenure* terhadap penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit laporan keuangan risiko kecurangan =  $26,49\% + 2,99\% = 29,48\%$  dengan arah yang positif, artinya 29,48% penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dapat dijelaskan oleh *audit tenure*. Sedangkan sisanya 15,82% dipengaruhi oleh *auditor size*.

Hasil pengujian pengaruh *audit tenure* terhadap penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit atas laporan keuangan secara parsial ditunjukkan dengan nilai  $t_{hitung}$  variabel *audit tenure* (4,7083) lebih besar dari  $t_{tabel}$  (2,012). Karena nilai  $t_{hitung}$  lebih besar dibanding  $t_{tabel}$ , maka dengan tingkat kekeliruan 5% diputuskan untuk menolak  $H_0$  sehingga  $H_a$  diterima. Jadi berdasarkan hasil pengujian dengan tingkat kepercayaan 95% disimpulkan bahwa *audit tenure* berpengaruh signifikan terhadap penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam laporan keuangan. Dengan semakin panjang masa *audit tenure* (maksimum sesuai dengan batas rotasi auditor) akan meningkatkan penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit atas laporan keuangan.

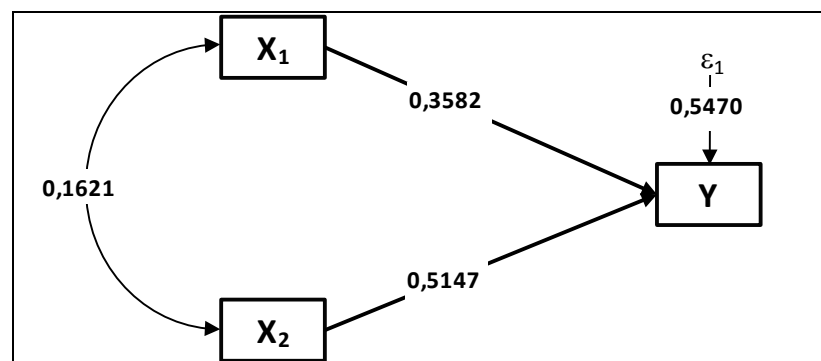
***Auditor size*, dan *audit tenure* berpengaruh terhadap penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit atas laporan keuangan.** Berdasarkan hasil komputasi menggunakan aplikasi program LISREL 8.7 diperoleh koefisien jalur untuk masing-masing variabel *auditor size* dan *audit tenure* terhadap penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit atas laporan keuangan seperti pada tabel berikut.

**Tabel 1.** Koefisien Jalur Masing-Masing Variabel Bebas Pada Sub Struktur Pertama

| Variabel | Koefisien Jalur | $t_{hitung}$ | $R^2 = 0,4530$ |
|----------|-----------------|--------------|----------------|
| $X_1$    | 0,3582          | 3,2759       |                |
| $X_2$    | 0,5147          | 4,7083       |                |

**Sumber:** Lampiran hasil pengolahan data 2011

Secara diagram persamaan struktural antara *auditor size* dan *audit tenure* terhadap penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit atas laporan keuangan digambarkan sebagai berikut.



**Gambar 2.** Diagram Jalur *Auditor size* dan *Audit tenure*  
**Sumber:** diolah

Jadi total pengaruh *auditor size* dan *audit tenure* secara bersama-sama terhadap penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit atas laporan keuangan =  $15,82\% + 29,48\% = 45,30\%$ , artinya 45,30% penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit laporan keuangan disebabkan oleh *auditor size* dan *audit tenure*. Sementara 54,70% sisanya dipengaruhi oleh faktor-faktor lain diluar kedua variabel tersebut.

