

BAB 4 ANALISIS DAN HASIL PENELITIAN

4.1 Analisis Karakteristik dan Kondisi Aliansi

Seperti yang diuraikan dalam Bab 3, langkah pertama dari penelitian ini adalah pemahaman dan analisis mengenai karakteristik dan kondisi aliansi antara kantor akuntan publik Indonesia dengan kantor akuntan publik internasional untuk memperoleh gambaran apakah karakteristik dan kondisi aliansi tersebut memenuhi sepuluh fitur aliansi sukses yang diidentifikasi oleh Gomes-Casseres (2004) dan memiliki *dedicated alliance function* menurut Carpenter & Sanders (2007) dan memberikan kontribusi positif bagi kantor akuntan publik Indonesia dalam pembentukan *competitive advantage*.

Informasi mengenai aliansi antara kantor akuntan publik Indonesia dengan kantor akuntan publik internasional dalam bentuk *network* dan *associations* diperoleh dari penelaahan dokumen-dokumen perjanjian aliansi, observasi lapangan dan wawancara yang kemudian di analisis dan hasilnya dirangkum di bawah ini.

4.1.1 Fitur-fitur Aliansi

Hasil analisis atas karakteristik dan kondisi aliansi antara kantor akuntan publik Indonesia dan kantor akuntan publik internasional dalam bentuk *networks* atau *associations* dijabarkan berikut ini dan disajikan menurut kerangka fitur-fitur yang diidentifikasi oleh Gomes-Casseres (2004) dan *dedicated alliance function* menurut Carpenter & Sanders (2007).

Aliansi Memiliki Tujuan Strategik Yang Jelas

Tujuan strategik aliansi diuraikan dalam *alliance agreement* yang diratifikasi oleh seluruh *member firms*. Proposisi yang mendasari dibentuknya aliansi ini adalah pemikiran bahwa aliansi ini dibentuk untuk keuntungan bersama para *member firms* dan untuk membantu para *member firms* untuk mencapai tujuan-tujuan utamanya yang mencakup hal-hal berikut ini:

- a. Mengembangkan dan memiliki operasi dengan skala global yang dilakukan secara konsisten sesuai dengan *Global Plan* yang disetujui bersama;
- b. Memperbaiki tingkat konsistensi, kualitas dan cakupan dari jasa profesional yang diberikan, baik di tingkat individu *member firm* maupun secara kolektif di tingkat regional dan global;
- c. Meningkatkan *competitiveness* dari *member firms* di masing-masing pasarnya dan secara kolektif, di pasar global;
- d. Menciptakan kesempatan untuk mendapatkan (*attract*), mengembangkan (*develop*) dan memelihara (*retain*) para profesional kompeten yang tergabung dalam masing-masing *member firms*; dan
- e. Mendorong tingkat pertumbuhan *member firms* ditinjau dari sisi pendapatan dan profitabilitas.

Dalam beberapa aliansi yang besar, tujuan strategik dalam jangka panjang juga mencakup penggabungan usaha dan aktivitas-aktivitas individu *members firms* untuk nantinya menjadi sebuah entitas global.

Aliansi Memiliki Fungsi Manajemen Aliansi Yang Terpisah

Semua kantor akuntan publik internasional dalam bentuk *network* atau *associations* yang beraliansi dengan kantor akuntan publik di Indonesia memiliki fungsi manajemen aliansi yang terpisah. Fungsi ini dilaksanakan oleh sebuah entitas independen dan memiliki ciri penamaan yang sangat khas, yaitu pengimbuhan kata “*International*”, “*Coordination*” atau “*Global*” di belakang nama aliansinya.

Manajemen aliansi yang terpisah ini, dalam konteks pencapaian tujuan strategik aliansi yang telah diuraikan sebelumnya, mengemban misi sebagai berikut:

- a. Mempromosikan nama dari aliansi yang merupakan *brand-name* dari aliansi tersebut dan seluruh *member firms* yang tergabung di dalamnya;
- b. Melaksanakan fungsi sebagai lembaga *governance* utama dari aliansi;
- c. Mendukung proses integrasi dan kombinasi dari berbagai *member firms*; dan

- d. Mendukung aktivitas kolektif untuk memberikan jasa terintegrasi bagi klien-klien aliansi di berbagai pelosok dunia.

Manajemen aliansi memiliki otoritas dan tanggung jawab untuk mendahulukan kepentingan aliansi secara keseluruhan, termasuk di dalamnya adalah kepentingan individu *member firms* untuk mencapai tingkat profitabilitas yang tinggi dan peningkatan kemampuan untuk mendapatkan, mengembangkan dan memelihara para profesional yang kompeten.

Anggota manajemen aliansi harus mengesampingkan kepentingan dari *member firm* dari mana dia berasal untuk menghindari terjadinya konflik kepentingan.

Struktur organisasi dari manajemen aliansi, walaupun masing-masing aliansi tidak persis sama, terdiri dari 2 lapisan utama, yaitu di tingkat global dan di tingkat regional. Kantor-kantor akuntan publik di berbagai negara (*member firms*) merupakan bagian dari salah satu organisasi regional.

Bentuk organisasi yang diterapkan merupakan organisasi fungsional yang mencakup fungsi-fungsi *finance, human capital, knowledge management and sharing, industry specialty, dan service lines*.

Aliansi Mendorong dan Menjaga Prinsip *Good Partners Fit*

Kebijakan-kebijaksanaan dibuat dengan tujuan utama untuk memperoleh *Good Partners Fit* yang mencakup kesamaan visi mengenai tujuan stratejik aliansi, integritas, komitmen kepada kualitas dan *cooperation* yang diperlukan untuk mencapai tujuan stratejik aliansi. Hal yang terpenting adalah kemampuan anggota aliansi untuk melihat *benefits* yang dapat diperoleh dengan menjadi bagian dari aliansi (*member firms*). Hal ini tertuang dalam dokumen-dokumen yang berkaitan dengan *Membership Agreements* dan *Global Policy Statements* yang harus diratifikasi oleh setiap anggota aliansi.

Dalam realitasnya, pertumbuhan aliansi secara keseluruhan (global) berasal dari pertumbuhan *member firms* sendiri dalam ukuran (pendapatan, jumlah profesional maupun profitabilitas) maupun bergabungnya anggota-anggota baru di berbagai negara atau yurisdiksi. Untuk memfasilitasi bergabungnya anggota-anggota baru,

aliansi membuat klasifikasi dari anggota aliansi, masing-masing dengan cakupan dan persyaratan yang berbeda. Umumnya, klasifikasi yang dipilih dan diterapkan adalah *full membership*, *limited-scope membership* dan *technical-assistance*.

