

Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia
Volume 8 - No. 1, Juni 2011

PENGARUH *WORKLOAD* DAN SPESIALISASI AUDITOR TERHADAP KUALITAS AUDIT DENGAN KUALITAS KOMITE AUDIT SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI

Liswan Setiawan W.

Universitas Indonesia

liswan_setiawan@yahoo.com

Fitriany

Universitas Indonesia

fitri_any@yahoo.com

Abstract

This research aims to find empirical evidence about the impact of workload and specialization of auditors on audit quality. This research will also examine whether the quality of the audit committee can strengthen or weaken impact of workload and specialization on audit quality. This research uses four measures of workload. The results of this research indicate that the workload has a negative impact on audit quality and audit committee reduces the negative impact of workload on audit quality. One regression found that specialization has a positive effect on the quality of audit but the audit committee has no role to strengthen the positive effect of specialization on audit quality. These results indicate that when the auditor is a specialist, the audit committee has no effect in improving the audit quality. The implications from this study is that accounting firm must consider the workload of their auditor. Government also need to consider rules on workload in an accounting firm to maintain audit quality. The role of audit committees also needs to be increased because it is proved can reduce the negative impact of workload to audit quality.

Keywords: audit quality, workload, auditor specialization, audit committee

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk meneliti pengaruh langsung *workload*, spesialisasi, dan kualitas komite audit terhadap kualitas audit serta menguji peran komite audit dalam memperkuat atau memperlemah pengaruh *workload* dan spesialisasi terhadap kualitas audit. Penelitian ini menggunakan empat pengukuran *workload*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa beban kerja memiliki dampak negatif terhadap kualitas audit dan komite audit mengurangi dampak negatif dari *workload* terhadap kualitas audit. Salah satu regresi menemukan bahwa spesialisasi berpengaruh positif pada kualitas audit namun komite audit tidak berperan dalam memperkuat pengaruh positif dari spesialisasi terhadap kualitas audit. Hasil ini menunjukkan bahwa ketika auditor adalah seorang spesialis, komite audit tidak berpengaruh dalam meningkatkan kualitas audit. Implikasi dari penelitian ini bahwa kantor akuntan harus mempertimbangkan beban kerja auditor mereka. Pemerintah juga perlu mempertimbangkan aturan tentang beban kerja di sebuah KAP untuk mempertahankan kualitas audit. Peran komite audit juga perlu ditingkatkan karena terbukti dapat mengurangi dampak negatif dari beban kerja terhadap audit kualitas.

Kata kunci: kualitas audit, *workload*, spesialisasi auditor, komite audit

Tabel 1
Rasio Jumlah Perikatan Per-Partner dan Per-Staf Audit Tahun 2009

		1	2	3	4	5	6
	Nama KAP	Jumlah perikatan per-staf	Ranking (kolom 1)	Jumlah staf per-partner	Ranking (kolom 3)	Jumlah perikatan per-partner	Ranking (kolom 5)
	A	3.2	1	41	7	132	2
	B	3.1	2	61	2	191	1
	C	2.5	3	34	9	86	4
	D	2.4	6	29	11	68	5
	E	2.4	4	22	13	54	8
	F	2.4	5	20	14	49	11
	G	2	7	17	16	33	14
	H	1.9	8	17	15	33	15
	I	1.5	9	27	12	41	12
	J	1.2	10	42	6	49	10
Big-4	K	1.1	12	85	1	90	3
	L	1.1	11	56	4	63	6
Big-4	M	1	14	59	3	57	7
Big-4	N	1	13	51	5	53	9
	O	1	15	33	10	31	16
Big-4	P	0.9	16	36	8	34	13

Sumber: Soedibyo (2010)

PENDAHULUAN

Berdasarkan Laporan KAP ke PPAJP (Pusat Pembinaan Akuntan dan Jasa Penilai) Departemen Keuangan tahun 2009, rasio jumlah klien dan jumlah staf auditor sangat bervariasi pada setiap KAP. Begitu pula rasio jumlah klien dan jumlah partner. Ada KAP yang memiliki rasio sangat tinggi dan ada pula yang rendah. Rasio ini menunjukkan tingkat beban pekerjaan partner dan staf auditor (*workload*). Tabel 1 adalah hasil pengolahan data dari laporan KAP ke PPAJP Departemen Keuangan tahun 2009. Pada tabel tersebut dapat dilihat bahwa ada beberapa KAP yang memiliki rasio jumlah perikatan per-partner yang sangat tinggi. Pada suatu KAP ada seorang *partner* yang harus menangani 191 perikatan per tahun. Dari data 16 besar KAP di Indonesia tahun 2009, rata-rata seorang *partner* bertanggung jawab atas 67 perikatan dalam satu tahun dan satu klien rata-rata ditangani oleh kurang dari 2 orang (1.79). Dapat dibayangkan bagaimana

beratnya *workload* seorang *partner* dan staf auditor.

Tingginya *workload* dapat menyebabkan kelelahan dan munculnya *dysfunctional audit behavior* sehingga dapat menurunkan kemampuan auditor untuk menemukan kesalahan atau melaporkan penyimpangan. Lopez (2005) menemukan bahwa proses audit yang dilakukan ketika ada tekanan *workload* akan menghasilkan kualitas audit yang lebih rendah dibandingkan dengan ketika tidak ada tekanan *workload*. Konsekuensi yang mungkin timbul dari *audit workload* adalah turunnya kualitas audit dan kualitas laba (Hansen et al. 2007). Dengan latar belakang tersebut, sangat menarik untuk diteliti pengaruh tingkat *workload* pada masing-masing KAP terhadap kualitas audit KAP tersebut. Penelitian mengenai pengaruh *workload* terhadap kualitas audit masih jarang dilakukan.

Kualitas audit juga dipengaruhi oleh spesialisasi auditor. Auditor yang spesialis memiliki pemahaman dan pengetahuan

yang lebih baik mengenai internal kontrol perusahaan, risiko bisnis perusahaan, dan risiko audit pada industrinya. Solomon et al. (1999) menemukan bahwa auditor spesialis biasanya lebih sedikit melakukan kesalahan dibandingkan dengan auditor non spesialis. Balsam dan Krishnan (2003) menemukan bahwa perusahaan yang diaudit oleh auditor spesialis memiliki nilai akrual diskresioner yang lebih rendah.

Komite audit juga akan mempengaruhi kualitas audit karena komite audit bertugas membantu dewan komisaris untuk memantau proses pelaporan keuangan oleh manajemen (Bradbury et al. 2004). Keberadaan komite audit dalam perusahaan dapat memberikan pengawasan yang lebih terhadap kinerja manajemen dan memberikan informasi yang akurat dan tepat terhadap laporan keuangan perusahaan. Adanya komunikasi formal antara komite audit, auditor internal, dan auditor eksternal akan menjamin proses audit internal dan eksternal dilakukan dengan baik.

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh *workload* dan spesialisasi auditor terhadap kualitas audit. Selain itu juga akan diteliti apakah kualitas komite audit memperkuat atau memperlemah pengaruh spesialisasi dan *workload* terhadap kualitas audit. Karena pengukuran *workload* juga masih jarang dilakukan, pada penelitian ini akan dicoba empat pengukuran *workload*, kemudian dilihat mana yang lebih baik berdasarkan nilai R^2 yang lebih besar. Fitriany (2011) melakukan penelitian untuk mengetahui pengaruh rotasi, *tenure*, spesialisasi, *workload*, dan CPE (PPL) terhadap kualitas audit dengan kualitas komite audit sebagai variabel pemoderasi pada periode sebelum dan setelah adanya aturan rotasi KAP/AP. Fitriany (2011) menggunakan empat pendekatan dalam mengukur kualitas audit yaitu sisi netralitas, prediktabilitas, *timeliness*, dan *representational faithfulness*. Pada penelitian ini kualitas audit hanya dilihat dari sisi netralitas dengan menggunakan kualitas laba yang diukur dari besarnya akrual

diskresioner. Penelitian ini menggunakan empat pengukuran *workload*, sedangkan Fitriany (2011) hanya menggunakan satu pengukuran *workload*.

Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi masukan bagi pimpinan Kantor Akuntan Publik mengenai pengaruh *workload* dan spesialisasi auditor terhadap kualitas audit sehingga memberi perhatian khusus atas tingkat *workload* dan spesialisasi auditor di kantor yang dipimpinnya. Selain itu penelitian ini diharapkan dapat memberi masukan mengenai sejauh mana peran langsung dan tidak langsung komite audit terhadap kualitas audit. Bagi regulator, penelitian diharapkan dapat dijadikan bahan pertimbangan perlu tidaknya mengatur batasan *workload* pada suatu KAP untuk menjaga kualitas audit suatu KAP.