Hasil pengujian *Auditor size*, *audit tenure*, berpengaruh terhadap penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit atas laporan keuangan secara simultan, menunjukkan bahwa nilai  $F_{hitung}$  sebesar 19,461 dan lebih besar dibanding  $F_{tabel}$  3,195, karena nilai  $F$  hitung lebih besar dari  $F$  table dimana keputusan uji adalah menolak hipotesis nol, maka pada tingkat kekeliruan 5% diputuskan untuk menolak  $H_0$  sehingga  $H_a$  diterima. Jadi berdasarkan hasil pengujian dengan tingkat kepercayaan 95% disimpulkan bahwa *auditor size*, dan *audit tenure* secara simultan berpengaruh signifikan terhadap penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit atas laporan keuangan. Dengan semakin besar ukuran KAP serta semakin lama *audit tenure* (tetapi tidak melewati batas masa audit rotasi yang telah ditetapkan oleh pemerintah) akan meningkatkan penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit atas laporan keuangan

***Auditor size* berpengaruh terhadap kualitas audit.** Besar pengaruh langsung *auditor size* terhadap kualitas audit =  $(P_{ZX_1})^2 = (0,1643) \times (0,1643) = 0,0270$  (**2,70%**). Sedangkan besar pengaruh tidak langsung *auditor size* terhadap kualitas audit karena hubungannya dengan *audit tenure* =  $P_{ZX_1} \times r_{X_1X_2} \times P_{ZX_2} = (0,1643) \times (0,1621) \times (0,2523) = 0,0067$  (**0,67%**). Besarnya pengaruh tidak langsung *auditor size* terhadap kualitas audit karena hubungannya dengan penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit laporan keuangan =  $P_{ZX_1} \times r_{X_1Y} \times P_{ZY} = (0,1643) \times (0,4416) \times (0,6033) = 0,0438$  (**4,38%**). Jadi total pengaruh *auditor size* terhadap kualitas audit =  $2,70\% + 0,67\% + 4,38\% = 7,75\%$  dengan arah positif, artinya 7,75% perubahan kualitas audit dapat dijelaskan oleh *auditor size*.

Hasil pengujian pengaruh *auditor size* terhadap kualitas audit secara parsial ditunjukkan dengan nilai  $t_{hitung}$  variabel *auditor size* sebesar 2,7081. Karena nilai  $t_{hitung}$  (2,7081) lebih besar dari  $t_{tabel}$  (2,013) maka pada tingkat kekeliruan 5% diputuskan untuk menolak  $H_0$  sehingga  $H_a$  diterima, jadi dengan tingkat kepercayaan 95% dapat disimpulkan bahwa *auditor size* memiliki pengaruh (tidak signifikan) terhadap kualitas audit. Dengan semakin besar ukuran *auditor size* akan meningkatkan kualitas audit, tetapi tidak signifikan.

Hasil penelitian ini tidak konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh De Angelo (1981-a) yang menunjukkan bahwa KAP berukuran besar selalu menyajikan kualitas audit yang lebih baik dibandingkan dengan KAP yang berukuran kecil. Hasil penelitian ini juga tidak konsisten dengan penelitian Francis *et., al.* (2007) yang menunjukkan bahwa auditor yang bekerja pada KAP besar (*Big four*) dapat menghasilkan kualitas audit yang lebih baik dibandingkan yang bekerja pada KAP kecil (*non- Big four*). Hasil penelitian disini menunjukkan bahwa tidak terdapat perbedaan yang signifikan dalam kualitas audit antara KAP besar dan KAP kecil anggota FAPM, hal tersebut diduga disebabkan oleh program pengawasan dan pendidikan (PPL) yang dilaksanakan oleh pihak regulator (BAPEPAM- LK, dan PPAJP) dan IAPI secara efektif terutama terhadap KAP

yang tergabung dalam FAPM, sehingga menjadikan kualitas individual dari masing-masing KAP tidak terlalu berbeda secara signifikan.