Untuk mendorong dan menjaga *Good Partners Fit* ini, aliansi juga mengharuskan *member firms* untuk mengadopsi dan menerapkan *performance evaluation and reward system* yang konsisten secara global. Selain itu, terdapat pula mekanisme untuk *remedial* dan *dismissal* dari anggota aliansi yang belum atau tidak lagi *fit* dalam aliansi sehingga berdampak negatif terhadap aliansi secara keseluruhan dan terhadap *member firms* lainnya.

Perkembangan dalam dekade terakhir sehubungan dengan aliansi ini adalah perpindahan dari bentuk aliansi dari berbagai *member firms* di berbagai negara menjadi *One Global Firm*. Hal ini tercermin dalam kebijakan-kebijakan yang mengatur *practices* yang baru dikembangkan di yurisdiksi baru dimiliki secara langsung oleh "*Global Firm*" dan *member firms* yang sudah ada didorong untuk melakukan merger dari aktivitas-aktivitasnya secara bertahap.

Ada Pembagian Tugas Yang Jelas Antara Manajemen Aliansi Dan Yang Lainnya

Manajemen Aliansi tidak bergerak dalam aktivitas yang tidak berhubungan, baik secara langsung maupun tidak langsung dengan misinya yang telah diuraikan terdahulu. Secara spesifik, Manajemen Aliansi tidak akan melakukan:

- aktivitas perdagangan atau yang lainnya dengan tujuan memperoleh laba,
- aktivitas penyelenggaraan jasa profesional,

kecuali untuk aktivitas dalam memberikan konsultasi kepada *member firms* dan koordinasi dari aktivitas *member firms* untuk menyelenggarakan jasa profesional kepada klien-kliennya, di tingkat negara, regional maupun global.

Aliansi Mengembangkan Infrastruktur Untuk Merealisasikan *Benefits*

Aliansi berfungsi sebagai *traffic controller* dan bertanggung jawab untuk mengembangkan infrastruktur agar *member firms* dapat saling berinteraksi dan bekerjasama untuk merealisasikan *benefits* yang diharapkan dari adanya aliansi.

Dalam merealisasikan fungsi dan tanggung jawab ini, Manajemen Aliansi mendefinisikan tugas-tugasnya sebagai berikut:

- a. Menyusun strategi, rencana kerja dan inisiatif di tingkat global dan regional;
- b. Memberikan *support* kepada *member firms* untuk mengembangkan kapabilitas, *competitiveness* dan pendapatan serta meningkatkan *practice economics* dan penghasilan para *partner*, termasuk dalam aktivitas *research & development*;
- c. Mendorong *effectiveness* dan *efficiency* dari anggota aliansi dan aliansi secara keseluruhan;
- d. Mengembangkan dan mendorong kesamaan dalam *organizational values*, nama, *brand-name* dan identitas, standar dan kebijakan, pengukuran dan pelaporan keuangan, infrastruktur, termasuk sistem dan proses;
- e. Memberikan konsultasi dan bantuan kepada *member firms* dalam proses penyusunan strategi dan rencana kerja, rencana investasi, serta mengatasi masalah *macro-economic* dan lainnya di dalam yurisdiksinya masing-masing;
- f. Mengembangkan dan mendorong penggunaan proses dan metodologi yang serupa dalam penentuan target, dalam mengawasi serta mengevaluasi, dan dalam menerapkan prinsip akuntabilitas sehubungan dengan implementasi dari strategi dan rencana kerja masing-masing;
- g. Mempromosikan dan mendukung program-program *people exchange*, *knowledge transfers*, serta penyebaran hasil *research & development* dan *best practices* di seluruh aliansi; dan
- h. Mendorong pertumbuhan dan ekspansi dari jasa-jasa profesional, pendapatan, penghasilan dan *client bases* dari *member firms*.

Meminimalkan Konflik Antar Anggota Aliansi

Untuk menghindari konflik antar *member firms*, aliansi mengadopsi kebijakan yang mengatur bahwa setiap *member firm* memiliki yurisdiksi sendiri dan Manajemen Aliansi bertanggung jawab untuk membantu memecahkan konflik

jika terjadi *overlap*. Pada dasarnya setiap *member firm* bertanggung jawab untuk mengelola dirinya sendiri dan merupakan suatu organisasi yang memiliki otonomi.

Setiap *member firm* beroperasi dengan menggunakan nama aliansi atau nama lainnya yang disetujui oleh Manajemen Aliansi, dan memberikan jasa-jasa profesional yang merupakan jasa-jasa profesional yang secara formal diratifikasi oleh Manajemen Aliansi, termasuk auditing, atestasi, perpajakan, *legal*, aktuaris, manajemen keuangan perusahaan, konsultasi sumberdaya manusia, IT *assurance and advisory services*, dan *internal auditing*.

Dalam satu negara dimungkinkan adanya lebih dari satu *member firms* asalkan jasa-jasa profesional yang diberikan oleh masing-masing *member firm* berbeda satu dengan yang lainnya, dan ditetapkan di awal hanya satu *member firm* yang dapat memberikan suara (*vote*) dalam Manajemen Aliansi.

Pertukaran Informasi

Salah satu ketentuan yang utama dalam aliansi adalah mengenai *sharing of information*, setiap *member firms* diharuskan, dengan memperhatikan ketentuan mengenai masalah *confidentiality of information*, untuk membagi informasi yang dimilikinya, terutama yang berhubungan dengan *best practices* dan hasil-hasil *research & development* yang memiliki kegunaan untuk *member firms* lainnya. *Sharing of information* dapat dilakukan melalui kontribusi kepada *Global Database* (keharusan) dan semua *member firms* memiliki akses kepada *database* tersebut, atau melalui pertukaran informasi langsung antar *member firms*.

Pertukaran Staf Profesional

Pertukaran staf profesional merupakan sebuah program dalam aliansi yang memiliki tujuan berganda, yaitu meningkatkan kepercayaan, hubungan bilateral maupun multilateral antar *member firms* sehingga dapat dicapai kerjasama yang efektif dan harmonis, memfasilitasi pertukaran informasi dan *knowledge*, baik yang secara langsung dimiliki oleh staf profesional yang bersangkutan atau sebagai akibat dari hubungan-kerja (*relationships*) yang dimiliki oleh staf

profesional tersebut, serta meningkatkan daya tarik *member firms* terhadap para profesional kompeten karena program ini juga merupakan kesempatan yang berharga bagi profesional yang bersangkutan untuk mengembangkan kompetensi dan karirnya.

