



## **Hubungan Ukuran Kantor Akuntan Publik Dengan Opini Audit (Studi Pada Perusahaan Non Keuangan yang Terdaftar di BEI Tahun 2011-2012)**

**Martalina Kalincayo Purba<sup>1</sup> dan Sudarno<sup>2</sup>**

Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro  
Jl. Prof Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +622476486851

### *ABSTRACT*

*Financial Statements audited provide assurance to users of financial statements that the report has been fit for use as a basis for decision making. Audit quality provided by audit firm is important to provide assurance that the financial statements have been audited properly. This study aims to examine whether there is a relationship between the size of the audit firm with audit quality given. Audit firm size was measured using the total assets audited and total sales audited by audit firm during the year, while the audit quality is measured using the audit opinion provided by the firm. This study is a replication study of Li et al (2008). The population used is listed on the Stock Exchange the period 2011 to 2012, with a sample of non-financial companies that obtained by purposive sampling method. Processing of the data in this study using logistic regression. The results showed that there is a relationship between the size of the audit firm with audit quality, that the greater the size of the audit firm, the better the quality of a given audit.*

*Keywords: audit quality, the size of the firm, audit opinion*

### **PENDAHULUAN**

Manajemen perusahaan memiliki tanggung jawab untuk melaporkan hasil dari kegiatan operasional dan posisi keuangan perusahaan kepada pemegang saham melalui laporan keuangan. Laporan keuangan diharapkan memberikan informasi yang bermanfaat kepada penggunanya, dalam hal ini adalah pemegang saham atau calon pemegang saham.

Hubungan pemilik dengan manajer sering berakhir dengan informasi yang asimetris antara kedua pihak, yang berarti manajer memiliki lebih banyak informasi mengenai posisi laporan keuangan yang sebenarnya dan hasil operasi entitas dibandingkan pemegang saham. Konflik kepentingan akan terjadi diantara manajer dan pemegang saham, karena tujuan pemegang saham dengan manajer mungkin tidak sama, kedua pihak akan berusaha memaksimalkan kepentingan masing-masing, sehingga manajer tidak akan selalu bertindak sesuai dengan kepentingan pemilik. Pada titik inilah kebutuhan akan audit timbul untuk menentukan apakah laporan yang disiapkan oleh manajer telah sesuai dengan kontrak (Messier, dkk 2008).

Auditing/pemeriksaan adalah pengumpulan dan evaluasi bukti mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi dengan kriteria yang telah ditetapkan. Audit harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen (Elder, dkk 2011). Produk utama atau keluaran dari audit adalah Laporan Auditor yang berfungsi melaporkan temuan auditor kepada pengguna laporan keuangan. Laporan audit, dikenal juga sebagai pendapat audit/opini audit adalah puncak dari

---

1Karyawan Badan Pemeriksa Keuangan

2 Dosen Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis UNDIP

---

proses pengumpulan dan evaluasi bukti yang cukup dan kompeten sehubungan dengan penyajian yang wajar dari asersi manajer dalam laporan keuangan (Messier, dkk 2008).

Penelitian ini merupakan replikasi penelitian Li *et al.* (2008) yang menginvestigasi hubungan antara ukuran KAP dengan opini audit. Penelitian Li *et al.* (2008) dilakukan di Cina dimana dari penelitian-penelitian sebelum mereka diketahui bahwa terdapat hubungan positif antara ukuran KAP dengan kualitas. Alasan penulis melakukan replikasi, karena keunikan cara pengukuran variabel ukuran KAP.

## KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Penelitian mengenai hubungan ukuran KAP dengan kualitas audit sudah banyak dilakukan sebelumnya, beberapa diantaranya adalah Yu Dong (2007), Li *et al.* (2008), Jackson *et al.* (2008), Choi *et al.* (2010), dan Al-Thuneibat *et al.* (2011), dari hasil penelitian yang dilakukan oleh peneliti-peneliti terdahulu pada umumnya menyatakan bahwa terdapat hubungan positif antara ukuran KAP dengan kualitas audit, namun ada pula peneliti yang berpendapat bahwa ukuran KAP tidak memiliki hubungan dengan kualitas audit salah satunya adalah Al-Thuneibat *et al.* (2011).