TINJAUAN LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Pengaruh Beban Kerja (*Workload*) terhadap Kualitas Audit

Workload menunjukkan *load* pekerjaan yang dihadapi oleh seorang auditor. *Workload* dapat dilihat dari jumlah klien yang harus ditangani oleh seorang auditor atau terbatasnya waktu yang tersedia untuk melaksanakan proses audit. Lopez (2005) mendefinisikan *workload* sebagai “*busy season*” yang terjadi pada kuartal pertama awal tahun karena banyak perusahaan memiliki *fiscal years* yang berakhir pada bulan Desember.

Pada penelitian lain, *workload* diistilahkan sebagai *audit capacity stress* yaitu tekanan yang dihadapi oleh auditor sehubungan dengan banyaknya klien audit yang harus ditanganinya. Penelitian Hansen et al. (2007) yang dilakukan di USA menyatakan bahwa *audit capacity stress* juga berkaitan dengan bertambahnya klien baru yang berasal dari dibubarkannya KAP Anderson setelah terjadinya kasus Enron. Di Amerika, setelah terjadi kasus Enron dan dibubarkannya KAP Anderson, beberapa KAP mendapat tambahan pekerjaan dari klien KAP

Anderson. *Workload* dan ketatnya *time budgets* ini dapat menurunkan kemampuan auditor untuk menemukan kesalahan atau melaporkan penyimpangan yang dilakukan klien. Hal ini sesuai dengan temuan Lopez (2005) bahwa proses audit yang dilakukan ketika ada tekanan *workload* akan menghasilkan kualitas audit yang lebih rendah dibandingkan dengan ketika tidak ada tekanan *workload*. Ketatnya *time budget* dapat mendorong auditor untuk melaksanakan audit yang berkualitas rendah (Alderman dan Dietrick 1982; Kelley dan Margheim 1990; Rangunathan 1991; Sweeney dan Summers 2002).

Konsekuensi yang mungkin timbul dari adanya *workload* adalah turunnya kualitas laba dan kualitas audit (Hansen et al. 2007). Fitriany (2011) melakukan penelitian untuk melihat pengaruh *workload* terhadap kualitas audit dengan menggunakan rasio jumlah klien KAP dengan jumlah partner KAP sebagai pengukur tingkat *workload*. Hasil penelitian Fitriany (2011) menemukan bahwa *workload* terbukti berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Penelitian ini ingin melihat apakah *workload* atau *audit capacity stress* akan memengaruhi kualitas audit. Diprediksi bahwa jika *workload* meningkat, kualitas audit akan turun. Hipotesis yang diajukan adalah:

H₁ : Beban kerja (*workload*) auditor berpengaruh negatif terhadap kualitas audit.

Pengaruh Spesialisasi Auditor terhadap Kualitas Audit

Auditor yang memiliki banyak klien dalam industri yang sama akan memiliki pengetahuan dan pemahaman yang lebih baik mengenai internal kontrol perusahaan, risiko bisnis perusahaan, dan risiko audit pada industri tersebut. Spesialisasi auditor dalam industri tertentu membuat auditor tersebut memiliki kemampuan dan pengetahuan yang memadai dibanding dengan auditor yang tidak memiliki spesialisasi.

Krishnan (2003) menyatakan bahwa perusahaan yang diaudit oleh auditor yang

spesialis akan menghasilkan nilai akrual diskresioner yang lebih rendah dibandingkan jika diaudit oleh auditor yang tidak spesialis. Lebih lanjut, Balsam et al. (2003) menyatakan bahwa spesialis dikaitkan dengan nilai absolut akrual diskresioner yang lebih kecil dan *earnings response coefficients* yang lebih besar pada saat pengumuman laba. Dunn dan Mayhew (2004) menyatakan bahwa auditor yang memiliki spesialisasi di suatu industri bertujuan untuk mencapai diferensiasi produk dan memberikan kualitas audit yang lebih tinggi. Kemampuan mereka untuk memberikan kualitas audit yang lebih tinggi berasal dari pengalaman mereka dalam melayani banyak klien dalam industri yang sama dan mempelajari praktik-praktik terbaik di suatu industri. O'Keefe (1994) menemukan bahwa auditor spesialis berhubungan positif dengan kualitas audit yang diukur dengan penilaian kepatuhan auditor terhadap *General Accepted Auditing Standard* (GAAS).

Secara keseluruhan berbagai penelitian diatas menyatakan bahwa auditor yang memiliki spesialisasi dalam industri tertentu lebih memiliki kemampuan dalam memahami karakteristik dan risiko bisnis klien dibanding dengan auditor yang tidak memiliki spesialisasi. Berdasarkan penjelasan tersebut, maka hipotesis yang akan diuji adalah :

H₂ : Spesialisasi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Pengaruh Kualitas Komite Audit Terhadap Kualitas Audit

Menurut SK Bapepam dan LK No Kep 29/PM/2004, salah satu tugas komite audit adalah melakukan penelaahan atas informasi keuangan yang akan dikeluarkan perusahaan dan melakukan penelaahan atas pelaksanaan pemeriksaan oleh auditor eksternal. Keberadaan komite audit dalam suatu perusahaan memberikan pengawasan yang lebih terhadap kinerja manajemen perusahaan dan memberikan informasi yang akurat dan tepat serta membantu dewan komisaris dalam menganalisis laporan keuangan perusahaan.

McMullen (1996) menemukan bahwa perusahaan yang memiliki komite audit yang efektif, lebih sedikit melakukan pelaporan kembali (*restatement*) laba kuartalan. Wardhani (2007) menambahkan dengan adanya komite audit dalam suatu perusahaan, maka proses pelaporan keuangan perusahaan terpantau dengan baik. Sesuai dengan peranannya, komite audit ini akan memastikan bahwa perusahaan menerapkan prinsip-prinsip akuntansi yang akan menghasilkan informasi keuangan yang akurat dan berkualitas. Menurut Bradbury et al. (2004) komite audit bertugas membantu dewan komisaris untuk memantau proses pelaporan keuangan oleh manajemen untuk meningkatkan kredibilitas laporan keuangan. Keberadaan komite audit dengan tugas dan tanggung jawabnya diatas dapat memberikan respon yang positif terhadap kualitas audit perusahaan.

Dalam SK Bapepam dan LK No KEP-134/BL/2006 disebutkan bahwa Komite Audit beranggotakan minimal tiga orang dimana satu adalah komisaris independen yang merangkap sebagai Ketua Komite Audit dan minimal dua orang pihak independen dari luar emiten, yang salah satu diantara mereka harus memiliki latar belakang pendidikan akuntansi atau keuangan. Pada peraturan tersebut juga diatur mengenai pentingnya independensi komite audit. Penelitian yang dilakukan Xie et al. (2003) dan Bedard et al. (2004) menemukan bahwa latar belakang keuangan dari komite audit dapat meningkatkan kualitas laporan keuangan.

Abbott et al. (2004) meneliti hubungan antara *annual earnings restatements* dan empat karakteristik komite audit (independensi, keahlian di bidang keuangan, *diligence*, dan jumlah komite audit). Hasil penelitian menunjukkan bahwa perusahaan yang memiliki komite audit yang independen, *expert*, dan *diligent* memiliki kemungkinan lebih kecil melakukan *restatement*.

Menurut Krisnamoorthy et al. (2002) ciri-ciri yang menunjang efektivitas komite audit adalah keahlian mereka akan permasalahan akuntansi dan keuangan, independensi serta komitmen mereka untuk melaksanakan

tugas secara efektif. De Zoort et al (2002) menyimpulkan bahwa kemampuan komite audit dalam memahami substansi dari beraneka-ragam transaksi dalam laporan keuangan dan kompleksitas kasus keuangan membuat komite audit dapat berperan untuk mendorong dihasilkannya audit yang lebih berkualitas. Berdasarkan penjelasan di atas, maka hipotesis adalah sebagai berikut:

H₃: Komite audit yang berkualitas akan berpengaruh positif terhadap kualitas audit perusahaan.

Peran Moderasi Kualitas Komite Audit Terhadap Pengaruh Spesialisasi pada Kualitas Audit

Sesuai dengan hipotesis 2, diprediksi bahwa spesialisasi auditor akan berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Pada penelitian ini akan diteliti apakah pengaruh positif spesialisasi auditor terhadap kualitas akan semakin kuat dengan adanya komite audit yang berkualitas. Fitriany (2011) melakukan penelitian untuk melihat peran moderasi kualitas komite audit terhadap pengaruh spesialisasi auditor terhadap kualitas audit yang dilihat dari sisi netralitas, prediktabilitas, *timeliness*, dan *representational faithfulness*. Fitriany (2011) menemukan bahwa kualitas komite audit terbukti signifikan memperkuat pengaruh spesialisasi auditor terhadap kualitas audit yang dilihat dari sisi *timeliness*, tapi tidak signifikan dari kualitas audit lainnya.