**Audit tenure berpengaruh terhadap kualitas audit.** Besar pengaruh langsung *audit tenure* terhadap kualitas audit  $= (P_{ZX_2})^2 = (0,2523) \times (0,2523) = 0,0637$  (**6,37%**). Sedangkan pengaruh tidak langsung *audit tenure* terhadap kualitas audit karena hubungannya dengan auditor size  $= P_{ZX_2} \times r_{X_1X_2} \times P_{ZX_1} = (0,2523) \times (0,1621) \times (0,1643) = 0,0067$  (**0,67%**). Besarnya pengaruh tidak langsung *audit tenure* terhadap kualitas audit karena hubungannya dengan penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit laporan keuangan  $= P_{ZX_2} \times r_{X_2Y} \times P_{ZY} = (0,2523) \times (0,5728) \times (0,6033) = 0,0872$  (**8,72%**). Jadi total pengaruh *audit tenure* terhadap kualitas audit  $= 6,37\% + 0,67\% + 8,72\% = 15,76\%$  dengan arah positif, artinya 15,76% perubahan kualitas audit dapat dijelaskan oleh *audit tenure*.

Hasil pengujian pengaruh *audit tenure* terhadap kualitas audit secara parsial ditunjukkan dengan nilai  $t_{hitung}$  variabel audit tenure sebesar 2,708. Karena nilai  $t_{hitung}$  (2,708) lebih besar dari  $t_{tabel}$  (2,013) maka pada tingkat kekeliruan 5% diputuskan untuk menolak  $H_0$  sehingga  $H_a$  diterima, jadi dengan tingkat kepercayaan 95% dapat disimpulkan bahwa *audit tenure* memiliki pengaruh (tidak signifikan) terhadap kualitas audit. Dengan semakin panjang masa *audit tenure* (maksimum selama masa audit rotasi) akan meningkatkan kualitas audit.

Hasil penelitian ini tidak konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Deis dan Giroux (1992) yang menyatakan bahwa semakin panjang masa perikatan audit, akan semakin akrab hubungan auditor dengan kliennya sehingga dapat mengurangi independensi auditor yang pada akhirnya akan mengurangi kualitas audit. Juga tidak konsisten dengan hasil penelitian Brody dan Moscovice (1998) yang menyatakan bahwa masa perikatan audit yang panjang dapat menyebabkan auditor menjadi terlalu percaya terhadap manajemen klien sehingga menurunkan skeptisme profesionalnya yang pada akhirnya akan menurunkan kualitas audit. Hasil penelitian disini menunjukkan bahwa masa perikatan audit yang panjang (dibatasi maksimum 3 tahun oleh peraturan rotasi auditor) tidak memberikan pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit, diduga karena jangka waktunya dianggap masih relatif terlalu pendek.

**Penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit laporan keuangan berpengaruh terhadap kualitas audit.** Besar pengaruh langsung penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit laporan keuangan terhadap kualitas audit  $= (P_{ZY})^2 = (0,6033) \times (0,6033) = 0,3640$  (**36,40%**). Sedangkan besar pengaruh tidak langsung penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit laporan keuangan terhadap kualitas audit karena hubungannya dengan auditor size  $= P_{ZY} \times r_{X_1Y} \times P_{ZX_1} = (0,6033) \times (0,4416) \times (0,1643) = 0,0438$  (**4,38%**). Besarnya pengaruh tidak langsung penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit laporan keuangan terhadap kualitas audit karena hubungannya dengan *audit tenure*  $= P_{ZY} \times r_{X_2Y} \times P_{ZX_2} = (0,6033) \times (0,5728) \times (0,2523) = 0,0872$  (**8,72%**). Jadi total pengaruh penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit laporan keuangan terhadap kualitas audit  $= 36,40\% + 4,38\% + 8,72\% = 49,50\%$  dengan arah positif, artinya 49,50% perubahan kualitas audit dapat

dijelaskan oleh penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit laporan keuangan. Hasil pengujian pengaruh penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit laporan keuangan terhadap kualitas audit ditunjukkan dengan nilai  $t_{hitung}$  variabel penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit laporan keuangan sebesar 5,8877. Karena nilai  $t_{hitung}$  (5,8877) lebih besar dari  $t_{tabel}$  (2,013) maka pada tingkat kekeliruan 5% diputuskan untuk menolak  $H_0$  sehingga  $H_a$  diterima, jadi dengan tingkat kepercayaan 95% dapat disimpulkan bahwa penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit laporan keuangan memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit. Dengan semakin memadai penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit atas laporan keuangan, akan semakin meningkatkan kualitas audit.

Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian Sukrisno Agoes (2003) yang menemukan bahwa penerapan standar auditing yang memadai akan berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Penelitian ini juga didukung oleh penelitian Widagdo *et. al.* (2002) yang memberikan bukti empiris bahwa ada 6 atribut yang berpengaruh terhadap kualitas audit salah satunya adalah ketaatan terhadap standar auditing yang telah ditetapkan.

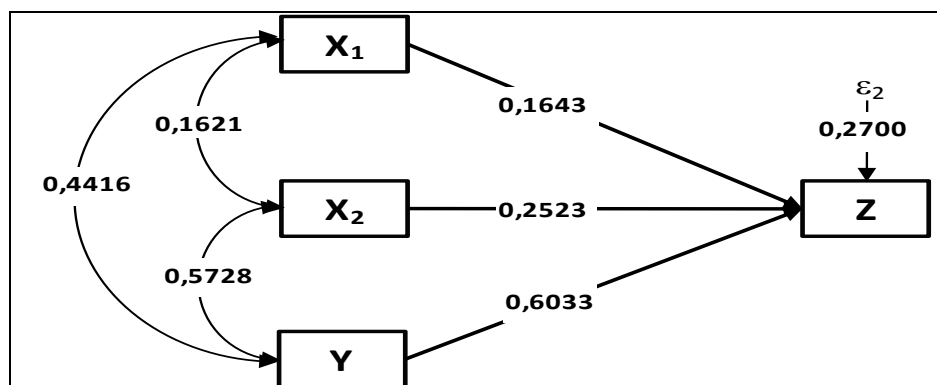
**Auditor size, auditor tenure, dan penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit atas laporan keuangan berpengaruh terhadap kualitas audit.** Berdasarkan hasil komputasi menggunakan aplikasi program LISREL 8.7 diperoleh koefisien jalur untuk masing-masing variabel *auditor size*, *auditor tenure* dan penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit laporan keuangan risiko kecurangan terhadap kualitas audit seperti pada tabel berikut.

**Tabel 3.** Koefisien Jalur Masing-Masing Variabel Bebas Pada Sub Struktur Kedua

| Variabel       | Koefisien Jalur | $t_{hitung}$ | $R^2 = 0,7300$ |
|----------------|-----------------|--------------|----------------|
| X <sub>1</sub> | 0,1643          | 1,9298       |                |
| X <sub>2</sub> | 0,2523          | 2,7081       |                |
| Y              | 0,6033          | 5,8877       |                |

**Sumber:** Hasil Pengolahan Data (2011)

Secara diagram persamaan struktural antara *auditor size*, *auditor tenure* dan penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit atas laporan keuangan terhadap kualitas audit digambarkan sebagai berikut.



**Gambar 3.** Diagram Jalur Auditor size, Auditor tenure dan Penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit atas laporan keuangan

**Sumber:** diolah

Hasil pengujian pengaruh *auditor size*, *audit tenure*, dan penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit atas laporan keuangan terhadap kualitas audit, ditunjukkan dengan nilai  $F_{hitung}$  (41,452) lebih besar dari  $F_{tabel}$  (2,807), karena  $F_{hitung}$  lebih besar dari  $F_{tabel}$  maka dengan tingkat kekeliruan 5% ada alasan yang kuat untuk menolak  $H_0$  dan menerima  $H_a$  sehingga dengan tingkat kepercayaan 95% dapat disimpulkan bahwa secara bersama-sama variabel *auditor size*, *auditor tenure*, dan penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam laporan keuangan berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hasil pengujian ini memberikan bukti empiris bahwa ketiga variabel independen secara simultan berpengaruh signifikan dalam meningkatkan kualitas audit.