Landasan teori mengenai kualitas audit juga menunjukkan bahwa kualitas audit yang baik harus memenuhi beberapa unsur seperti independensi, integritas, dan objektivitas, manajemen kepegawaian, penerimaan dan kelanjutan klien serta penugasan, kriteria penugasan, dan pemantauan (Elder dkk, 2011), dan menurut Dosi Tris (2012) *tangibles* atau penampilan fisik KAP juga merupakan dimensi untuk menentukan kualitas audit.

Unsur-unsur tersebut akan dipenuhi jika perusahaan KAP merupakan perusahaan besar, seperti dari tenaga kerja auditor, KAP yang besar tentu dapat memperkerjakan auditor yang memenuhi syarat untuk melakukan audit, KAP besar juga tidak akan bergantung pada klien, dalam arti KAP tidak akan mempertaruhkan independensinya dalam melakukan audit untuk mempertahankan klien, serta tentu saja perusahaan KAP yang besar mempunyai penampilan fisik yang lebih baik.

Kualitas audit pada penelitian ini diukur dengan menggunakan opini audit yang diberikan oleh KAP, dimana audit yang berkualitas adalah pada saat KAP memberikan opini *modified* karena KAP dianggap melakukan audit tanpa ada campur tangan dari *auditee* yang dapat merusak kualitas audit.

Ukuran KAP dalam penelitian ini ditentukan dengan menggunakan total aset *auditee* dan total penjualan *auditee*, karena akan menunjukkan banyaknya dan ukuran perusahaan yang diperiksa oleh KAP. Hipotesis dari penelitian ini adalah:

H1 : KAP yang lebih besar memberikan kualitas audit yang lebih tinggi dibandingkan dengan KAP yang lebih kecil

## METODE PENELITIAN

### Variabel Penelitian

Variabel dependen pada penelitian ini adalah kualitas audit, yang diukur melalui opini audit yang diberikan oleh KAP kepada perusahaan yang dieperiksa, variabel ini berupa variabel *dummy* dimana jika perusahaan memberikan opini dimodifikasi (opini selain wajar tanpa pengecualian) maka sama dengan 1, dan jika KAP memberikan opini wajar tanpa pengecualian maka sama dengan 0.

Variabel independen pada penelitian ini adalah ukuran KAP. Ukuran KAP diukur dengan menggunakan total aset *auditee* dan total penjualan *auditee* yang diperiksa oleh sebuah KAP pada tahun yang bersangkutan, nilai dari total aset dan total penjualan ini di konversikan kedalam *standardized value* atau yang biasa disebut z-score, alasan digunakannya z-score adalah karena nilai z-score mendekati nilai 0 atau 1. Pengukuran ukuran KAP ini dilakukan dengan dua pengujian yang berbeda.

Variabel kontrol yang digunakan pada penelitian ini adalah:

- a) variabel *dummy* kerugian perusahaan yang diperiksa, dimana jika dilaporkan kerugian maka sama dengan 1, dan jika melaporkan laba maka sama dengan 0
- b) variabel *dummy* tergabungnya KAP dengan *Big 4* atau tidak, jika KAP tergabung dengan *Big 4*, maka sama dengan 1, jika tidak sama dengan 0.

- c) variabel dummy pertukaran KAP, jika perusahaan melakukan pertukaran KAP maka sama dengan 1, dan jika tidak maka sama dengan 0.
- d) variabel ukuran perusahaan, diukur dengan *z-score* dari nilai aset masing-masing perusahaan yang diaudit. dan,
- e) variabel manajemen laba, yang diukur dengan cara *industry adjusted-abnormal accruals* yaitu menggunakan perhitungan pendapatan non operasional dibagi harga pasar ekuitas, kemudian dikurangi median industri, hasil yang digunakan adalah nilai absolut dari hasil perhitungan *industry adjusted-abnormal accrual*, karena menurut Li *et al.* cara ini lebih baik daripada menggunakan nilai pendapatan non operasional sebagai cara mengukur manajemen laba. Cara menghitung ini merupakan penelitian dari Chen dan Yuan (2004) yang disimpulkan oleh Li *et al.*

