

## BAB 5 HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### 5.1. Deskripsi Data

Dari 165 data perikatan audit oleh AP tersebut diperoleh data sebagai berikut:

**Tabel 5.1  
Statistik Deskriptif**

#### a. Jumlah Sampel Pemeriksaan

Sampel Pemeriksaan		AP	KAP
2008	KAP Perseorangan	18	18
	KAP Persekutuan 2-5 AP	46	24
	KAP Persekutuan >5 AP Non Big4	9	3
	KAP Big4	3	1
	Total 2008	76	46
2009	KAP Perseorangan	16	16
	KAP Persekutuan 2-5 AP	57	33
	KAP Persekutuan >5 AP Non Big4	6	2
	KAP Big4	10	3
	Total 2009	89	54
<b>Total Sampel</b>		<b>165</b>	<b>100</b>

#### b. Skor Kualitas Audit per Sub Sampel

Sampel Pemeriksaan		Skor Kualitas Audit				Jumlah
		3	2	1	0	
2008	KAP Perseorangan	0	8	9	1	18
	KAP Persekutuan 2-5 AP	4	27	15	0	46
	KAP Persekutuan >5 AP Non Big4	6	2	1	0	9
	KAP Big4	3	0	0	0	3
	Total 2008	13	37	25	1	76
2009	KAP Perseorangan	3	11	2	0	16
	KAP Persekutuan 2-5 AP	21	27	9	0	57
	KAP Persekutuan >5 AP Non Big4	5	1	0	0	6
	KAP Big4	9	0	1	0	10
	Total 2009	38	39	12	0	89
<b>Total Sampel</b>		<b>51</b>	<b>76</b>	<b>37</b>	<b>1</b>	<b>165</b>

### c. Deskripsi Variabel

	Mean	Median	Max	Min	Std Deviasi
<b>PPL</b>	38	41	128	0	21
<b>Exp</b>	13	14	22	3	6
<b>ACS</b>	29	19	124	1	27
<b>Rekan</b>	4	2	18	1	4
<b>Jml Auditor</b>	84	19	1008	3	181
	<b>Proporsi Dummy = 0</b>		<b>Proporsi Dummy = 1</b>		
<b>D_Asing</b>	115		50		

Dari tabel 5.1.a dapat dilihat bahwa dalam periode 2 tahun pemeriksaan oleh PPAJP, sebanyak 100 KAP dan 165 AP telah diperiksa perikatan auditnya dan penyebaran sampelnya cukup rata antara KAP perseorangan, KAP persekutuan dengan rekan AP 2-5, KAP persekutuan dengan rekan AP >5 Non Big 4 serta KAP Big4. Dan proporsi hasil pemeriksaan antara tahun 2008 dan 2009 juga cukup seimbang, sehingga hasil penelitian ini dapat digeneralisasi.

Di tabel 5.1.b dapat dilihat sebaran skor kualitas audit untuk setiap jenis KAP. Dapat dilihat paling banyak mempunyai skor 2 yang berarti telah dikenakan sanksi peringatan terhadap AP tersebut akibat pelanggaran yang tidak signifikan terhadap SPAP. Namun ada perkembangan yang cukup berarti yaitu bahwa proporsi AP yang telah memenuhi SPAP telah meningkat dari tahun 2008 sebesar 13/76 (17%) menjadi 38/89 (43%) pada tahun 2009, dan proporsi AP yang telah dikenakan sanksi pembekuan izin telah menurun dari sebesar 25/76 (33%) pada tahun 2008 menjadi 12/89 (13%) pada tahun 2009. Hal ini dapat diartikan bahwa kepatuhan AP terhadap SPAP meningkat sehingga diharapkan kualitas pemberian jasa audit kepada publik juga meningkat.

Di tabel 5.1.c. dapat dilihat mengenai statistik deskriptif dari variabel PPL, pengalaman, audit capacity stress (ACS), jumlah rekan AP dan jumlah staf auditor dalam KAP. Kementerian Keuangan melalui Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 telah menentukan bahwa AP wajib memenuhi ketentuan minimal 30 satuan kredit PPL (SKP). Dari rata2 AP yang disampel, ada beberapa AP yang sama sekali tidak mengikuti PPL namun ada juga AP yang telah mengikuti sebanyak 128

**UNIVERSITAS INDONESIA**

SKP. AP yang hanya memenuhi kurang dari 30 SKP tentunya dikenakan sanksi peringatan oleh Kementerian Keuangan. Nilai rata2 dan median dari PPL ini adalah 38 dan 41, hampir sama nilainya lebih dari 30 SKP. Hal ini menunjukkan bahwa sebagian besar AP yang disampel telah patuh untuk memenuhi ketentuan persyaratan minimum 30 SKP tersebut di atas.