Jika pada suatu perusahaan, auditor eksternal telah spesialis, kemudian ditambah dengan komite audit yang berkualitas, misalnya memiliki latar belakang akuntansi dan keuangan yang memadai, maka kedua belah pihak akan dapat berkomunikasi dengan baik mengenai permasalahan audit yang ditemukan oleh auditor spesialis untuk dicarikan jalan keluarnya sehingga mendorong dihasilkannya audit yang lebih berkualitas. Komite audit yang aktif menjalankan perannya dalam memantau pekerjaan auditor, dapat menegur auditor spesialis jika auditor tidak melakukan audit sesuai dengan *audit plan*. Komite audit yang

aktif memantau pekerjaan auditor spesialis, dapat mengetahui apakah auditor spesialis melakukan audit sesuai dengan standar yang berlaku. Berdasarkan penjelasan tersebut hipotesis yang diajukan adalah:

H₄ : Komite audit yang berkualitas akan memperkuat pengaruh positif spesialisasi auditor terhadap kualitas audit.

Peran Moderasi Kualitas Komite Audit terhadap Pengaruh *Workload* pada Kualitas Audit

Bila dikaitkan dengan *workload*, peneliti menduga bahwa komite audit yang memiliki kompetensi akuntansi dan keuangan akan mampu berkomunikasi dengan baik dengan auditor sehingga dapat memberi informasi yang diperlukan auditor dalam melakukan audit sehingga dapat memperlancar proses audit yang dilakukan auditor yang sedang menghadapi *workload*. Jika komite audit tidak memiliki kompetensi akuntansi, komunikasi antara auditor dan komite audit akan kurang lancar sehingga akan menambah beban auditor yang sedang menghadapi *workload*. Maka diprediksikan bahwa komite audit yang kompeten akan dapat mengurangi pengaruh negatif *workload* terhadap kualitas audit.

Fitriany (2011) meneliti peran moderasi kualitas komite audit terhadap pengaruh *workload* terhadap kualitas audit yang dilihat dari sisi netralitas, prediktabilitas, *timeliness*, dan *representational faithfulness*. Hasil penelitian Fitriany (2011) menemukan bahwa kualitas komite audit terbukti signifikan memperkuat pengaruh spesialisasi auditor terhadap kualitas audit yang dilihat dari sisi netraitas.

Komite audit yang kompeten (*expert*) dan independen memiliki kemampuan kemauan untuk menemukan dan melaporkan audit yang kurang baik yang dilakukan oleh eksternal auditor. Begitu juga komite audit yang aktif akan selalu memonitor pekerjaan auditor eksternal sehingga mencegah terjadinya *dysfunctional audit behavior* yang disebabkan *workload* yang dialami auditor. Dengan pemantauan komite audit yang aktif, kompeten, dan independen, maka diharapkan pengaruh

negatif *workload* terhadap kualitas audit dapat dikurangi. Maka hipotesis yang diajukan adalah:

H₅ : Komite audit yang berkualitas akan memperlemah pengaruh negatif *workload* terhadap kualitas audit.

METODE PENELITIAN

Sampel

Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia selama tiga periode sejak 2006 sampai 2008. Data yang digunakan adalah data sekunder dari *website* Bursa Efek Indonesia, www.idx.co.id, Indonesian Capital Market Directory (ICMD), OSIRIS dan Laporan KAP yang dikirim ke PPAJP Depkeu.

Pengambilan sampel dilakukan dengan metode *purposive sampling*. Sampel yang digunakan merupakan perusahaan *go public* yang terdaftar di BEI dari tahun 2006 hingga 2008. Adapun kriteria dalam pemilihan sampel adalah semua perusahaan yang terdaftar di BEI kecuali perusahaan yang bergerak di bidang *finance* (perbankan, jasa keuangan, dan asuransi), memiliki laporan keuangan yang lengkap untuk pengukuran keseluruhan variabel. Diperoleh 95 perusahaan pertahun atau 285 perusahaan dalam tiga tahun.

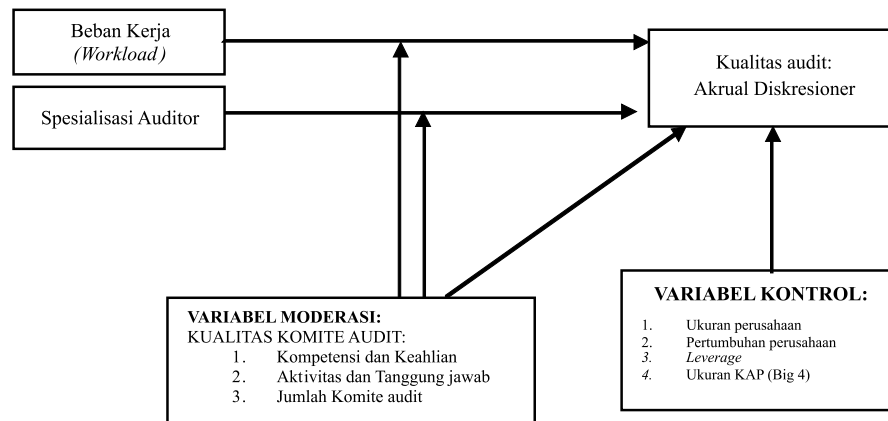
Model Penelitian

Hipotesis 1, 2, 3 diuji dengan model regresi tanpa interaksi sebagai berikut:

$$\begin{aligned} \text{ABS_DAC}_{it} = & a_0 + \beta_1 \text{WL}_{it} + \beta_2 \text{SPEC}_{it} \\ & + \beta_3 \text{KMTE}_{it} + \beta_4 \text{SIZE}_{it} \\ & + \beta_5 \text{RISK}_{it} + \beta_6 \text{GROWTH}_{it} \\ & + \beta_7 \text{BIG4}_{it} + \mu \dots\dots \text{Model 1} \end{aligned}$$

Sedangkan hipotesis 4 dan 5 diuji dengan model dengan interaksi sebagai berikut:

$$\begin{aligned} \text{ABS_DAC}_{it} = & a_0 + \beta_1 \text{WL}_{it} + \beta_2 \text{SPEC}_{it} + \beta_3 \\ & + \text{KMTE}_{it} + a1 \text{WL} * \text{KMTE}_{it} \\ & + a2 \text{SPEC} * \text{KMTE}_{it} \\ & + \beta_4 \text{SIZE}_{it} + \beta_5 \text{RISK}_{it} \\ & + \beta_6 \text{GROWTH}_{it} + \beta_7 \text{BIG4}_{it} \\ & + \mu \dots\dots\dots \text{Model 2} \end{aligned}$$



Gambar 1
Kerangka Model Penelitian

ABS_DAC: besarnya absolute akruwal diskresioner dengan model Kaznik (1999); **WL**: tingkat *workload*, **SPEC**: variabel *dummy* spesialisasi Auditor; 1: spesialis, 0: lainnya; **KMTE**: kualitas komite audit (skor); **BIG4**: variabel *dummy*, 1: perusahaan diaudit KAP Big-4; 0: lainnya; **RISK**: variabel rasio *leverage* perusahaan; **GROWTH** = tingkat pertumbuhan penjualan perusahaan; **SIZE**: ukuran perusahaan

Pada penelitian ini, akan dilakukan pengujian untuk masing masing model tersebut diatas dengan empat pengukuran *workload* berikut:

1. Model 1: jumlah klien dibagi jumlah partner (WL_CLN_P)
2. Model 2: jumlah revenue dibagi jumlah partner (WL_REV_P)
3. Model 3: jumlah revenue dibagi jumlah staf auditor (WL_REV_EMP)
4. Model 4: jumlah klien dibagi jumlah staf auditor (WL_CLN_EMP)

Gambar 1 menyajikan kerangka model penelitian ini.

Operasionalisasi Variabel

Kualitas Audit

Kualitas audit dapat diukur dari *input*, proses, dan *output*. Pada penelitian ini kualitas audit diukur dari output audit yaitu laporan keuangan yang diauditnya. Semakin baik kualitas laba pada laporan keuangan, dapat dikatakan bahwa kualitas audit semakin baik. Kualitas laba dapat diukur dari besarnya akruwal diskresioner.

Semakin besar akruwal diskresioner, berarti kualitas audit semakin buruk karena hal ini menunjukkan bahwa auditor tidak mampu menekan manajemen laba yang dilakukan oleh manajemen perusahaan, begitu pula sebaliknya. Akruwal diskresioner diukur dengan menggunakan model Kaznik (1999) karena Siregar (2005) menemukan bahwa model Kaznik (1999) lebih baik dibandingkan model Jones (1991), Dechow et al. (1995) dan Kothari (2005).