Prinsip Operasional Dengan *Long time-Horizons*

Salah satu prinsip yang harus dijunjung tinggi oleh Manajemen Aliansi adalah pengambilan keputusan yang mempertimbangkan dampak dalam jangka pendek dan jangka panjang terhadap *member firms*.

Jika suatu keputusan diambil untuk kepentingan jangka panjang keseluruhan *member firms* dan memiliki dampak yang merugikan salah satu atau lebih *member firms*, dalam jangka pendek, maka Manajemen Aliansi harus mengambil langkah-langkah untuk memitigasi dampak tersebut, termasuk kemungkinan pemberian kompensasi kepada *member firms* yang dirugikan.

Pelaksanaan Pekerjaan Secara Kolektif Di Tingkat Regional dan Global

Manajemen Aliansi bertanggung jawab menyusun protokol dan kebijakan untuk pelaksanaan pekerjaan kolektif, baik dari sisi pengerahan sumber daya manusia, maupun pembagian pendapatan kepada masing-masing *member firms* yang berkontribusi. Manajemen Aliansi juga bertanggung jawab untuk melakukan koordinasi dan pemecahan masalah atas pelaksanaan pekerjaan yang memerlukan sumberdaya yang berasal dari berbagai *member firms* secara kolektif, misalnya penugasan-penugasan yang diperoleh dari klien-klien regional dan global.

Kebijakan yang tepat sangat penting artinya untuk dapat memberikan jasa profesional yang berkualitas tinggi dan terintegrasi, serta meminimalkan potensi konflik antar *member firms*.

Fleksibilitas Operasional

Walaupun pada dasarnya semua *member firms* didorong untuk mengadopsi dan menerapkan kebijakan, prosedur dan sistem yang sama, fleksibilitas operasional masih diperbolehkan sejauh tidak mengakibatkan dampak negatif kepada aliansi

secara keseluruhan, misalnya penggunaan nama yang berbeda dengan nama aliansi global.

Fleksibilitas operasional dapat disetujui apabila fleksibilitas ini diperlukan untuk mendukung aktivitas operasional yang efektif, efisien dan patuh kepada ketentuan-ketentuan yang berlaku di yurisdiksi masing-masing, termasuk di dalamnya permasalahan yang berhubungan dengan *local market dynamics*, *cultural differences* dan *client relationships*.

Kesimpulan

Hasil analisis atas karakteristik dan kondisi aliansi antara kantor akuntan publik Indonesia dan kantor akuntan publik internasional dalam bentuk *networks* atau *associations* di atas menunjukkan bahwa aliansi tersebut memiliki sepuluh fitur aliansi sukses yang diidentifikasi oleh Gomes-Casseres (2004) dan memiliki *dedicated alliance function* menurut Carpenter & Sanders (2007).

4.1.2 Kontribusi Terhadap *Competitive Advantage*

Seperti yang telah dibahas dalam Bab 2, *competitive advantage* utama untuk sebuah kantor akuntan publik adalah *brand-name* dan reputasi, penguasaan pengetahuan dan penguasaan kapasitas.

Brand-name dan Reputasi

Melalui aliansi ini, kantor akuntan publik Indonesia memiliki hak dan diharuskan untuk mempergunakan nama aliansi. Dengan demikian kantor akuntan publik Indonesia memperoleh *brand-name* dan reputasi secara instan, sesuatu yang sangat strategis dan penting karena *brand-name* dan reputasi yang baik berfungsi sebagai daya tarik bagi klien-klien baru melalui jaminan atas nilai ekonomis, kehandalan dan kualitas jasa yang diberikan serta menumbuhkan tingkat loyalitas klien-klien yang sudah ada. Seberapa besar nilai *brand-name* ini bagi kantor akuntan publik Indonesia akan sangat tergantung kepada nilai *brand-name* itu sendiri di pasar internasional. Semakin tinggi nilainya di pasar internasional, misalnya *brand-name* dari *Big-4 Firms*, semakin besar dampak positif yang dapat diraih oleh kantor akuntan publik Indonesia di pasar Indonesia.

Hal penting yang perlu disimak di sini adalah tidak dikembangkannya *brand-name* dari kantor akuntan publik Indonesia. Apakah ini merupakan hal yang merugikan atau tidak akan berpulang kepada strategi jangka panjang dari kantor akuntan publik Indonesia itu sendiri yang seyogyanya mempertimbangkan dampak dari tekanan untuk membuka pasar Indonesia bagi kantor akuntan publik asing tanpa diskriminatif dan *shift* dari paradigma aliansi internasional untuk menjadi *One Global Firm*.

Penguasaan Pengetahuan

Selain *brand-name* dan reputasi, melalui aliansi ini kantor akuntan publik Indonesia juga memperoleh akses instan kepada pengetahuan yang dikelola oleh manajemen aliansi untuk kepentingan seluruh *member firms*. Keunggulan dari pengetahuan yang diperoleh dari aliansi adalah pesatnya akumulasi pengetahuan tersebut dibandingkan dengan akumulasi pengetahuan yang berasal dari individu sendiri. Akses kepada pengetahuan direalisasikan dalam berbagai bentuk, antara lain adalah *direct access* kepada *global knowledge base* yang dikelola oleh manajemen aliansi, bantuan tenaga-tenaga *expert* pada saat dibutuhkan untuk melayani kebutuhan klien, pertukaran informasi antar *member firms*, pertukaran tenaga profesional serta proyek kolektif yang dikerjakan di tingkat regional maupun global. Nilai dari akses kepada pengetahuan ini bagi kantor akuntan publik Indonesia akan sangat bergantung kepada besarnya aliansi secara keseluruhan serta kebijakan dan penerapan kebijakan yang diadopsi oleh aliansi yang bersangkutan. Semakin besar aliansi tersebut, semakin banyak pula pengetahuan yang terakumulasi, dan semakin terbuka kebijakan aliansi mengenai *knowledge sharing* semakin banyak pengetahuan yang tersedia dan tersebar kepada para *member firms*. Jadi semakin besar aliansinya dan semakin terbuka kebijakannya, maka akan semakin tinggi nilainya bagi *member firms*, khususnya kantor akuntan publik Indonesia.

Kebutuhan dan karenanya, ketergantungan akan akses kepada pengetahuan ini semakin lama semakin tinggi dan merupakan suatu ketergantungan kepada aliansi yang sangat sulit untuk digantikan, terutama dalam hal kecepatan akumulasi dan tingkat kecanggihan pengelolaannya. Seperti yang banyak dibahas oleh para ahli,

Universitas Indonesia

salah satu bahayanya melakukan aliansi adalah timbulnya ketergantungan berlebihan yang dapat mempengaruhi kemampuan anggota aliansi untuk *survive* tanpa aliansi.