Pengalaman (exp) AP yang disampel berkisar antara 3 – 22 tahun dan rata2 serta mediannya adalah 13 dan 14, hampir sama. Hal ini menunjukkan bahwa sebagian besar AP yang disampel mempunyai pengalaman yang cukup memadai sehingga dapat dianggap bahwa pengetahuan dari AP tersebut telah banyak.

Beban kerja dari AP sendiri (ACS) terlihat tidak tersebar merata yaitu berkisar antara 1 – 124 klien per AP. Dengan melihat jumlah hari kerja dalam setahun adalah 220, berarti dapat dilihat bahwa ada AP yang menandatangani laporan audit setiap 2 hari sekali namun ada juga yang hanya setahun sekali. Hal ini memang lebih dipengaruhi oleh kemampuan pemasaran dan pandangan publik tentang kualitas AP tersebut.

KAP Osman, Bing, Satrio & Rekan, yang merupakan afiliasi dari Deloitte Touche Tohmatsu sebagai salah satu dari Big 4, merupakan KAP yang paling banyak mempunyai rekan yaitu sebanyak 18 orang. Kebanyakan dari mereka adalah berangkat dari manajer untuk kemudian diangkat sebagai rekan penandatanganan. Masih banyak juga KAP yang berbentuk perseorangan yang berarti hanya ada 1 orang AP. Dengan rata2 dan median 4 dan 2 maka dapat dilihat bahwa sebagian besar KAP (yang disampel) di Indonesia adalah berbentuk persekutuan dengan jumlah rekan AP sebanyak 2-5, sehingga masih dapat digolongkan sebagai KAP kecil dan menengah.

KAP Purwantono, Sarwoko & Sandjaja, yang merupakan afiliasi dari Ernst & Young sebagai salah satu dari Big 4, merupakan KAP yang paling banyak mempunyai staf auditor yaitu sebanyak 1008 orang. Sedangkan yang paling sedikit adalah KAP yang hanya mempunyai 3 orang staf auditor sebagai persyaratan minimum yang disyaratkan oleh Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008. Dari median 19 yang jauh lebih kecil dari rata2 84 dapat disimpulkan bahwa sebagian besar KAP hanya mempunyai sedikit staf auditor, dan hanya beberapa KAP besar yang memang mempunyai ratusan staf auditor.

Dari tabel 5.1.c juga dapat dilihat bahwa terdapat 50 AP dari KAP yang berafiliasi dengan asing (KAPA/OAA) yang disampel oleh tim pemeriksa PPAJP Kementerian Keuangan.

## 5.2. Hasil Regresi Model Utama

Model utama yang dimaksudkan ialah persamaan (4.1) yang hasil regresinya dapat dilihat di tabel 5.2 kolom 1 di bawah ini.

Dari tabel 5.2 kolom 1 dapat dilihat bahwa variabel pendidikan profesi (PPL) ditemukan berpengaruh positif signifikan mempengaruhi kualitas audit dengan  $\alpha=1\%$ , sehingga sesuai dengan model Libby (1993) bahwa pengetahuan yang dibutuhkan supaya menghasilkan kompetensi auditor yang akan memberikan kualitas jasa audit yang baik dapat diperoleh dari pendidikan, dalam hal ini adalah PPL. Hasil yang diperoleh mendukung kebijakan wajib PPL yang dimaksudkan untuk mempertahankan kualitas audit seperti yang dimaksudkan oleh Marchesi (2000).

Dari tabel 5.2 kolom 1 juga dapat dilihat bahwa variabel pengalaman auditor (PGLMAN) yang menurut model Libby (1993) sangat mempengaruhi akuisisi pengetahuan dari keahlian audit, juga tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kualitas audit sehingga tidak sesuai dengan Libby (1993), namun hasil yang diperoleh ini mendukung Ashton (1991) yang menemukan bahwa perbedaan lamanya pengalaman audit tidak dapat menjelaskan perbedaan pengetahuan auditor tentang dampak kesalahan. Mungkin dapat dijelaskan bahwa pengalaman memang menambah pengetahuan, namun dengan semakin tuanya AP maka pengetahuan yang diperoleh mungkin saja mengalami erosi .