Workload (Beban Kerja)

Penelitian ini mengikuti Hansen et al. (2007) yang mengukur *workload* berdasarkan *audit capacity stress* (ACS) dengan rumus sebagai berikut:

Rumus 1:

$$WL_CLN_P =$$

Jumlah klien audit yang ditangani suatu KAP pada tahun tersebut

Total jumlah *partner* di KAP pada tahun tersebut

Selain model yang dikembangkan oleh Hansen et al. (2007), terdapat beberapa model lain yang peneliti kembangkan untuk dijadikan dasar sebagai perhitungan *workload* dalam penelitian ini, antara lain:

Rumus 2:

$$WL_REV_P = \frac{\text{Jumlah revenue yang diperoleh KAP pada tahun tersebut}}{\text{Total jumlah partner di KAP pada tahun tersebut}}$$

Rumus 3:

$$WL_REV_EMP = \frac{\text{Jumlah revenue yang diperoleh KAP pada tahun tersebut}}{\text{Total jumlah auditor (pegawai) di KAP pada tahun tersebut}}$$

Rumus 4:

$$WL_CLN_EMP = \frac{\text{Jumlah klien audit yang dimiliki suatu KAP pada tahun tersebut}}{\text{Total jumlah auditor (pegawai) di KAP pada tahun tersebut}}$$

Spesialisasi Auditor

Pengkategorian auditor spesialis dan nonspesialis berdasarkan data persentase klien perusahaan *go public* yang diaudit oleh suatu KAP pada industri tertentu, kemudian dilakukan pembobotan (*weighting*) berdasarkan total aset perusahaan dengan rumus yang dikembangkan oleh Siregar et al. (2009), sebagai berikut :

Spesialisasi =

(jumlah klien KAP di industri tsb / jumlah seluruh emiten di industri) x (rerata aset klien KAP di industri tsb / rerata aset seluruh emiten di industri tsb)

Suatu KAP dikatakan spesialis jika KAP tersebut menguasai 10% *market share*.

Kualitas Komite Audit

Dalam penelitian ini, dilakukan skoring untuk mengukur kualitas komite audit yang dilihat dari aktifitas komite audit, ukuran serta kompetensi komite audit dengan memberi penilaian *good*, *fair*, dan *poor* untuk setiap

komponen seperti tampak pada Tabel 2.

Penetapan nilai untuk masing masing *item* adalah sebagai berikut :

A. Aktivitas dan Tanggung Jawab Komite Audit

Surat Keputusan Bapepam dan LK No KEP-134/BL/2006 menyebutkan bahwa dalam laporan tahunan harus diungkapkan informasi mengenai komite audit yang mencakup antara lain: a) nama, jabatan, dan riwayat hidup singkat anggota komite audit; b) uraian tugas dan tanggung jawab komite audit; c) frekuensi pertemuan dan tingkat kehadiran masing-masing anggota komite audit; dan d) laporan singkat pelaksanaan kegiatan komite audit. Uraian tugas dan tanggung jawab komite audit terdapat pada SK Bapepam dan LK No Kep 29/PM/2004, dimana komite audit bertugas untuk memberi pendapat kepada Dewan Komisaris terhadap laporan atau hal-hal yang disampaikan oleh Direksi kepada Dewan Komisaris, mengidentifikasi hal-hal yang memerlukan perhatian Komisaris dan melaksanakan tugas-tugas lain berkaitan dengan tugas Dewan Komisaris, antara lain meliputi: (1) melakukan penelaahan atas informasi keuangan yang akan dikeluarkan perusahaan; (2) melakukan penelaahan atas ketaatan perusahaan terhadap peraturan perundang-undangan di bidang Pasar Modal dan peraturan perundang-undangan lainnya yang berhubungan dengan kegiatan perusahaan; (3) melakukan penelaahan atas pelaksanaan pemeriksaan oleh auditor eksternal; (4) melaporkan berbagai risiko yang dihadapi perusahaan dan pelaksanaan manajemen risiko oleh direksi; (5) melakukan penelaahan atas pengaduan yang berkaitan dengan emiten.

Pada penelitian ini dilakukan pengidentifikasian berdasarkan informasi pada laporan tahunan, meneliti *item* pada SK Bapepam dan LK No Kep 29/PM/2004 di atas yang dilaksanakan oleh komite audit. Selain itu pada penelitian ini ditambah dengan point no 7 mengenai tugas auditor dalam mengajukan/memilih

Tabel 2
Skoring Kualitas Komite Audit

	Good	Fair	Poor
Aktivitas dan Tanggung Jawab Komite Audit			
1 Review/telaah Laporan Keuangan	2		1
2 Evaluasi Kepatuhan Hukum	2		1
3 Analisa Risiko Perusahaan	2		1
4 Menelaah dan melaporkan kepada komisaris atas pengaduan yang berkaitan dengan emiten	2		1
5 Evaluasi Pengendalian Internal	2		1
6 Melakukan Penelaahan Terhadap Laporan Auditan	2		1
7 Mengajukan/Memilih Auditor Eksternal	2		1
8 Jumlah Rapat Komite Audit dalam Setahun	3	2	1
9 Tingkat Kehadiran dalam Rapat Komite Audit	3	2	1
Jumlah (Size) Anggota Komite audit			
10 Jumlah Anggota Komite audit	3	2	1
Kompetensi Komite Audit			
11 Jumlah anggota komite audit yang memiliki Latar Belakang Akuntansi Komite Audit	3	2	1
12 Rata – rata Umur Anggota Komite Audit	3	2	1
Jumlah maksimum dan minimum	29	10	12

Keterangan:

No 1-7 Bila Good mendapat score 2 dan Poor mendapat skore 1

No 8-12 Bila Good mendapat score 3 dan Poor mendapat skore 1

auditor eksternal. Ada perusahaan dimana komite audit juga bertugas melakukan hal ini walau belum diwajibkan dalam SK Bapepam No. Kep. 29/PM/2004). Aktifitas komite audit dibagi menjadi tujuh *item* yaitu :

1. *Review*/telaah Laporan Keuangan
2. Evaluasi Kepatuhan Hukum
3. Analisa Risiko Perusahaan
4. Menelaah dan melaporkan kepada komisaris atas pengaduan yang berkaitan dengan emiten
5. Evaluasi Pengendalian Internal
6. Melakukan Penelaahan Terhadap Laporan Auditan
7. Mengajukan/Memilih Auditor Eksternal

Kriteria penilaian yang digunakan untuk *item* 1-7 adalah sebagai berikut:

- *Good* : apabila terdapat informasi bahwa komite audit melaksanakan tugas tersebut
- *Poor* : apabila tidak terdapat informasi bahwa komite audit melaksanakan tugas tersebut.

Jumlah Rapat Komite Audit dalam Setahun

Rapat yang dilaksanakan komite audit sangat berpengaruh terhadap efektifitas komite audit. Semakin sering komite audit melakukan rapat membuat koordinasi dan perencanaan terhadap pengawasan laporan keuangan semakin baik. Kriteria penilaian untuk jumlah rapat komite audit diatas berdasarkan pada IICD (2005) yang dikembangkan oleh Hermawan (2009) dengan kriteria:

- *Good* : Apabila komite audit melaksanakan rapat lebih dari 6 (enam) kali dalam satu tahun
- *Fair* : apabila komite audit melaksanakan rapat sebanyak 4 (empat) sampai 6 (enam) kali dalam setahun
- *Poor* : apabila komite audit melaksanakan rapat kurang dari 4 (empat) kali dalam setahun

Tingkat Kehadiran dalam Rapat Komite Audit

Efektifitas dari komite audit dalam menjalankan tugas dan tanggung jawabnya dapat dilihat juga dari tingkat kehadiran setiap anggota komite

dalam rapat komite audit sesuai informasi yang ada dalam laporan tahunan, kemudian dirata-ratakan. Kriteria penilaian yang digunakan, sebagai berikut:

- *Good* : apabila tingkat kehadiran rata – rata anggota komite audit dalam rapat komite audit selama setahun berjumlah lebih dari 80%.
- *Fair* : apabila tingkat kehadiran rata – rata anggota komite audit dalam rapat komite audit selama setahun berjumlah antara 70% - 80%.
- *Poor* : apabila tingkat kehadiran rata – rata anggota komite audit dalam rapat komite audit selama setahun berjumlah kurang dari 70%.

Kriteria penilaian untuk tingkat kehadiran dalam rapat komite audit diatas berdasarkan pada IICD (2005) yang dikembangkan oleh Hermawan (2009).

B. Jumlah (Size) Anggota Komite audit

Penelitian yang dilakukan Ismail et al. (2004) menyatakan bahwa jumlah komite audit memiliki pengaruh signifikan terhadap kualitas laba yang dilaporkan perusahaan. Berdasarkan ketentuan BEI dan Bapepam, jumlah anggota komite audit suatu perusahaan minimum adalah tiga orang. Kriteria penilaian yang digunakan, sebagai berikut:

- *Good* : Apabila jumlah komite audit lebih dari tiga orang.
- *Fair* : Apabila jumlah komite audit adalah tiga orang.
- *Poor* : Apabila jumlah komite audit kurang dari tiga orang.