Penguasaan Kapasitas

Yang tidak kalah pentingnya adalah aliansi menciptakan kesempatan bagi kantor akuntan publik Indonesia untuk menciptakan daya tarik (*attract*) terhadap profesional yang kompeten dan meningkatkan kemampuan untuk mengembangkan (*develop*) serta memelihara (*retain*) mereka. Dengan menjadi bagian dari sebuah aliansi internasional, kantor akuntan publik Indonesia dapat menawarkan suatu perjalanan karir yang menarik dan kesempatan untuk mengembangkan diri bagi para profesional kompeten, yang pada gilirannya akan menunjang kemampuan kantor akuntan publik Indonesia untuk menguasai kapasitas sumberdaya manusia yang mumpuni. Selain itu, meskipun mungkin kurang bermanfaat bagi kantor akuntan publik Indonesia, melalui aliansi ini kantor akuntan publik Indonesia mempunyai akses kepada kapasitas yang dimiliki oleh *member firms* lainnya.

Kesimpulan

Berdasarkan analisis di atas, dapat disimpulkan bahwa aliansi ini memberikan kontribusi positif bagi kantor akuntan publik Indonesia dalam pembentukan *competitive advantage* melalui percepatan pembentukan *brand-name* dan reputasi, tersedianya akses kepada pengetahuan, termasuk keahlian khusus dan peningkatan kemampuan untuk penguasaan kapasitas (sumberdaya manusia).

4.2 Analisis Kinerja KAP Beraliansi

Langkah kedua dari penelitian ini adalah analisis mengenai kinerja kantor akuntan publik Indonesia yang beraliansi dengan kantor akuntan publik internasional untuk memperoleh gambaran apakah dalam realitasnya kantor akuntan publik Indonesia yang beraliansi ini memiliki kinerja yang relatif lebih baik dibandingkan dengan kantor akuntan publik Indonesia yang tidak beraliansi.

Hipotesa yang diajukan mengatakan bahwa kantor akuntan publik Indonesia yang beraliansi dengan kantor akuntan publik internasional memiliki kinerja yang lebih baik dari kinerja kantor akuntan publik Indonesia yang tidak beraliansi.

Untuk menguji hipotesa ini, dilakukan perbandingan kinerja antara KAP Beraliansi dan KAP Tidak Beraliansi ditinjau dari sisi 1) penguasaan pangsa pasar; 2) penguasaan kapasitas; dan 3) tingkat profitabilitas.

Jumlah kantor akuntan publik yang diuji berjumlah 391 kantor untuk tahun 2006, 384 kantor untuk tahun 2007 dan 389 kantor untuk tahun 2008 yang merupakan keseluruhan kantor akuntan publik yang ada di Indonesia. Kantor akuntan publik ini dibagi ke dalam dua kelompok, sebagai berikut:

Tabel 4.1 – Kelompok Kantor Akuntan Publik Berdasarkan Status Aliansinya

	2006		2007		2008	
Jumlah KAP Beraliansi	34	8.7%	33	8.6%	33	8.5%
Jumlah KAP Tidak Beraliansi	357	91.3%	351	91.4%	356	91.5%

Terlihat dalam tabel di atas, selama tahun-tahun 2006 – 2008, jumlah KAP Beraliansi selalu berada di bawah 9% dari jumlah keseluruhan KAP di Indonesia.

Di dalam beberapa analisis, dipergunakan data-data yang berupa rata-rata dari populasi. Dalam hal perbandingan dilakukan antara dua rata-rata populasi (antara kelompok KAP Beraliansi dan KAP Tidak Beraliansi) perbedaan yang ada di antara dua populasi tersebut diuji secara statistik dengan menggunakan uji beda rata-rata signifikan.

4.2.1 Penguasaan Pangsa Pasar

Pangsa pasar dihitung berdasarkan total pendapatan atau berdasarkan volume pekerjaan, baik secara keseluruhan ataupun dalam suatu segmen tertentu dan disajikan dalam persentase terhadap total pendapatan dari keseluruhan industri.

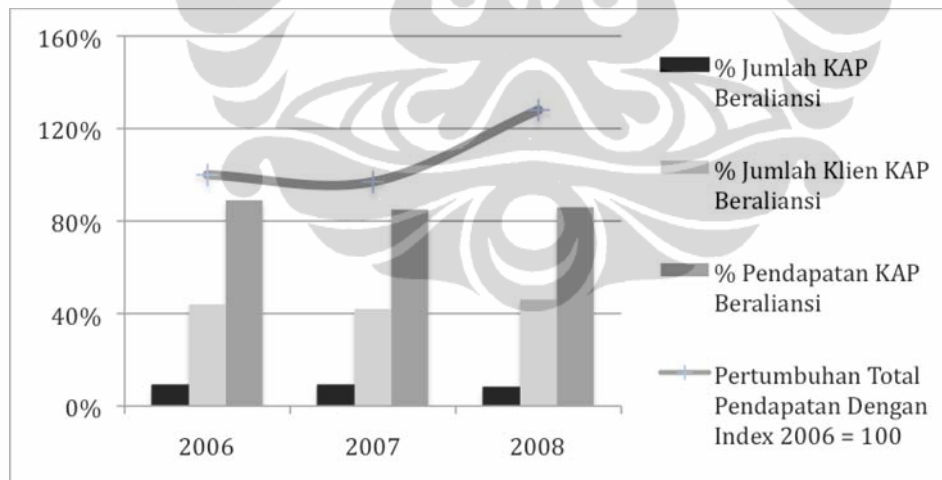
Berdasarkan Jumlah Pendapatan

Gambar berikut ini menggambarkan komposisi penguasaan pangsa pasar KAP Beraliansi ditinjau dari jumlah pendapatannya disandingkan dengan jumlah kantor dan jumlah klien selama tahun-tahun 2006-2008.

Berdasarkan jumlah pendapatan, KAP Beraliansi menghasilkan 89% (2006), 85% (2007) dan 86% (2008) dari total pendapatan seluruh kantor akuntan publik, sementara dari jumlah kantor, KAP Beraliansi hanya merepresentasikan kurang dari 9% selama tahun-tahun tersebut. Pendapatan KAP Beraliansi diperoleh melalui portofolio klien dengan jumlah di bawah 50% dari total klien yang dilayani oleh seluruh kantor akuntan publik.