Jadi total pengaruh *auditor size*, *auditor tenure* dan penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit laporan keuangan secara bersama-sama terhadap kualitas audit =  $7,75\% + 15,76\% + 49,50\% = 73,00\%$ , artinya 73,00% perubahan kualitas audit disebabkan oleh *auditor size*, *auditor tenure* dan penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit atas laporan keuangan. Sementara 27,00% sisanya dipengaruhi oleh faktor-faktor lain diluar ketiga variabel tersebut.

## PENUTUP

**Kesimpulan. Pertama.** *Auditor size*, dan *audit tenure*, berpengaruh terhadap penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam atas laporan keuangan, secara simultan dan parsial. Secara simultan, besaran pengaruh *auditor size*, dan *audit tenure* terhadap penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit atas laporan keuangan dinyatakan dalam kategori **tinggi** (karena saling melengkapi). Sedangkan secara parsial, pengaruh *auditor size* terhadap penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam audit atas laporan keuangan, dinyatakan dalam **besaran sedang**, hal ini diduga disebabkan karena dalam banyak hal, penerapan prosedur audit SAS No.99 tergantung pada motivasi pribadi masing-masing auditor atau KAP dan bukan merupakan keharusan yang ditetapkan oleh SPAP. Pada saat ini ada dualisme dalam penerapan standar auditing di Indonesia. KAP besar yang bekerjasama dengan KAPA, umumnya menerapkan SPAP dengan tambahan acuan terhadap SAS No. 99 (AICPA) dalam prosedur audit mereka. Hal tersebut disponsori oleh mitra KAPA mereka untuk menghindari kemungkinan tuntutan hukum terhadap KAPA mitranya di Luar Negeri bila terjadi gagal audit. **Sangat tingginya** pengaruh *audit tenure* terhadap penerapan prosedur audit pendeteksian risiko kecurangan dalam audit laporan keuangan, diduga selain disebabkan dengan semakin panjangnya masa perikatan audit, auditor akan semakin memahami bisnis dan industri klien sehingga dapat lebih menerapkan audit prosedur yang lebih efektif. Ditambah lagi dalam masa perikatan rotasi audit selama 3 tahun (relatif pendek), belum ada kedekatan emosi dan timbulnya loyalitas antara kedua pihak (auditor dengan kliennya), sehingga risiko kecurangan bila ditemukan, tidak perlu ditutup-tutupi oleh auditor. **Kedua.** *Auditor Size*, *Audit Tenure*, dan Penerapan Prosedur Audit untuk Mendeteksi Risiko Kecurangan Dalam Audit Atas Laporan Keuangan berpengaruh terhadap Kualitas Audit, secara simultan dan parsial. Secara simultan, besaran pengaruh *Auditor Size*, *Audit Tenure*, dan Penerapan Prosedur Audit untuk Mendeteksi Risiko Kecurangan Dalam Laporan Keuangan, terhadap Kualitas Audit dinyatakan dalam **kategori kuat** (karena saling melengkapi). Sedangkan secara parsial,