Kriteria penilaian untuk jumlah anggota komite audit diatas berdasarkan pada Kep-339/BEJ/07-2001 yang dikembangkan oleh Hermawan (2009).

C. Kompetensi Komite Audit

Kompetensi komite audit dilihat dari latar belakang akuntansi dan rata-rata umur komite audit.

Latar Belakang Akuntansi Komite Audit

Jumlah anggota komite audit yang memiliki latar belakang dan keahlian dalam bidang akuntansi sangat diperlukan bagi seorang auditor dalam melakukan audit terhadap laporan keuangan agar informasi yang dihasilkan akurat dan tepat serta mengurangi terjadinya *fraud* yang mungkin terjadi dalam proses pelaporan keuangan. Latar belakang akuntansi dinilai berdasarkan latar belakang pendidikan di bidang akuntansi dan juga berdasarkan pengalaman kerja di bidang akuntansi. Kriteria penilaian yang digunakan, sebagai berikut :

- *Good* : apabila jumlah anggota komite audit yang memiliki latar belakang akuntansi lebih dari 1 (satu) orang.
- *Fair* : apabila jumlah anggota komite audit yang memiliki latar belakang akuntansi 1 (satu) orang.
- *Poor* : apabila tidak satupun anggota komite audit yang memiliki latar belakang akuntansi.

Kriteria penilaian untuk anggota komite audit yang memiliki latar belakang akuntansi di atas berdasarkan pada Dhaliwal et al. (2007) yang dikembangkan oleh Hermawan (2009).

Rata – Rata Umur Anggota Komite Audit

Usia anggota komite audit dapat mempengaruhi kompetensi seorang komite audit. Sehingga jumlah rata-rata usia anggota komite audit dapat menjadi proksi kompetensi yang dimiliki oleh komite audit dalam menjalankan tugas dan tanggung jawabnya.

- *Good* : apabila rata-rata usia anggota komite audit diatas 40 tahun.
- *Fair* : apabila rata-rata usia anggota komite audit antara 30 tahun sampai 40 tahun.
- *Poor* : apabila rata-rata usia anggota komite audit dibawah 30 tahun.

Kriteria penilaian umur anggota komite audit diatas berdasarkan pada Anderson et al.(2004) yang dikembangkan oleh Hermawan (2009).

Beberapa variabel kontrol beserta ekspektasi hasil yang digunakan dalam penelitian ini dibahas sebagai berikut:

Ukuran Perusahaan (SIZE)

Siregar (2005) menemukan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh negatif terhadap besaran akrual diskresioner perusahaan. Semakin besar perusahaan, semakin kecil akrual manajemen karena adanya *political cost*, perusahaan akan memiliki beban politis jika diketahui melakukan manajemen laba. Di lain pihak, Lobo dan Zhou (2006) menemukan bahwa perusahaan besar memiliki peluang yang lebih tinggi untuk meningkatkan laba secara artifisial karena kompleksitas bisnis dan operasionalnya menyulitkan pengguna laporan keuangan untuk mendeteksi manipulasi tersebut. Semakin besar perusahaan, semakin kompleks bisnis dan operasional dan semakin rumit sistem informasi sehingga kemungkinan auditor mendeteksi manipulasi laba yang dilakukan oleh manajemen berkurang, akibatnya semakin besar kemungkinan kualitas audit yang dilakukan akan kurang baik. Berdasarkan argumen di atas, dalam penelitian ini diperkirakan bahwa ukuran perusahaan bisa berpengaruh positif maupun negatif terhadap kualitas audit. Variabel ukuran perusahaan diukur dengan logaritma natural total aset.

Pertumbuhan Perusahaan (GROWTH)

Chen (2004) menemukan bahwa perusahaan dengan tingkat pertumbuhan yang semakin tinggi akan cenderung memiliki nilai absolut akrual yang semakin tinggi pula. Summers dan Sweeney (1998) menyatakan bahwa manajer cenderung memanipulasi laporan keuangan ketika pertumbuhan melambat untuk mempertahankan konsistensi pertumbuhan perusahaan. Semakin tinggi manajemen laba, berarti kualitas laba semakin buruk, yang berarti kualitas audit juga semakin rendah. Arah tanda koefisien variabel GROWTH diekspektasi positif dengan akrual diskresioner atau negatif dengan kualitas audit. Diukur dengan PBV (*price to book value*).

Leverage (LEV)

DeFond dan Jiambalvo (1994) membuktikan bahwa perusahaan dengan tingkat hutang yang tinggi memiliki insentif untuk meningkatkan laba secara artifisial untuk memenuhi *debt covenant*. Namun demikian di sisi lain keberadaan kreditor juga dapat menjadi alternatif *monitoring* melalui penyedia dana eksternal yang memiliki dorongan dan kemampuan untuk memantau aktivitas perusahaan (Larcker dan Richardson 2006 dalam Jiang et al. 2008). Becker et al. (1996) menemukan bahwa tingkat hutang berhubungan negatif dengan nilai absolut akrual diskresioner.

Semakin tinggi manajemen laba, berarti kualitas laba semakin buruk. Kualitas laba adalah sebagai proksi kualitas audit yang berarti dengan semakin rendah kualitas laba, kualitas audit juga semakin rendah dan sebaliknya. Maka dalam penelitian ini diperkirakan bahwa tingkat hutang bisa berpengaruh positif maupun negatif terhadap kualitas audit.

Teknologi Audit KAP (Big-4)

Blokdiik et al. (2006) menyatakan bahwa kualitas audit adalah fungsi dari tiga faktor produksi, yaitu kualitas *input*, intensitas *input* dan teknologi yang tersedia untuk mentransformasi *input* menjadi *output*. Teknologi auditor adalah audit program, audit software, dan teknologi lain yang membantu proses audit. KAP Big 4 memiliki *audit program* dan *audit software* yang lebih baik dibandingkan dengan KAP non Big 4. Sehingga ekspektasi penelitian ini adalah perusahaan yang diaudit oleh KAP Big 4 akan memiliki akrual diskresioner yang lebih rendah atau kualitas audit yang lebih baik dibandingkan dengan KAP non Big 4.

Teknik Pengolahan Data

Data diolah dengan *software stata* dengan panel data. Panel data merupakan gabungan antara jenis data *time series* dan *cross section*. Menurut Hsiao (1986), keuntungan panel data dibandingkan data jenis *cross section* maupun

Tabel 3
Statistik Deskriptif

	Mean	Median	Maximum	Minimum	Std. Dev.
ABSDAC	0.067	0.049	0.555	3.00E-05	0.068
WL_CLN_P	44.496	37.615	199	0.625	24.065
WL_REV_P	21.316	21.503	24.095	15.822	2.14
WL_REV_EMP	20.198	19.772	24.084	16.762	1.888
WL_CLN_EMP	1.989	1.463	11.7	0.061	1.174
SPEC	0.526	1	1	0	0.5
KMTE	19.94	20	28	12	3.965
KMTE*WL_CLN_P	882.016	810	3184	13.75	490.48
KMTE*WL_REV_P	424.716	430.43	650.586	206.101	94.232
KMTE*WL_REV_EMP	403.669	399.11	626.19	204.92	93.237
KMTE*WL_CLN_EMP	39.227	30.538	193.741	0.742	23.599
KMTE*SPEC	10.99	13	28	0	10.83
BIG4	0.561	1	1	0	0.497
RISK	0.587	0.584	2.878	0.054	0.332
GROWTH	1.634	0.95	21.26	-7.72	2.679
SIZE	20.536	20.666	25.236	11.522	2.153

Keterangan :

ABSDAC: nilai akural diskresioner dengan model Kaznik sebagai proksi kualitas audit; **WL_CLN_P:** *workload* model 1 dengan rumus jumlah klien/jumlah *partner*; **WL_REV_P:** *workload* model 2 dengan rumus jumlah *revenue* KAP/jumlah *partner* KAP; **WL_REV_EMP:** *workload* model 3 dengan rumus jumlah *revenue* KAP/jumlah pegawai KAP; **WL_CLN_EMP:** *workload* model 4 dengan rumus jumlah klien/jumlah pegawai KAP; **SPEC:** variabel *dummy*, 1: perusahaan diaudit oleh KAP Spesialis. 0:lainnya; **KMTE:** kualitas komite audit; **BIG4:** variabel *dummy*, 1: perusahaan diaudit KAP Big 4. 0:lainnya ; **RISK:** rasio *leverage* perusahaan; **GROWTH:** tingkat pertumbuhan penjualan perusahaan; **SIZE:** ukuran perusahaan

time series, antara lain dapat memberikan peneliti jumlah pengamatan yang besar, meningkatkan *degree of freedom*, data memiliki variabilitas yang besar, dan mengurangi *kolineritas* antara variabel penjelas, dimana dapat menghasilkan estimasi ekonometri yang efisien. Terhadap model penelitian dilakukan pengujian heteroskedastisitas, autokorelasi, dan multikolinearitas agar menghasilkan nilai parameter yang BLUE (*Best Linear Unbiased Estimator*).