**Tabel 5.2**  
**Hasil Regresi**

<b>a. Regresi utama</b>		
(4.1) AQSCORE = $\beta_0 + \beta_1$ SKP-PPL + $\beta_2$ PGLAMAN + $\beta_3$ ACS + $\beta_4$ SizeKAP + $\epsilon$		
<b>b. Sensitivitas proksi ukuran KAP lain</b>		
(4.2) AQSCORE = $\beta_0 + \beta_1$ SKP-PPL + $\beta_2$ PGLAMAN + $\beta_3$ ACS + $\beta_4$ PARTNER + $\epsilon$		
	1	2
PPL	0,009 (4,039)*	0,009 (4,050)*
PGLAMAN	-0,012 (-1,442)	-0,015 (-1,697)***
ACS	0,006 (3,178)*	0,008 (4,385)*
SizeKAP	0,247 (4,513)*	
PARTNER		0,058 (4,104)*
R Squared	0,392	0,380
Adjusted R Squared	0,377	0,364
F Statistic	25,608*	24,323*
Prob (F Statistic)	0,000	0,000
Durbin-Watson statistic	1,919	1,891
* (t stat) Signifikan pada level 1 % ** (t stat) Signifikan pada level 5 % *** (t stat) Signifikan pada level 10 % Definisi Variabel: PPL = Jumlah Satuan Kredit Pendidikan Profesional Berkelanjutan yang diikuti oleh Akuntan Publik (AP); PGLAMAN = Jumlah Tahun Pengalaman yang dimiliki oleh Akuntan Publik sejak memperoleh izin AP; ACS = Tekanan Kapasitas Audit yang diprosikan rata2 audit yang dilakukan oleh AP setiap KAP; SizeKAP = Variabel principal factor yang diperoleh dari PARTNER, ASING, AUDITOR ; PARTNER = Ukuran KAP yang diprosikan dengan jumlah rekan AP dalam KAP		

Di tabel 5.2 kolom 1 dapat dilihat bahwa Jumlah Klien (*Audit Capacity -ACS*) mempunyai pengaruh positif signifikan sehingga tidak sesuai dengan hasil penelitian Hansen et al (2007) bahwa ACS akan menyebabkan turunnya kualitas audit. Penjelasan dari hasil tersebut ialah bahwa dalam sampel ini, ACS masih dapat meningkat sesuai dengan *economic of scale* dari KAP dan diperkirakan bentuk pengaruhnya adalah nonmonotonik yaitu akan menyebabkan turunnya kualitas audit saat telah melewati titik

optimal ACS sesuai *economic of scale* tersebut, sehingga diperoleh variabel yang tidak signifikan jika tidak mempertimbangkan nonmonotonik tersebut.

Variabel yang paling kuat mempengaruhi kualitas audit ialah ukuran KAP, yang dapat dilihat di tabel 5.2 kolom 1, mempunyai koefisien positif signifikan yang berarti bahwa semakin besar ukuran KAP maka kualitas auditnya akan semakin baik, sesuai dengan pendapat dari DeAngelo (1981) dan Dopuch dan Simunic (1982). Dari hasil regresi diatas dapat disimpulkan bahwa variabel principal factor sizeKAP yang diperoleh dari 3 variabel teramati yaitu: (i) jumlah rekan akuntan publik; (ii) afiliasi asing; (iii) jumlah auditor, merupakan proksi baik sebagai ukuran KAP karena terbukti memiliki koefisien positif signifikan sesuai ekspektasi.

Adjusted R Squared dari persamaan pada tabel 5.2 kolom 1 di atas juga cukup baik karena sebesar 37,7% dalam menjelaskan kualitas audit, dan uji F statistiknya signifikan di  $\alpha = 1\%$ .

### **5.3. Uji Sensitivitas dengan proksi lain dari ukuran KAP**

Hasil regresi diatas kemudian diuji sensitivitasnya dengan pengujian tambahan dengan mengganti variabel principal factor sizeKAP dengan variabel jumlah rekan akuntan publik (PARTNER) seperti yang digunakan oleh Wibowo & Rossieta (2009)

Pada tabel 5.2 kolom 2 di atas dapat dilihat hasil regresi persamaan (4.2) yang hanya menggunakan variabel PARTNER untuk mengganti sizeKAP. Hasil yang diperoleh tidak jauh berbeda dengan regresi model utama pada tabel 4.3, yaitu adjusted R Square cukup baik sebesar 36,4% dapat menjelaskan kualitas audit dengan uji F statistiknya signifikan di  $\alpha = 1\%$ .

Hasil yang ditemukan dalam tabel 5.2 kolom 2 semakin memperkuat hasil yang diperoleh regresi utama di kolom 1 bahwa variabel PPL dan ACS mempunyai pengaruh yang positif signifikan terhadap kualitas audit. Variabel PARTNER sebagai ukuran alternatif dari ukuran KAP juga tetap ditemukan berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit sehingga memperkuat hasil yang diperoleh pada regresi utama.

Namun yang berubah ialah variabel pengalaman auditor berubah menjadi signifikan di  $\alpha = 10\%$  namun arahnya negatif tidak sesuai dengan prediksi dan berlawanan dengan hasil dari Libby dan Frederick (1990) dan Tubbs (1992). Hal ini mungkin dapat dijelaskan bahwa sebagian besar AP yang disampel kemungkinan

**UNIVERSITAS INDONESIA**

mempunyai umur diatas 50 tahun sehingga diduga bahwa semakin tuanya AP maka pengetahuan yang diperoleh mungkin saja mengalami erosi. Penulis memperkirakan bahwa hubungan antara umur AP dan kualitas audit adalah nonmonotonik namun hal ini tidak diuji dalam penelitian ini.