Analisis di atas menunjukkan bahwa KAP Beraliansi menguasai pangsa pasar secara dominan dan mengindikasikan bahwa KAP Beraliansi memiliki rata-rata jumlah pendapatan/kantor dan rata-rata pendapatan/klien yang lebih tinggi dibandingkan dengan rata-rata pendapatan KAP Tidak Beraliansi.

Gambar 4.1 –Pangsa Pasar KAP Beraliansi Berdasarkan Pendapatan



Selanjutnya, dilakukan analisis terhadap perbandingan rata-rata pendapatan/kantor yang hasilnya disajikan dalam tabel di bawah ini dan menunjukkan bahwa rata-rata pendapatan/kantor dari KAP Beraliansi nilainya jauh lebih tinggi dari KAP Tidak Beraliansi. Sementara itu, rata-rata pendapatan/klien akan dibahas lebih dalam di Sub-bab 4.1.3 mengenai tingkat profitabilitas.

Tabel 4.2 – Perbandingan Rata-rata Pendapatan per Kantor Akuntan Publik

Rata-rata Pendapatan per Kantor Akuntan Publik		μ	$\hat{\sigma}$	n	Test for Difference Between Two Means (Right-tailed Test; $\alpha = 0.025$; $Z_L = +1,96$)
2008	KAP Beraliansi	67.5	154,46	33	Z = 2,47 $H_1: \mu_1 > \mu_2$
	KAP Tidak Beraliansi	1	1,53	356	
2007	KAP Beraliansi	60.2	137,19	33	Z = 2,48 $H_1: \mu_1 > \mu_2$
	KAP Tidak Beraliansi	1	1,76	351	
2006	KAP Beraliansi	81,9	195,08	34	Z = 2,42 $H_1: \mu_1 > \mu_2$
	KAP Tidak Beraliansi	1	2,06	357	

Hasil uji beda rata-rata signifikan menunjukkan adanya perbedaan yang signifikan antara KAP Beraliansi dan KAP Tidak Beraliansi, yang terlihat dari nilai $Z > +1,96$. Sehingga dapat disimpulkan rata-rata pendapatan per kantor dari KAP Beraliansi lebih tinggi dari rata-rata pendapatan per kantor dari KAP Tidak Beraliansi secara signifikan.

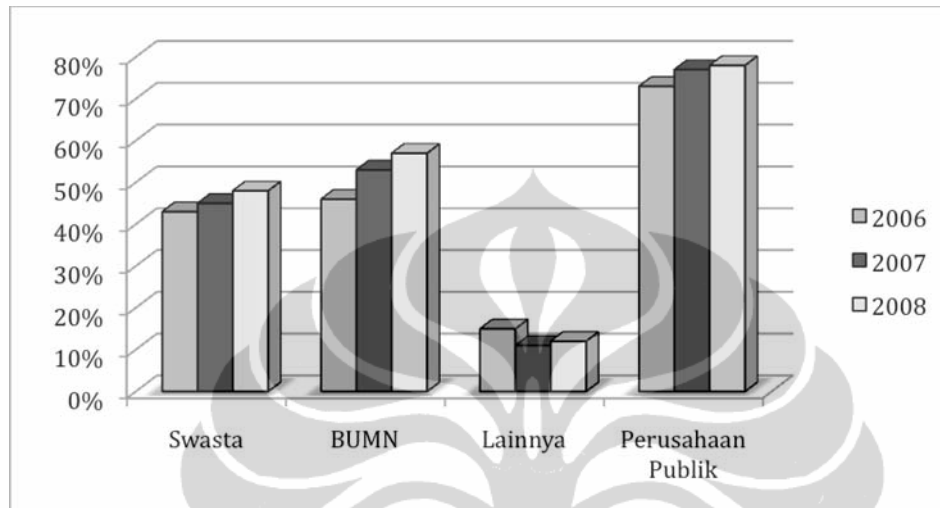
Di tahun 2006 KAP Beraliansi memiliki rata-rata pendapatan/kantor sebesar 81,9 kali lebih tinggi dari KAP Tidak Beraliansi (2007: 60,2 kali dan 2008: 67,5 kali), yang merupakan perbedaan yang sangat signifikan. Ini berarti bahwa KAP Beraliansi memiliki ukuran yang jauh lebih besar dan dengan demikian memiliki tingkat *economies of scale* yang lebih baik dan berada dalam posisi yang lebih baik untuk mencapai tingkat profitabilitas yang lebih baik.

Berdasarkan Jumlah Klien di Segmen Pasar Tertentu

Berdasarkan jumlah klien di segmen pasar tertentu, pangsa pasar KAP Beraliansi digambarkan dalam gambar di bawah ini. Segmen pasar dibagi berdasarkan status kepemilikan perusahaan, yaitu Perusahaan Swasta, Badan Usaha Milik Negara (BUMN) dan Lainnya. Segmen Lainnya terdiri dari Badan Usaha Milik Daerah,

Proyek Pemerintah dan Koperasi. Selain itu segmen pasar juga dibagi menjadi segmen pasar perusahaan publik dan tidak publik.

Gambar 4.2 - Pangsa Pasar KAP Beraliansi di Segmen Pasar Tertentu



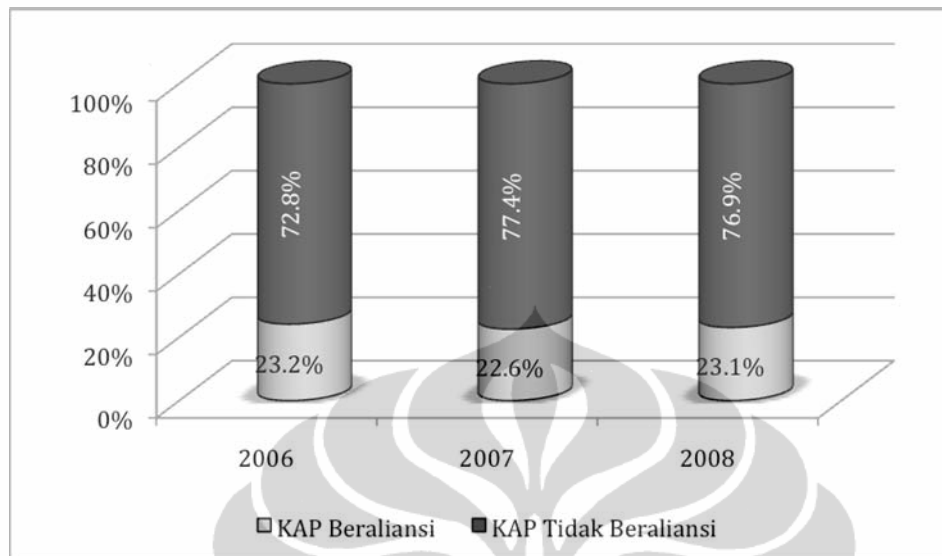
KAP Beraliansi sangat dominan di segmen perusahaan publik, dengan menguasai hampir 80% dari jumlah klien di segmen pasar tersebut. Dominasi ini terlihat di semua tahun yang diteliti dan menunjukkan tren yang meningkat. Pangsa pasar KAP Beraliansi di segmen pasar perusahaan swasta dan BUMN juga menunjukkan tren yang meningkat dan menguasai antara 40%-50%. Mengingat KAP Beraliansi jumlahnya di bawah 9% dari jumlah seluruh KAP, penguasaan pangsa pasar ini merupakan posisi yang signifikan.