### Populasi dan Sampel

Populasi penelitian ini adalah perusahaan yang terdaftar pada BEI periode 2011 sampai dengan 2012. Sampel dalam penelitian ini adalah perusahaan selain yang bergerak di bidang keuangan. yang dikumpulkan dengan menggunakan metode *purposive sampling*, yaitu metode pengumpulan data terbatas pada jenis orang tertentu yang dapat memberikan informasi yang diinginkan, karena merupakan satu-satunya yang memiliki, atau memenuhi beberapa kriteria yang ditentukan oleh peneliti (Uma Sekaran, 2001).

### Metode Analisis

Pengujian hipotesis dilakukan dengan analisis multivariate dengan menggunakan regresi logistic sebagai berikut

$$\text{KUALITAS} = b_0 + b_1 \text{SIZEKAP} + b_2 \text{CLIENTSIZE} + b_3 \text{JOINT} + b_4 \text{SWITCH} + b_5 \text{LOSS} + b_6 \text{EM} + e$$

Defenisi Variabel

KUALITAS	: Kualitas audit
SIZEKAP	: Ukuran KAP
CLIENTSIZE	: Nilai aset <i>auditee</i> .
JOINT	: Tergabungnya KAP dengan <i>Big4</i>
SWITCH	: Pertukaran KAP yang memeriksa <i>auditee</i>
LOSS	: Kerugian yang dialami oleh <i>auditee</i>
EM	: Manajemen laba ( <i>earning management</i> )

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### Deskripsi Sampel Penelitian

Populasi penelitian ini adalah seluruh perusahaan yang terdaftar pada BEI periode 2011 sampai dengan 2012, yaitu sebanyak 923. Sampel yang berhasil dikumpulkan dengan metode *purposive sampling* adalah sebanyak 706.

**Tabel 1**  
**Proses Pemilihan Sampel**

Proses Pemilihan Sampel	Jumlah	
	2011	2012
Jumlah Populasi Perusahaan yang terdaftar di BEI	459	464
Perusahaan Keuangan	99	74
Data yang tidak lengkap	16	28
<b>Jumlah sampel yang dianalisis</b>	<b>344</b>	<b>362</b>

### Deskripsi Variabel

Sampel yang diteliti menunjukkan terdapat 268 perusahaan yang memperoleh opini *modified*, sedangkan yang memperoleh opini *unmodified* sebanyak 438, dengan perusahaan yang mengalami

kerugian sebanyak 126, yang melakukan pertukaran auditor sebanyak 108, dan perusahaan yang diperiksa oleh KAP yang tergabung dalam Big4 sebanyak 264.

**Tabel 2**  
**Tabel Deskriptif**

Variabel	Modified (N=268)			Unmodified (N=438)		
	Sum	Mean	Std.dev	Sum	Mean	Std.dev
ASSET (miliar)	82.675.208,94	308.489,59	287.621,07	100.921.962,48	230.415,44	274.709,31
SALES (miliar)	60.983.285,58	277.549,57	221.317,39	77.831.228,35	177.696,87	221.896,50
CLIENTSIZE (miliar)	2.099.339,57	7.833,36	17.654,20	2.024.362,98	4.621,83	10.897,87
EM (miliar)	1.518,37	5,66	10,33	2.135,31	4,87	5,10
LOSS	61	0,23	0,42	65	0,15	0,36
SWITCH	37	0,14	0,35	71	0,16	0,37
JOINT	114	0,42	0,50	153	0,35	0,48

### Pembahasan Hasil Penelitian

Uji multikolonieritas yang dilakukan menunjukkan variabel yang mempunyai korelasi yang tinggi yaitu assets dengan variabel sales yaitu sebesar 0,95 atau sebesar 95%, hal ini membuktikan bahwa kedua variabel tersebut dapat digunakan sebagai variabel untuk mengukur ukuran KAP. Pada penelitian ini dilakukan pengujian yang menggunakan variabel tersebut secara terpisah, sehingga tidak menjadi masalah. Variabel yang lain tidak memiliki korelasi yang tinggi sehingga dapat disimpulkan tidak terjadi multikolonieritas.