**rendahnya besaran**, pengaruh *Auditor Size* terhadap kualitas audit, diduga disebabkan oleh gencarnya pengawasan dan PPL yang dilakukan oleh pihak IAPI, BAPEPAM-LK, dan PPAJP terhadap KAP anggota FAPM di Indonesia, sehingga kualitas audit KAP besar dan KAP kecil terutama yang tergabung dalam FAPM hampir sama. Selanjutnya, secara parsial, **sedang besarnya besaran**, pengaruh *Audit Tenure* terhadap kualitas audit, diduga karena dengan diberlakukannya peraturan rotasi auditor yang terlalu singkat jangka waktunya (3 tahun bagi Akuntan Publik) mengakibatkan kualitas audit yang dihasilkan terutama dalam pemahaman bisnis klien belum mencapai tingkat ideal yang diharapkan oleh pengguna jasa akuntan publik di Indonesia. Terakhir, secara parsial, **kuatnya besaran**, pengaruh penerapan prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam laporan keuangan auditee terhadap kualitas audit, diduga karena dengan diterapkannya prosedur audit untuk mendeteksi risiko kecurangan dalam laporan keuangan secara lebih efektif dengan menambah acuan pada SAS No.99, maka secara logis seluruh responden mengakui bahwa bila penerapan prosedur audit ditambah, maka kualitas hasil audit yang dihasilkan akan meningkat sehingga menghasilkan Laporan Keuangan Audit yang dapat diandalkan karena bebas dari kesalahan saji material yang disebabkan oleh kecurangan.

**Saran.** Berdasarkan kesimpulan hasil yang telah dikemukakan diatas, maka saran-saran yang diajukan untuk meningkatkan kualitas audit di Indonesia adalah sebagai berikut. **Pertama.** Ukuran KAP di Indonesia sebaiknya di perbesar, dan pengawasan serta pembinaan dari pihak regulator dan organisasi profesional (IAPI) lebih ditingkatkan. **Kedua.** IAPI maupun Pemerintah Indonesia agar dapat meninjau kembali aturan mengenai rotasi auditor (mungkin pembatasan hanya diterapkan terhadap partnernya saja seperti di Amerika Serikat dan masa rotasi sebaiknya maksimum 5 tahun). Masa perikatan maksimum 3 tahun dirasakan masih terlalu singkat, sehingga kualitas audit hasil dari pemahaman bisnis dan industri klien dalam waktu yang relatif singkat tersebut belumlah sesuai dengan kondisi ideal yang diharapkan oleh para pemakai jasa akuntan publik. **Ketiga.** Agar dapat lebih mendeteksi risiko kecurangan dalam audit atas laporan keuangan, sebaiknya di dalam SPAP (Standar Profesional Akuntan Publik) hendaknya IAPI memutakhirkan Seksi SA-316, atau mewajibkan setiap KAP besar maupun kecil menerapkan prosedur audit yang lebih handal sesuai dengan SAS No.99 (AICPA). **(Catatan:** Penelitian ini dilakukan dalam tahun 2011 sehingga pengadopsian SPAP terhadap ISA dalam tahun 2013 belum dipertimbangkan).

## DAFTAR RUJUKAN

- Almutairi, A., Kimberly, A. D., & Skantz, T. (2009). Auditor Tenure, Auditor Specialization, And Information Assymetry. *Managerial Auditing Journal*. Vol.24. (7); pp. 600-623.
- AICPA (American Institute of Certified Public Accountants -Statements on Auditing Standards). (2010). Practitioner's Guide to GAAS – Section 316 (SAS No. 99 and SAS-82), Consideration of fraud in a financial statement audit. 2010's edition. John Wiley & Sons, Inc., Somerset, New jersey
- Arens, A. A., Best, P., Shailer, G., Fidler, B., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2011). *Auditing Assurance Services in Australia: An Integrated Approach*. 8<sup>th</sup> edition. Pearson Australia, NSW 2086.