4.2.2 Penguasaan Kapasitas

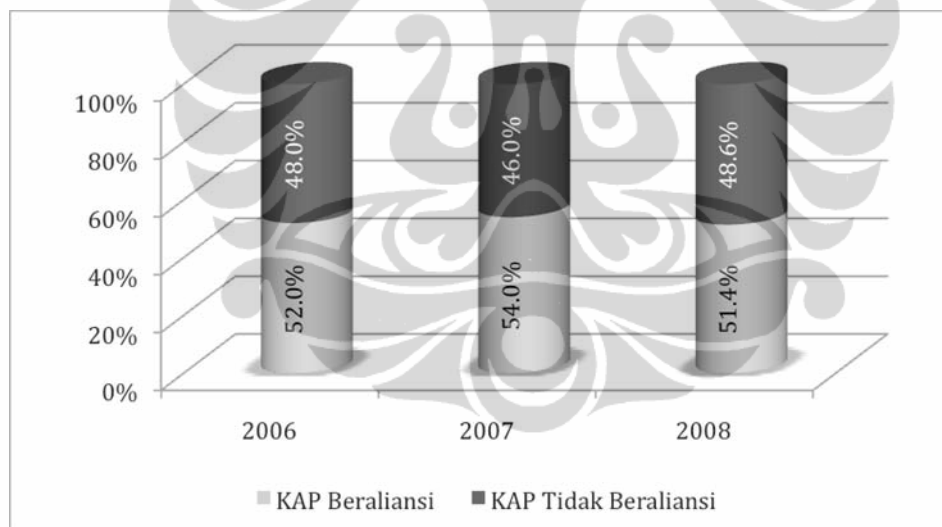
Penguasaan kapasitas dihitung berdasarkan jumlah akuntan publik dan jumlah total profesional yang tergabung dalam kantor akuntan publik dibandingkan dengan jumlah keseluruhan dalam industri dan disajikan dalam persentase terhadap keseluruhan jumlah akuntan publik dan jumlah total profesional.

Gambar di bawah ini menggambarkan komposisi penguasaan kapasitas KAP Beraliansi versus KAP Tidak Beraliansi selama tahun-tahun 2006-2008.

Gambar 4.3 – Distribusi Akuntan Publik di antara Kelompok KAP



Gambar 4.4 - Distribusi Profesional di antara Kelompok KAP



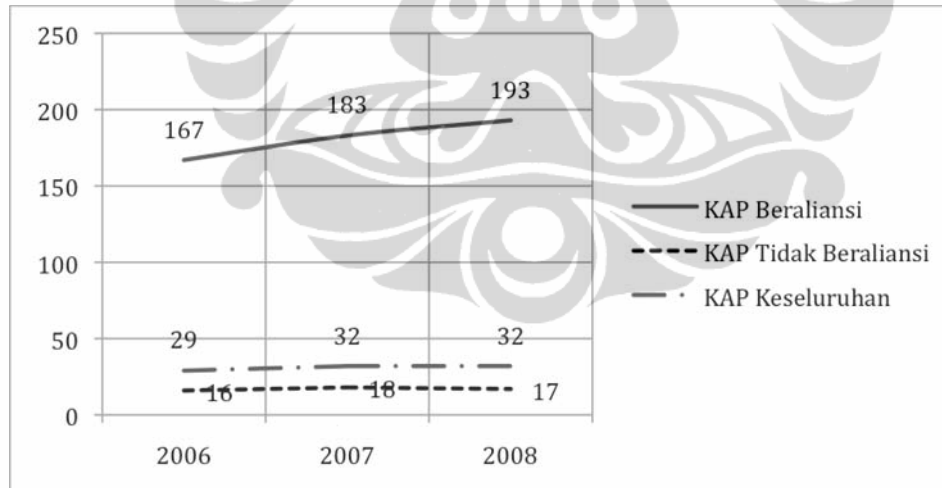
Gambar di atas memperlihatkan KAP Beraliansi menguasai antara 52%-54% profesional dan 22%-23% akuntan publik yang tergabung di seluruh kantor akuntan publik di Indonesia. Dengan jumlah kantor di bawah 9% dari jumlah kantor akuntan publik di Indonesia dan menghasilkan lebih dari 84% pendapatan, KAP Beraliansi memiliki posisi superior dibandingkan dengan KAP Tidak Beraliansi dalam hal penguasaan kapasitas yang tercermin dalam rata-rata jumlah profesional/kantor dan leverage ratio yang lebih tinggi. Selain itu, komposisi ini

juga mengindikasikan bahwa KAP Beraliansi memiliki rata-rata pendapatan/profesional maupun pendapatan/partner yang jauh lebih tinggi dibandingkan dengan KAP Tidak Beraliansi. Posisi ini pada gilirannya akan meningkatkan tingkat profitabilitas yang akan dibahas lebih lanjut dalam Sub-bab 4.1.3.

Hasil analisis perbandingan lebih lanjut mengenai rata-rata jumlah profesional/kantor antara KAP Beraliansi dan KAP Tidak Beraliansi disajikan dalam gambar berikut.

Seperti yang terindikasi dalam analisis sebelumnya, KAP Beraliansi memiliki jumlah rata-rata jumlah profesional/kantor yang jauh lebih tinggi dari KAP Tidak Beraliansi (2006: 167 versus 16; 2007: 183 versus 18 dan 2008: 193 versus 17) dan memperlihatkan tren kesenjangan yang semakin membesar. Hal ini memperlihatkan KAP Beraliansi memiliki keunggulan dalam daya tarik terhadap *talents* dan memiliki kemampuan yang lebih tinggi untuk memelihara dan mengembangkan profesional yang kompeten.