Pada penelitian ini digunakan Hosmer and Lemeshow's Goodness of Fit Test untuk menguji model fit, dari penelitian yang dilakukan diketahui bahwa nilai Hosmer and Lemeshow Test untuk kedua uji yang dilakukan adalah 9,40 dan 9,83 dengan probabilitas signifikansi 0,31 dan 0,28 yang nilainya diatas 0,05. dengan demikian dapat disimpulkan bahwa model dapat diterima.

Analisis dilakukan untuk melihat pengaruh ukuran KAP terhadap kualitas audit, dengan memperhatikan variabel-variabel lainnya yaitu rugi yang dialami perusahaan yang diperiksa KAP(Loss), pertukaran KAP(Switch), ukuran perusahaan yang diperiksa KAP (ClientSize), Manajemen Laba Perusahaan yang diperiksa (EM) dan termasuk *Big4* atau tidak suatu KAP (Joint). Karena ukuran KAP diukur dengan menggunakan dua variabel yaitu total asset perusahaan yang diperiksa oleh KAP selama setahun (Asset), dan total penjualan perusahaan yang diperiksa oleh KAP selama setahun (Sales), oleh karena itu akan dilakukan dua kali penghitungan regresi logistik, yang hasilnya sebagai berikut:

**Tabel 3**  
**Variables in the Equation**

	Opini	Opini
	(1)	(2)
Asset	0,24***	
Sales		0,17*
ClientSize	0,19**	0,20**
EM	0,07	0,07
Loss	0,65***	0,63***
Switch	-0,06	-0,10
Joint	-0,05	0,11

Sumber: sekunder yang diolah, \* signifikan pada 1%, \*\* signifikan pada 5%, dan \*\*\* signifikan pada 10%.

Berdasarkan hasil dari analisis data yang telah dilakukan diperoleh hasil bahwa ukuran KAP memiliki hubungan dengan kualitas audit yang diberikan, diketahui juga bahwa total aset *auditee* merupakan ukuran yang lebih baik untuk mengukur ukuran KAP dibandingkan dengan total penjualan *auditee*. Perbedaan ini mungkin dikarenakan perusahaan manufaktur dengan aset yang besar namun



memiliki penjualan yang kecil, sedangkan perusahaan jasa memiliki aset yang kecil sedangkan penjualannya tinggi.

Hubungan ukuran KAP dengan kualitas audit dari hasil penelitian ini adalah hubungan positif, yang berarti semakin besar KAP yang melakukan audit maka kualitas audit yang diberikan juga semakin baik.

Hasil dari penelitian ini sejalan dengan beberapa hasil penelitian terdahulu seperti Li *et al.* (2008) yang menyatakan bahwa ukuran KAP memiliki hubungan positif dengan kualitas audit. Yu Dong (2007) yang menyatakan ukuran KAP memiliki hubungan positif dengan kualitas audit dimana ukuran KAP diukur dengan tergabungnya KAP tersebut dengan Big4 atau tidak. Choi *et al.* (2010) menyatakan bahwa ukuran KAP berhubungan positif dengan kualitas audit dan *fee* audit. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan hasil penelitian Thuneibat (2011) yang menyatakan bahwa ukuran KAP tidak memiliki hubungan yang signifikan terhadap kualitas audit, namun kualitas audit dipengaruhi oleh *audit tenure*.

Hal ini dikarenakan KAP yang besar mempunyai klien perusahaan besar atau memiliki banyak klien, sehingga KAP tidak akan ragu memberikan opini *modified* tanpa takut kehilangan klien, yang menunjukkan audit yang dilakukan berkualitas.

### KESIMPULAN DAN KETERBATASAN

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis dan mengacu pada perumusan serta tujuan dari penelitian ini, maka dapat ditarik kesimpulan bahwa ukuran KAP mempengaruhi kualitas audit secara signifikan dengan mempertimbangkan variabel kontrol ukuran perusahaan, tergabungnya KAP dengan *Big4*, pertukaran KAP pada perusahaan yang bersangkutan, kerugian yang dialami perusahaan, dan manajemen laba yang dilakukan oleh perusahaan.