- , Mark. S. Beasley & Randal. J. Elder. (2010). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. 13<sup>th</sup> edition. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Biro Hubungan Masyarakat Departemen Keuangan. Press Release Menteri Keuangan Tahun 2010 s.d. 2011 tentang *Pelanggaran Akuntan Publik*. <http://www.dwpkwu.go.id/Ind/>. Diakses dari tanggal 1 Januari 2010 s.d. 15 Desember 2011.
- Carcello, J.V., and A.L. Nagy. (2004). Audit firm tenure and fraudulent financial reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol.23. (2); pp. 55-69.
- Chi, W., & Huang, H. (2005). Discretionary Accruals, Audit- Firm Tenure and Audit- Partner Tenure: Empirical Evidence from Taiwan. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*. Vol.1. Issue (1); pp. 65-92.
- Casterella, J., W.R. Knechel and P.L. Walker. (2002). The Relationship of Audit Failures and Auditor Tenure. *Working paper*, University of Florida.
- Colbert, G., & Murray, D., (1999). State Accountancy Regulation, Audit Size and Auditors' Quality: An Empirical Investigation. *Journal of Regulatory Economics*, Nov. 1999; Vol.16. (3); pp. 267-285.
- Cooper, D. R, & Schindler, P. S., (2006). *Business Research Methods*. 9<sup>th</sup> edition. International Edition. Boston, Mc Graw Hill.
- Davis, L.R., B. Soo, and G. Trompeter. (2003). Auditor tenure, auditor independence and earnings management. *Working paper*, Boston College.
- Davidson, Ronald A., and Dean Nou . (1993). A Note of The Association Between Audit Firm Size and Audit Quality. *Contemporary Accounting Researchs*. Spring pp. 479-488
- DeAngelo, L.E. (1981-a). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting & Economics* Vol.3. (3) (December) pp: 183-199.
- DeAngelo, L.E. (1981-b). Auditor Independence, "low balling", and Disclosure Regulation. *Journal of Accounting and Economic*. Vol.3. (2) (August) pp : 113-127
- Deis, D.J., and G.A. Giroux. (1992). Determinants of Audit Quality in the Public Sector. (*The Accounting Review*). Vol.67. (3) (July) pp: 462-479
- Duff, Angus. (2004). *Understanding Audit Quality: The View of Auditors, Auditees and Investors*. First published in 2004, by The Institute of Chartered Accountants of Scotland, CA House, 21 Haymarket Yards, Edinburgh EH125BH. Great Britain, Antony Rowe Ltd.
- Dutton, J. E., J. M. Dukerich, and C. V. Harquail. (1994). Organizational image and member identification. *Administrative Science Quarterly*. Vol 39. (2); pp. 239-263.
- Ebrahim, Ahmed. (2001). *Audit Quality, Auditor Tenure, Client Importance, and Earning Management: An Additional Evidence*, Rutgers University; <http://www.papers.ssrn.com>
- Francis, Jere, R. and Michael, D. Yu. (2007). The Effect of Big Four Office Size on Audit Quality. *The Accounting Review*, Vol.84. (5); pp. 1521-1552. (Working paper, at 2007 Annual Meeting of the American Accounting Association).
- GAO (US. Government Accountability Office). (2003). *Public Accounting Firm*. Report No.GAO-03-864, <http://www.gao.gov> (Diakses Desember 2010).
- Geiger, M.A., and K. Raghunandan. (2002). Auditor Tenure and Audit Reporting Failures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (March): 67-78.