ANALISIS HASIL PENELITIAN

Statistik Deskriptif Sampel

Tabel 3 menunjukkan statistik deskriptif dari data. Dapat dilihat bahwa rata-rata nilai akural diskresioner adalah 6,78% dari total asset perusahaan tahun sebelumnya.

Nilai variabel *workload* dengan model 1 (jumlah klien/jumlah *partner*) menunjukkan menunjukkan rata – rata 44,4 yang artinya rata rata seorang *partner* menangani 44 klien dalam satu tahun. *Workload* model 2 (jumlah *revenue* KAP/jumlah *partner* KAP) menunjukkan rata-rata 21,2 yang artinya rata-rata *revenue* yang dihasilkan masing-masing *partner* sekitar 21,2 juta. *Workload* model 3 (*revenue* KAP/jumlah pegawai KAP) menunjukkan rata-rata 20,1. Sedangkan variabel *workload* dengan model 4 (jumlah klien/jumlah pegawai KAP) menunjukkan rata-rata 1,989, yang artinya setiap klien rata-rata ditangani oleh sekitar 2 orang staf auditor saja.

Variabel spesialisasi auditor dalam tabel di atas menunjukkan nilai rata – rata 0,5263, artinya 56 % dari sampel diaudit oleh auditor yang spesialis. Skor variabel kualitas komite

Tabel 4
Hasil Regresi Model 1 (Tanpa Variabel Interaksi)

	Workload Model 1		Workload Model 2		Workload Model 3		Workload Model 4	
	WL_CLN_P		WL_REV_P		WL_REV_EMP		WL_CLN_EMP	
	COEF.	PROB	COEF.	PROB	COEF.	PROB	COEF.	PROB
WL	0.004	-	-0.006	0.001 ***	0.005	0.009	0.019	0.301
SPEC	-0.016	-	0.002	0.409	-0.015	0.079	-0.012	0.126
KMTE	0.000	-	-0.001	0.213	0.000	0.351	-0.000	0.325
SIZE	0.015	-	-0.002	0.466	0.004	0.360	0.011	0.141
RISK	0.013	-	0.108	0.006 ***	0.011	0.196	0.012	0.176
GROWTH	-0.000	-	0.001	0.325	-0.000	0.373	0.000	0.376
BIG4	0.000	-	0.003	0.066 *	0.000	0.422	0.000	0.494
CONS	0.034	-	0.217	0.000	-0.044	0.168	0.057	0.000
Prob		0.147		0.034 **		0.287		0.874
R2		0.039		0.079		0.030		0.013
N		285		285		285		285

Ket: WL_CLN_P: *workload* model 1 dengan rumus jumlah klien/jumlah *partner*; WL_REV_P: *workload* model 2 dengan rumus jumlah revenue KAP/jumlah *partner* KAP; WL_REV_EMP: *workload* model 3 dengan rumus jumlah revenue KAP/jumlah pegawai KAP; WL_CLN_EMP: *workload* model 4 dengan rumus jumlah klien/jumlah pegawai KAP; SPEC: variabel *dummy*, 1: perusahaan diaudit oleh KAP Spesialis. 0:lainnya; KMTE: kualitas komite audit; BIG4: variabel *dummy*, 1: perusahaan diaudit KAP Big 4. 0:lainnya ; RISK: rasio *leverage* perusahaan; GROWTH: tingkat pertumbuhan penjualan perusahaan; SIZE: ukuran perusahaan
***, **, *, signifikan pada 1%, 5%, 10%

audit dalam tabel di atas menunjukkan nilai rata – rata 19,9, dimana nilai maksimum 28, minimum 12. Angka ini menunjukkan bahwa skor kualitas komite audit masih rendah karena lebih mendekati nilai minimum.

Pemilihan Metode Estimasi

Data diolah dengan *software* stata 11. Dilakukan pengujian asumsi untuk mengetahui apakah data BLUE. Multikolinearitas diuji dari nilai VIF, autokorelasi dengan *wooldridge test*, sedangkan heteroskedastisitas diuji dengan *wald test*. Uji multikolinearitas bertujuan untuk melihat apakah terdapat hubungan yang kuat antara variabel independen. Model penelitian yang baik seharusnya tidak mengalami masalah multikolinearitas. Untuk menguji multikolinearitas yaitu dengan melihat nilai VIF. Jika VIF kurang dari 10, maka tidak terjadi multikolinearitas. Jika terjadi multikolinieritas, dilakukan *centering*. Uji heteroskedastisitas untuk *fixed effect* menggunakan *modified wald test*, sedangkan untuk *random effect* tidak perlu diuji heteroskedastisitas karena sudah diuji langsung dalam estimasinya.

Analisis Hasil Pengujian

Hasil Pengujian Model 1 (Tanpa Variabel Moderasi)

Hasil pengujian model regresi tanpa interaksi (model 1) dapat dilihat pada Tabel 3.

Berdasarkan nilai F-Prob pada tabel 4 dapat dilihat bahwa hanya model 2 yang signifikan. Model lainnya tidak signifikan sehingga tidak bisa digunakan untuk pendugaan. Pada model 2, variabel utama yang signifikan hanya WL model 2 yang diukur dari rasio *revenue* KAP dengan jumlah *partner*. Variabel WL berpengaruh signifikan positif terhadap akual diskresioner yang artinya semakin tinggi *workload*, semakin rendah akual diskresioner, yang artinya semakin tinggi kualitas audit. Hasil ini bertentangan dengan prediksi. Hal ini kemungkinan disebabkan karena proksi *workload* jenis 2 yang diukur dari rasio *revenue* KAP dengan jumlah *partner* bukan proksi yang baik untuk *workload*. Sepertinya tingkat *workload* tidak dapat ditunjukkan dari rasio total *revenue* KAP dengan jumlah *partner*, namun lebih berhubungan dengan rasio total *revenue* KAP dengan jumlah auditor seperti dibuktikan pada model 2. *Revenue* yang lebih besar pada

suatu KAP tidak selalu membutuhkan jumlah partner yang lebih banyak. Tapi *revenue* yang lebih besar berhubungan dengan jumlah kebutuhan auditor yang lebih banyak.

Pada Tabel 4 dapat dilihat bahwa spesialisasi tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa pada periode penelitian (2006-2008) tidak ada beda kualitas audit antara perusahaan yang diaudit oleh KAP yang spesialis atau KAP yang tidak spesialis. Hasil temuan ini sesuai dengan temuan Fitriany (2011) yang membandingkan kualitas audit antara periode sebelum dan sesudah adanya regulasi rotasi dimana Fitriany (2011) menemukan bahwa pada periode pra regulasi, ada perbedaan kualitas audit antara KAP yang spesialis dan tidak spesialis, tapi setelah adanya kewajiban rotasi AP dan KAP, tidak ada perbedaan kualitas audit antara KAP yang spesialis dan tidak spesialis. Hal ini mungkin disebabkan karena adanya kewajiban rotasi, KAP yang tadinya tidak pernah mengaudit suatu industri, menjadi memperoleh pengalaman mengaudit pada suatu industri sehingga kemudian menjadi spesialis pada industri tersebut.

Penelitian ini juga menemukan bahwa tidak ada pengaruh kualitas komite audit terhadap kualitas audit. Hal ini kemungkinan karena komite audit pada periode 2006-2008 belum terlalu berperan didalam perusahaan sehingga belum mampu mempengaruhi kualitas audit. Hasil ini sesuai dengan temuan Fitriany (2011).

Hasil Pengujian Model 2 (Dengan Variabel Moderasi)

Hasil regresi dengan variabel interaksi (model 2) dapat dilihat pada Tabel 5.

Hasil Pengujian Model Workload 1

Berdasarkan hasil pengujian pada Tabel 5 kolom 1, dapat dilihat bahwa ketika *workload* diukur dengan model 1 (rasio jumlah klien KAP terhadap jumlah partner), variabel *workload* (WL) berpengaruh signifikan positif terhadap akrual diskresioner (negatif terhadap kualitas audit) dan variabel interaksi kualitas komite audit dengan *workload* (KMTE*WL)

berpengaruh signifikan negatif terhadap akrual diskresioner (atau berpengaruh positif terhadap kualitas audit). Hasil ini menunjukkan bahwa tingkat *workload* (WL) berpengaruh signifikan negatif terhadap kualitas audit dan dengan semakin tinggi kualitas komite audit, maka komite audit berperan mengurangi pengaruh negatif *workload* terhadap kualitas audit. Hasil ini sesuai dengan hipotesis penelitian dan konsisten dengan penelitian sebelumnya dari Fitriany (2011).