Gambar 4.5 – Rata-rata Jumlah Tenaga Kerja per Kantor Akuntan Publik



Tabel di bawah menyajikan hasil uji beda rata-rata signifikan yang menunjukkan adanya perbedaan yang signifikan, yang terlihat dari nilai $Z > +1,96$. Sehingga dapat disimpulkan rata-rata profesional per kantor dari KAP Beraliansi lebih tinggi dari rata-rata profesional per kantor dari KAP Tidak Beraliansi secara signifikan.

Tabel 4.3 – Rata-rata Profesional per Kantor Akuntan Publik

Rata-rata Profesional per Kantor Akuntan Publik		μ	$\hat{\sigma}$	n	Test for Difference Between Two Means (Right-tailed Test; $\alpha = 0.025$; $Z_L = +1,96$)
2008	KAP Beraliansi	192.58	255.10	33	Z = 3,96 $H_1: \mu_1 > \mu_2$
	KAP Tidak Beraliansi	16.88	14.07	356	
2007	KAP Beraliansi	183.15	244.07	33	Z = 3,89 $H_1: \mu_1 > \mu_2$
	KAP Tidak Beraliansi	17.78	14.90	351	
2006	KAP Beraliansi	167.41	219.44	34	Z = 4,02 $H_1: \mu_1 > \mu_2$
	KAP Tidak Beraliansi	16.13	13.82	357	

4.2.3 Tingkat Profitabilitas

Gambaran mengenai tingkat profitabilitas dapat diperoleh dari berbagai pengukuran. Pengukuran *Leverage Ratio*, Pendapatan/Klien, Pendapatan/Partner dan Pendapatan/Profesional dipergunakan untuk menganalisis tingkat profitabilitas kantor akuntan publik, seperti yang telah dibahas dalam sub-bab 2.5.

Leverage Ratio

Indikator ini dihitung dengan membagi jumlah profesional yang dimiliki dengan jumlah partner yang tergabung dalam perusahaan. *Leverage ratio* yang lebih tinggi mencerminkan tingkat profitabilitas yang lebih tinggi, namun seberapa tingginya *leverage ratio* dapat ditolerir, dibatasi oleh kualitas sumberdaya manusia yang dimiliki. Semakin baik kualitasnya, ditunjang oleh metodologi yang tepat dan sistem pengawasan pekerjaan lapangan yang mumpuni, semakin tinggi *leverage ratio* yang dapat ditolerir. Dari hasil analisis di atas terlihat bahwa *leverage ratio* KAP Beraliansi jauh lebih tinggi dari KAP Tidak Beraliansi, yang mengindikasikan tingkat profitabilitas yang jauh lebih tinggi pula.

Tabel 4.4 – Leverage Ratio Kantor Akuntan Publik

Leverage Ratio		μ	$\hat{\sigma}$	n	Test for Difference Between Two Means (Right-tailed Test; $\alpha = 0.025$; $Z_L = +1,96$)
2008	KAP Beraliansi	26,15	18,65	33	Z = 5,36 $H_1: \mu_1 > \mu_2$
	KAP Tidak Beraliansi	8,70	5,32	356	
2007	KAP Beraliansi	22,03	15,77	33	Z = 5,16 $H_1: \mu_1 > \mu_2$
	KAP Tidak Beraliansi	7,82	4,41	351	
2006	KAP Beraliansi	20,58	14,07	34	Z = 5,48 $H_1: \mu_1 > \mu_2$
	KAP Tidak Beraliansi	7,30	4,71	357	

Tabel di atas juga menyajikan hasil uji beda rata-rata signifikan yang menunjukkan adanya perbedaan yang signifikan, yang terlihat dari nilai $Z > +1,96$. Dengan demikian terbukti bahwa rata-rata leverage ratio KAP Beraliansi lebih tinggi dari rata-rata *leverage ratio* KAP Tidak Beraliansi secara signifikan.

Pendapatan/Klien

Indikator ini dihitung dengan membagi total pendapatan dengan jumlah klien.

Tabel 4.5 – Rata-rata Pendapatan/Klien Kantor Akuntan Publik

Rata-rata Pendapatan / Klien		μ	$\hat{\sigma}$	n	Test for Difference Between Two Means (Right-tailed Test; $\alpha = 0.025$; $Z_L = +1,96$)
2008	KAP Beraliansi	2,55	3,48	33	Z = 2,51 $H_1: \mu_1 > \mu_2$
	KAP Tidak Beraliansi	1	2,16	356	
2007	KAP Beraliansi	3,03	4,23	33	Z = 2,72 $H_1: \mu_1 > \mu_2$
	KAP Tidak Beraliansi	1	2,19	351	
2006	KAP Beraliansi	4,22	11,60	34	Z = 2,26 $H_1: \mu_1 > \mu_2$
	KAP Tidak Beraliansi	1	2,30	357	

Semakin tinggi nilainya semakin tinggi tingkat profitabilitas yang mungkin dicapai oleh perusahaan, karena *economies of scale* yang dapat diraih dalam satu akun klien atau dalam satu penugasan, termasuk peningkatan *utilization rate* dari profesional profesional yang dimiliki oleh perusahaan.

Pembuktian secara statistik memperlihatkan bahwa rata-rata pendapatan/klien dari KAP Beraliansi berbeda dan lebih tinggi secara signifikan dari KAP Tidak Beraliansi.

Khusus untuk tahun 2006, terdapat 5 KAP yang informasi pendapatannya mengandung kesalahan (3 KAP angkanya nihil, 1 KAP dilaporkan dua kali dan 1 KAP melaporkan pendapatan yang nilainya 40 kali pendapatan di tahun-tahun lainnya). Untuk pengujian statistik kelima KAP ini dikeluarkan dari populasi yang diuji dengan hasil $Z = 2,26$.

Pendapatan/Partner

Indikator ini dihitung dengan membagi total pendapatan dengan jumlah partner yang tergabung dalam perusahaan.

Tabel 4.6 – Rata-rata Pendapatan/Partner Kantor Akuntan Publik

Rata-rata Pendapatan/Partner		μ	$\hat{\sigma}$	n	Test for Difference Between Two Means (Right-tailed Test; $\alpha = 0.025$; $Z_L = +1,96$)
2008	KAP Beraliansi	14,44	23,60	33	$Z = 3,27$ $H_1: \mu_1 > \mu_2$
	KAP Tidak Beraliansi	1	1,19	356	
2007	KAP Beraliansi	11,56	19,46	33	$Z = 3,12$ $H_1: \mu_1 > \mu_2$
	KAP Tidak Beraliansi	1	1,75	351	
2006	KAP Beraliansi	13,62	24,24	34	$Z = 3,03$ $H_1: \mu_1 > \mu_2$
	KAP Tidak Beraliansi	1	2,17	357	

Pembuktian secara statistik mendukung pernyataan bahwa rata-rata pendapatan/partner dari KAP Beraliansi berbeda dan jauh lebih tinggi secara

signifikan dari KAP Tidak Beraliansi. Analisis ini memperlihatkan bahwa rata-rata pendapatan/partner dari KAP Beraliansi adalah 11 sampai 14 kali lebih tinggi dari KAP Tidak Beraliansi. Semakin tinggi nilai pendapatan/partner semakin tinggi pula tingkat profitabilitas yang mungkin dicapai oleh perusahaan. Indikator ini mencerminkan kombinasi dari harga (*price* atau *billing rate*) yang diterima oleh klien dan *utilization rate* dari partner yang bersangkutan.