- Ghosh, A., and D.C. Moon. (2003). Does auditor tenure impair audit quality? *Working paper, Office of Economic Analysis*, Securities and Exchange Commission.
- Griffin, Paul; Adam Li & David Lont. (2009). Non-Audit Fees, Audit Tenure & Auditor Independence: Evidence from Going Concern Opinions. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 14: pp. 161-192.
- Guy, D.M., & J.D. Sullivan. (1988). The Expectation Gap Auditing Standards. *The Journal of Accountancy*, Vol.16. No.5, pp. 36-46.
- Han, A., (2002). The Existence Of Expectation Gap and The Usefulness of Auditor's Report [On-line] Available <http://www.alvinhan.com>
- Hayes R., Dassen R., Schilder A. & Wallace P., (2005). Principles of Auditing- An Introduction to International Standards on Auditing. 2nd Edition, Prentice Hall, Pearson Education Limited, Edinburg UK (p.51-52).
- Healy P.M., & K.G. Palepu. (1993). The Effect of Firms' Financial Disclosure & Strategies on Stock Prices, *Accounting Horizons*, Vol 7. (1), March 1993; pp. 1-11. American Accounting Association.
- Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), (2001). Standar Profesional Akuntan Publik. Standar Auditing Seksi 316. Pertimbangan atas Kecurangan dalam Audit Laporan Keuangan, Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Jamal, K; P.E.Johnson dan R.G Berryman. (1995). Detecting Framing Effect in Financial Statemnet. *Contemporary Accounting Research*. 12: 85-105
- Jerry L Tunner; Theodore J. Mock & David Manry. (2008). Does Increased Audit Partner Tenure Reduce Audit Quality?. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol 23 (4).
- Johnson, V.E., I.K. Khurana, and J.K. Reynolds. (2002). Audit-Firm Tenure and The Quality of Financial Report. *Contemporary Accounting Research* (Winter): 637-660.
- Knechel, W. Robert & Ann Vanstraelen. (2007). The Relationship between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions. *Auditing: Journal of Practice & Theory*, Vol. 26 (1), pp. 113-131.
- Krishnan, Gopal, V. (2003). Audit Quality and The pricing of Discretionary Accounting Accruals. *Working Paper*. 1-35. *Accounting Horizon*. Vol. 17 (Supplement); pp.1-16.
- Lin, Jerry W. and Mark I. Hwang, (2010). Audit Quality, Corporate Governance, and Earnings Management: A Meta- Analysis. *International Journal of Auditing*, Vol.14 (1); pp. 55-77.
- Loebbecke. J.K., M.M. Eining and J.J. Willingham. (1989). Auditors Experience with Irregularities: Frequency, Nature and Detectability. *Auditing: A Journal of Praticce & Theory*, Vol.9 (Fall); pp. 1-28
- Nazir, Moh. (2011). Metode Penelitian. Cetakan ketujuh, Oktober 2011, Penerbit Ghalia Indonesia, Ciawi-Bogor, 16720.
- Paino, Halil, Smith, M., & Ismail, Z., (2010). The Search for Audit Quality, Impairment of Audit Quality. Published by LAP Lambert Academic Publishing AG & Co. Germany. (p.37-38).
- Pakenko, Boris. (2003). Fraudulent Financial Reporting; Ways to Detect and Interpret The Warning Signals. International Business Standard and Corporate Governance. Training Paper, Ukraine. USAID. September 2003.
- Shockley R. A. , (1981). Perceptions of Auditors Independence: An Empirical Analysis. *The Accounting Review*. Vol.56. (4), (October); pp. 785-800.

- Sinason, D.H., J.P. Jones, & S.W. Shelton. (2001). An Investigation of Auditor and Client Tenure. *Mid-American Journal of Business*, Vol. 16, (2), pp. 31-40.
- Sukrisno Agoes. (2005). Auditing (Pemeriksaan Akuntan) oleh Kantor Akuntan Publik. Jilid. I-II. Edisi 3. Cetakan Ketiga. Jakarta: Lembaga Penerbit FEUI.
- Suzy Novianti. (2008). Skeptisme Profesional Auditor Dalam Mendeteksi Kecurangan. *Jurnal Akuntansi Keuangan Indonesia*. Vol.5. (1), Juni 2008; pp. 102-125.
- Sugiyono. 2011. *Metode penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Edisi ke 12, Februari 2011. Penerbit CV. Alfabeta, Gegerkalong , Bandung.
- Widagdo, Lesmana, dan Irwandi. (2002). Analisis Pengaruh Atribut- Atribut Kualitas Audit terhadap Kepuasan Klien (Studi Empiris pada Perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Jakarta). SNA 5 Semarang. Pp.560-574.
- Zimbelman, M,F, (1997). The Effects of SAS No. 82 on Auditor Attention to Fraud Risk Factors and Audit Planing Decisions. *Journals of Accounting Research (Supplement: 75-97)*.