Variabel SPEC (spesialisasi auditor) berpengaruh negatif signifikan terhadap besarnya akrual diskresioner (berpengaruh positif terhadap kualitas audit) dan variabel interaksi kualitas komite audit dengan spesialisasi (KMTE*SPEC) tidak berpengaruh signifikan. Hasil ini menunjukkan bahwa spesialisasi auditor (SPEC) berpengaruh signifikan positif terhadap kualitas audit namun komite audit tidak berperan memperkuat pengaruh positif spesialisasi terhadap kualitas audit. Hasil ini menunjukkan bahwa jika auditor sudah spesialis, komite audit tidak berpengaruh dalam meningkatkan kualitas audit. Hasil ini sesuai dengan temuan Fitriany (2011). Variabel kontrol yang signifikan adalah *Big 4* dimana BIG4 berpengaruh positif terhadap akrual diskresioner atau berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa jika perusahaan diaudit oleh *Big 4*, akrual diskresioner semakin besar. Hasil ini tidak sesuai dengan prediksi dimana diprediksikan bahwa KAP *Big 4* memiliki *audit program* dan *audit software* yang lebih baik dibandingkan dengan KAP *non Big 4* sehingga akan memiliki kemampuan untuk menekan manajemen laba. Namun temuan justru berkebalikan. Hal ini kemungkinan karena masalah independensi auditor lebih dominan mempengaruhi kualitas audit daripada kompetensi auditor.

Hasil Pengujian Model Workload 2

Hasil pengujian model 2 yang mengukur *workload* dari rasio *revenue* KAP dengan jumlah *partner* dapat dilihat pada Tabel 4 kolom 2. Pada tabel tersebut dapat dilihat bahwa nilai Prob (F-statistic) sebesar 0,456.

Tabel 5
Hasil Regresi Model 2 (Dengan Variabel Interaksi)

	Workload Model 1			Workload Model 2			Workload Model 3			Workload Model 4		
	WL_CLN_P			WL_REV_P			WL_REV_EMP			WL_CLN_EMP		
	COEF.	PROB		COEF.	PROB		COEF.	PROB		COEF.	PROB	
WL	0.000	-	***	-0.005	-		0.003	0.034	**	0.001	0.347	
SPEC	-0.017	-	*	-0.011	-		-0.002	0.430		-0.012	0.130	
KMTE	0.000	-		-0.002	-		0.005	0.025	**	0.000	0.310	
KMTE*WL	-0.000	-	***	0.000	-		-0.000	0.001	***	0.000	0.253	
KMTE*SPEC	-0.000	-		-0.000	-		-0.003	0.126		-0.000	0.387	
BIG4	0.015	-	*	-0.021	-		-0.024	0.162		0.012	0.137	
RISK	0.015	-		0.011	-		0.136	0.001	***	0.011	0.200	
GROWTH	-0.000	-		-0.000	-		0.000	0.418		-0.000	0.390	
SIZE	0.000	-		0.000	-		0.003	0.112		0.000	0.491	
CONS	0.028	-		0.169	0,000		0.017	0.390		0.058	0,000	
Prob		0.020	**		0.4561			0,000	***		0.940	
R2		0.067			0.028			0.094			0.014	
N		285			285			285			285	

Ket: **WL_CLN_P:** workload model 1 dengan rumus jumlah klien/jumlah partner; **WL_REV_P:** workload model 2 dengan rumus jumlah *revenue* KAP/jumlah partner KAP; **WL_REV_EMP:** workload model 3 dengan rumus jumlah *revenue* KAP/jumlah pegawai KAP; **WL_CLN_EMP:** workload model 4 dengan rumus jumlah klien/jumlah pegawai KAP; **SPEC:** variabel *dummy*, 1: perusahaan diaudit oleh KAP Spesialis. 0:lainnya; **KMTE:** kualitas komite audit; **BIG4:** variabel *dummy*, 1: perusahaan diaudit KAP Big 4. 0:lainnya; **RISK:** rasio *leverage* perusahaan; **GROWTH:** tingkat pertumbuhan penjualan perusahaan; **SIZE:** ukuran perusahaan
***, **, *, signifikan pada 1%, 5%, 10%

Hasil ini menunjukkan bahwa model penelitian tidak signifikan sehingga tidak dapat digunakan untuk melakukan pendugaan.

Hasil Pengujian Model Workload 3

Model 3 dengan pengukuran *workload* dari rasio *revenue* KAP dan jumlah staf auditor dapat dilihat pada Tabel 4 kolom 3. Pada tabel tersebut dapat dilihat bahwa variabel yang berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit adalah *workload*, kualitas komite audit dan variabel interaksi kualitas komite audit dengan *workload*.

Hasil pengujian pada model 3 sesuai dengan hasil pengujian pada model 1 dimana *workload* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit dan komite audit berperan dalam mengurangi dampak negatif dari *workload* terhadap kualitas audit. Spesialisasi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit dan variabel interaksi komite audit dan spesialisasi juga tidak berpengaruh terhadap kualitas audit.

Ada perbedaan hasil pada model 1 dan model 3 dimana pada model 1 variabel spesialisasi (SPEC) berpengaruh positif

signifikan terhadap kualitas audit dan kualitas komite audit (KMTE) tidak berpengaruh signifikan. Sedangkan pada model 3, variabel spesialisasi (SPEC) tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit, namun kualitas komite audit (KMTE) berpengaruh signifikan negatif terhadap kualitas audit. Hasil ini menunjukkan bahwa jika spesialisasi auditor telah berpengaruh terhadap kualitas audit, maka komite audit tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Namun jika spesialisasi auditor tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, maka komite audit akan mempengaruhi kualitas audit. Penelitian ini menemukan bahwa kualitas komite audit berpengaruh positif terhadap akrual diskresioner (berpengaruh negatif terhadap kualitas audit). Artinya semakin baik kualitas komite audit, semakin besar pula manajemen laba. Hal ini kemungkinan karena spesialisasi auditor yang tidak berperan.

Variabel kontrol yang signifikan adalah *risk* dimana *risk* berpengaruh positif terhadap akrual diskresioner atau berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan

bahwa semakin besar resiko perusahaan, semakin rendah kualitas audit. Hasil ini sesuai dengan temuan DeFond dan Jiambalvo (1994) yang menemukan bahwa perusahaan dengan tingkat hutang yang tinggi memiliki insentif untuk meningkatkan laba secara artifisial untuk memenuhi *debt covenant*.

Nilai R^2 pada model 3 (9,4 %) lebih besar daripada nilai R^2 model 1 (6,7%). Hal ini menunjukkan bahwa rumus *workload* ke 3 memiliki hubungan yang lebih kuat dengan kualitas audit (akrual diskresioner) dari pada rumus *workload* model 1.

Hasil Pengujian Model Workload 4

Hasil uji *workload* model ke 4 yang dilihat dari rasio jumlah klien KAP dan jumlah pegawai menunjukkan bahwa model tidak signifikan karena nilai Prob_F sebesar 0,940 yang berarti model ini tidak dapat digunakan untuk melakukan pendugaan.

SIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk meneliti pengaruh langsung *workload*, spesialisasi, dan kualitas komite audit terhadap kualitas audit serta menguji peran komite audit dalam memperkuat atau memperlemah pengaruh *workload* dan spesialisasi terhadap kualitas audit. Kualitas audit dalam penelitian ini diukur dengan besarnya kualitas laba (akrual diskresioner model Kaznik). Sampel dalam penelitian ini adalah 95 perusahaan dengan periode penelitian dari tahun 2006 hingga 2008, sehingga diperoleh total observasi sebesar 285 tahun perusahaan (*firm-year*). Penelitian dilakukan dengan menggunakan dua model regresi yaitu model regresi yang tidak memasukkan variabel interaksi dan model regresi yang memasukkan variabel interaksi untuk menguji peran moderasi komite audit. Variabel *workload* diukur dengan empat pengukuran sehingga diperoleh delapan hasil regresi.

Berdasarkan hasil regresi dari model yang tidak memasukkan variabel interaksi, dari 4 pengukuran *workload*, hanya satu model

yang signifikan yaitu ketika *workload* diukur berdasarkan rasio *revenue* KAP terhadap jumlah partner KAP. Hasil pengujian menunjukkan bahwa *workload* berpengaruh signifikan positif terhadap akrual diskresioner atau berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Hasil yang bertentangan dengan prediksi ini menunjukkan bahwa rasio *revenue* KAP terhadap jumlah partner KAP (proksi ke 3) bukan proksi yang tepat untuk mengukur *workload*, lebih baik menggunakan proksi yang pertama dan ketiga.