Pendapatan/Profesional

Indikator ini dihitung dengan membagi total pendapatan dengan jumlah profesional yang dimiliki dalam perusahaan. Semakin tinggi nilainya semakin tinggi pula tingkat profitabilitas yang mungkin dicapai oleh perusahaan.

Tabel 4.7 – Rata-rata Pendapatan/Profesional Kantor Akuntan Publik

Rata-rata Pendapatan / Profesional		μ	$\hat{\sigma}$	n	Test for Difference Between Two Means (Right-tailed Test; $\alpha = 0.025$; $Z_L = +1,96$)
2008	KAP Beraliansi	2,90	2,79	33	Z = 3,87 $H_1: \mu_1 > \mu_2$
	KAP Tidak Beraliansi	1	1,48	356	
2007	KAP Beraliansi	3,07	3,07	33	Z = 3,85 $H_1: \mu_1 > \mu_2$
	KAP Tidak Beraliansi	1	1,21	351	
2006	KAP Beraliansi	3,48	3,91	34	Z = 3,63 $H_1: \mu_1 > \mu_2$
	KAP Tidak Beraliansi	1	2,23	357	

Pembuktian secara statistik mendukung pernyataan bahwa rata-rata pendapatan/profesional dari KAP Beraliansi berbeda dan jauh lebih tinggi secara signifikan dari KAP Tidak Beraliansi. Analisis ini memperlihatkan bahwa rata-rata pendapatan/profesional dari KAP Beraliansi adalah 2,9 sampai 3,5 kali lebih tinggi dari KAP Tidak Beraliansi. Semakin tinggi nilai pendapatan/profesional semakin tinggi pula tingkat profitabilitas yang mungkin dicapai oleh perusahaan.

Indikator ini mencerminkan kombinasi dari harga (*price* atau *billing rate*) yang diterima oleh klien dan *utilization rate* dari profesional yang bersangkutan.

Analisis Keseluruhan

Kantor-kantor akuntan publik yang merupakan KAP Beraliansi rata-rata memiliki ukuran pendapatan yang jauh lebih besar dibandingkan kantor-kantor akuntan publik yang merupakan KAP Tidak Beraliansi (rata-rata berkisar antara 60 – sampai 80 kali lebih besar) dan mereka menguasai pangsa pasar secara dominan, baik ditinjau dari sisi pendapatan (di atas 80%), maupun dari sisi jumlah klien dan penugasan di berbagai segmen pasar, terutama di segmen pasar perusahaan publik. KAP Beraliansi menguasai hampir 50% segmen pasar perusahaan swasta dan badan usaha milik negara, serta hampir 80% segmen pasar perusahaan publik.

KAP Beraliansi juga memiliki keunggulan signifikan dalam hal daya tarik dan kemampuan memelihara profesional yang kompeten yang terlihat dari rata-rata jumlah profesional/kantor yang jumlahnya kurang lebih 11 kali rata-rata KAP Tidak Beraliansi. Selain itu, setiap profesional yang tergabung dalam KAP Beraliansi menghasilkan pendapatan yang jauh lebih besar daripada KAP Tidak Beraliansi yang mencerminkan tingkat efisiensi dan produktivitas yang lebih tinggi.

KAP Beraliansi memiliki tingkat profitabilitas yang berada jauh di atas KAP Tidak Beraliansi yang terlihat dari analisis atas indikator-indikator tingkat profitabilitas, yang keseluruhannya memperlihatkan superioritas KAP Beraliansi dibandingkan dengan KAP Tidak Beraliansi, termasuk *leverage ratio*, rata-rata pendapatan per klien, rata-rata pendapatan per partner dan rata-rata pendapatan per profesional.

Dapat ditarik kesimpulan dari analisis yang dilakukan, bahwa KAP Beraliansi memiliki tingkat kinerja yang lebih baik daripada KAP Tidak Beraliansi ditinjau dari sisi penguasaan pangsa pasar, penguasaan kapasitas dan tingkat profitabilitas. Dengan demikian hasil pengujian mendukung hipotesa, yaitu:

Hipotesa: *"Kantor akuntan publik Indonesia yang beraliansi dengan kantor akuntan publik internasional memiliki kinerja yang lebih baik dari kinerja kantor akuntan publik Indonesia yang tidak beraliansi"*

Selain itu, posisi yang sangat dominan di pasar, superioritas dalam hal penguasaan kapasitas dan tingkat profitabilitas disertai dengan terbatasnya jumlah kantor akuntan publik internasional yang dapat dijadikan *alliance partner*, membentuk sebuah *barrier* yang sangat tinggi bagi perkembangan kantor akuntan publik Indonesia yang belum menemukan *alliance partner* yang tepat. Situasi ini sangat menguntungkan dan merupakan sebuah *competitive advantage* tersendiri bagi kantor akuntan publik Indonesia yang beraliansi.

Akan tetapi sebaliknya, situasi ini merupakan sebuah tantangan yang berat bagi kantor akuntan publik Indonesia yang belum menemukan *alliance partner* yang tepat. Untuk itu, perlu disusun sebuah strategi yang mumpuni untuk menjawab tantangan ini. Pembentukan sebuah *centre of excellence* (nir-laba) di Indonesia yang berfungsi seperti manajemen aliansi dalam *networks* atau *associations* dapat menjadi strategi alternatif bagi kantor-kantor akuntan publik ini. Pada dasarnya, *centre of excellence* ini merupakan aliansi dari kantor-kantor akuntan publik Indonesia yang didukung oleh lembaga-lembaga yang relevan seperti IAPI dan lembaga penelitian perguruan tinggi. Sudah barang tentu, pengembangan strategi ini memerlukan pemikiran lebih mendalam agar dapat menjadi suatu strategi yang lebih lengkap dan efektif dan dapat menjadi suatu bahan pokok untuk penelitian-penelitian mendatang yang akan bermanfaat bagi pengembangan profesi akuntan publik di Indonesia.