Keterbatasan dalam penelitian ini adalah tidak dapat dilakukan replikasi secara keseluruhan karena ada beberapa variabel yang datanya tidak tersedia, seperti pendapatan yang diterima oleh KAP dari masing-masing *auditee*, status *auditee* apakah mendapat perlakuan khusus atau tidak oleh CSRC, dan rasio pendapatan yang diterima oleh KAP.

Keterbatasan berikutnya adalah indikator dari kualitas audit yang digunakan pada penelitian ini hanya opini audit, sehingga masih memungkinkan hasilnya berbeda jika menggunakan indikator yang lain, dan opini yang diterima oleh perusahaan yang terdaftar pada BEI untuk periode 2011 sampai dengan 2012 dominan WTP dan WTP –DPP, sehingga penulis membatasi WTP-DPP disini hanya pada paragraf penjelasan mengenai keberlangsungan perusahaan yang meragukan, dan adanya KAP lain yang terlibat dalam perusahaan tersebut untuk memeriksa anak perusahaannya. Hal ini dikarenakan menurut pendapat penulis kedua hal tersebut yang dapat dijadikan paragraf penjelas yang menunjukkan kualitas audit yang diberikan oleh auditor.

### REFERENSI

- Agoes, S. 2012. *Auditing, Petunjuk Praktis Pemeriksaan Akuntan oleh Akuntan Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Al-Thuneibat, A.A., Al-Issa, dan Baker. 2011. Do audit tenure and firm size contribute to audit quality? Empirical evidence from Jordan. “*Manajerial Auditing Journal*”, Vol. 26, No. 4, h. 317-334.
- Arens, A.A., Elder, R.J., dan Beasley, M.S. 2011. *Auditing dan Jasa Assurance, Pendekatan Terintegrasi*. Jakarta: Erlangga.
- Choi, J.H., Kim, C., Kim, J.B., dan Y. Zang. 2010. Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing. “*Auditing: The Journal of Practice & Theory*”, Vol. 29, No. 1, h. 73-97.
- Elder, R.J., Beasley, M.S., Arens, A.A., dan Jusuf, A.A. 2011. *Jasa Audit dan Assurance, Pendekatan Terpadu (Adaptasi Indonesia)*. Jakarta: Salemba Empat.



- Ghozali, I. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ivancevich, J.M., Konopaske, R., Matteson, M.T. 2008. *Perilaku dan Manajemen Organisasi*. Jakarta: Erlangga.
- Jackson, A.B., M. Moldrich, dan P. Roebuck. 2008. Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality. "Manajerial Auditing Journal", Vol. 23 No. 5, h. 420-437.
- Li, Chuntao., Song, F.M., dan Wong, S.M.L. 2008. A Continuous Relation between Audit Firm Size and Audit Opinions: Evidence from China. "International Journal of Auditing", Vol. 12, h. 111-127.
- McShane, S.L., Von G., Mary A. 2008. *Organizational Behavior*. New York: McGraw-Hill Irwin.
- Menteri Keuangan. 2008. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 17/PMK.01/2008 Tentang Jasa Akuntan Publik. Jakarta.
- Messier, W.F., Glover, S.M., dan Prawitt, D.F. 2008. *Auditing & Assurance Services A System Approach*. Jakarta: Salemba Empat.
- Sekaran, Uma. 2011. *Research Methods for Business*. Jakarta: Salemba Empat.
- Tris, D. 2012. Kualitas Audit. n.p. <http://referensiakuntansi.blogspot.com/2012/07/kualitas-udit.html>, diakses tanggal 15 Desember 2013.
- Wikipedia. 2013. Big Four Audit Firm. Wikipedia Foundation, Inc. h.n.p. [http://en.wikipedia.org/wiki/Big\\_Four%28audit\\_firms%29](http://en.wikipedia.org/wiki/Big_Four%28audit_firms%29), diakses tanggal 15 Desember 2013.
- Yu, D.M. 2007. The Effect of Big Four Office Size on Audit Quality. *Dissertation*, Faculty of the Graduate School, University of Missouri.