Berdasarkan hasil regresi dari model yang memasukkan variabel interaksi, dari empat pengukuran *workload*, dua model signifikan yaitu ketika *workload* diukur berdasarkan rasio jumlah klien KAP terhadap jumlah partner dan rasio jumlah *revenue* KAP terhadap jumlah pegawai KAP. Kedua hasil regresi menunjukkan hasil yang konsisten bahwa *workload* berpengaruh negatif terhadap kualitas audit dan dengan semakin tinggi kualitas komite audit, dapat mengurangi pengaruh negatif *workload* terhadap kualitas audit. Pada model satu ditemukan bahwa spesialisasi berpengaruh positif terhadap kualitas audit, namun semakin berkualitas komite audit, tidak terbukti memperkuat hubungan positif spesialisasi dengan kualitas audit.

Hasil penelitian ini menemukan bahwa *workload* yang dihadapi oleh auditor dapat menurunkan kualitas audit. Oleh karena itu KAP harus memperhatikan beban kerja dari seorang auditor. Pemerintah perlu mempertimbangkan untuk mulai mengatur *workload* pada setiap KAP. Selain itu peran komite audit juga perlu ditingkatkan karena terbukti dapat mengurangi hubungan negatif antara *workload* dan kualitas audit.

Keterbatasan penelitian ini antara lain adalah bahwa penelitian ini hanya menggunakan salah satu pengukuran kualitas laba yaitu akrual diskresioner model Kaznik (1999) untuk mengukur kualitas audit. Penelitian selanjutnya dapat menggunakan pengukuran akrual diskresioner lainnya seperti model Kothari, Jones, *Modified Jones*, Zhang atau menggunakan berbagai pengukuran kualitas audit lainnya misalnya dari hasil *peer review*, ketaatan auditor pada SPAP dan

lain lain. Rentang waktu penelitian ini hanya 3 tahun (2006–2008), penelitian selanjutnya dapat memperpanjang periode pengamatan. Penelitian ini hanya memasukkan variabel *workload* dan spesialisasi auditor sebagai faktor yang mempengaruhi kualitas audit. Penelitian selanjutnya dapat menambah variabel independen lain yang mempengaruhi kualitas audit seperti rotasi audit, *tenure* audit, dan lain lain.

DAFTAR PUSTAKA

- Abbott, L.J. Parker S. dan Peters, G.F. 2004. Audit Committee Characteristics and Restatement. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 23, 69-87.
- Alderman, C. W. and Deitrick, J. W. 1982. Auditors' Perception of Time Budget Pressures and Premature Sign Offs: A Replication and Extension. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 1(2), 54 – 68
- Adityasih, T . 2010. *Analisis Pengaruh Profesi, Pengalaman Auditor, Jumlah Klien dan Ukuran Kantor Akuntan Publik Terhadap Kualitas Audit*. Tesis MAKSI Universitas Indonesia.
- Balsam, S. J. Krishnan, and J. Yang. 2003. Auditor Industry Specialization and Earnings Quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 22, 71-97.
- Bradbury, M. E. Mak, Y. T. and Tan, S. M. 2004. *Board Characteristics, Audit Committee Characteristics and Abnormal Accruals*. Working Paper, Unitec New Zealand dan National University of Singapore.
- Becker, C.L. M.L. DeFond, J. Jiambalvo and K.R. Subramanyam. 1998. The Effect of Audit Quality on Earnings Management. *Contemporary Accounting Research*, 15(1), 1-24.
- Bedard, J. Chtourou, S. M. and Courteau, L. 2004. The Effect of Audit Committee Expertise, Independence, and Activity on Aggressive Earnings Management. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 23 (2), 13-35.
- Blokdijk, H. F. Driehuisen, D.A. Simunic, And M.T. Stein. 2006. An Analysis of Cross-Sectional Differences in Big and Non-Big Public Accounting Firms' Audit Programs. *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 25 (1), 27-48.
- Chen, C. Y. C. J. Lin. and Y. C. Lin. 2004. *Audit Partner Tenure, Audit Firm Tenure and Discretionary Accruals; Does Long Auditor Tenure Impair Earning Quality*. Working Paper, Hong Kong University Of Science And Technology.
- Dezort, F. Todd and Salterio, Steven E. 2001. The Effects of Corporate Governance Experience and Financial-Reporting and Audit Knowledge on Audit Committee Members' Judgments. *Auditing, A Journal of Practice & Theory*, 20, 31-45.
- Fitriany. 2011. *Analisis Komprehensif Pengaruh Kompetensi Dan Independensi Akuntan Publik Terhadap Kualitas Audit*. Disertasi, Program Pasca Sarjana Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Hansen C. S, Kumar K.R And Sullivan M.W. 2007. Auditor Capacity Stress And Audit Quality: Market-Based Evidence From Andersen's Indictment. *Journal of Accounting and Economics*, 10-49.
- Hermawan, Ancella A, 2009, *Pengaruh Efektivitas Dewan Komisaris dan Komite Audit, Kepemilikan Oleh Keluarga dan Peran Monitoring Bank Terhadap Kandungan Informasi Laba*. Disertasi, Program Pasca Sarjana Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia
- Hsiao. 2003. *Analysis of Panel Data*. Cambridge : Cambridge University Press.
- Kaznik, R. (1999). On The Association Between Voluntary Disclosure and Earnings Management, *Journal of Accounting Research*, 37, 57 – 81.
- Kelley, T. and L. Margheim. 1990. The Impact of Time Budget Pressure, Personality, and Leadership Variables on Dysfunctional Auditor Behavior. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Spring, 21-42.

- Krishnan, G.V. 2003. Audit Quality and The Pricing of Discretionary Accruals. *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 22 (1), 26-109.
- Krishnan, G.V. 2003. Does Big-4 Auditor Industri Expertise Constrain Earnings Management? *Accounting Horizons (Suppl.)*, 1-16.
- Krisnamoorthy, Ganesh. Arnie, Wright and Jeffrey Cohen. 2002. Audit Committee Effectiveness and Financial Reporting Quality: Implications for Auditor Independence. *Australia Accounting Review*, 12(3), 3-13.
- Larcker, D. F. Scott A. Richardson, and I. Tuna. 2007. Corporate Governance, Accounting Outcomes, and Organizational, Performance. *The Accounting Review*, 82(4), 963-1008.
- Lobo, G. J. Dan Zhou, J. 2006. Did Conservatism in Financial Reporting Increase After Sarbanes Oxley Act? Initial Evidence. *Accounting Horizons* 20 (1), 57-73.
- Lopez-Acevedo, D. M. 2005. *The Effect Of Workload Compression On Audit Quality*. Working Paper, University Of Arkansas.
- Mcmullen, D. A. and Raghunandan, K. 1996, Enhancing Audit Committee Effectiveness. *Journal of Accounting, August*.
- O'Keefe, Simunic and Stein 1994. The Production of Audit Services: Evidence from A Major Public Accounting Firm. *Journal of Accounting Research*, 32 (2), 241-261.
- Ragunathan, B. 1991. Premature Signing-Off of Audit Procedures: An Analysis. *Accounting Horizons, June*, 71 - 79.
- Solomon, I.M. Shields, M. Dan Whittington, O.R. 1999. What Do Industry Auditors Know? *Journal of Accounting Research*, 37 (1), 191-208.
- Summers, S. L. and J. T. Sweeney. 1998. Fraudulent Misstated Financial Statements and Insider Trading: An Empirical Analysis. *The Accounting Review*, 73, 131-146.
- Siregar, Sylvia Veronica, Fitriany, Arie Wibowo, dan Viska Anggraita. 2009, *Rotasi Audit dan Kualitas Audit : Evaluasi Atas Implementasi Kebijakan Menteri Keuangan KMK No. 423/KMK.06/2002 tentang Jasa Akuntan Publik*. Laporan Hibah Fakultas FEUI Tahun 2009, FEUI
- Siregar, Sylvia Veronica. 2005. *Pengaruh Struktur Kepemilikan, Ukuran Perusahaan, dan Praktek Corporate Governance terhadap Pengelolaan Laba (Earning Management) dan Kekeliruan Nilai Pasar*. Disertasi, Universitas Indoenesia.
- Soedibyo, Agung Nugroho. 2010. *Peran Nutrient Information dan Information Consciousness dalam Memoderasi Hubungan antara Job Satisfaction dan Turnover Intention di Kantor Akuntan Publik*. Tesis, Magister Akuntansi Universitas Indonesia
- Wardhani, Ratna. 2009. *Tingkat Konservatisme Akuntansi di Indonesia dan Hubungannya dengan Karakteristik Dewan Sebagai Salah Satu Mekanisme Corporate Governance*. Laporan Penelitian Departemen Akuntansi FEUI
- Xie, Biao, Wallace N Davidson III, and Peter J. Dadalt. 2003. Earnings Management and Corporate Governance: The Role of The Board and The Audit Committee. *Journal of Corporate Finance*, 295-316.