

PENGUKURAN KUALITAS AUDIT: SEBUAH ESAI

ERNA WIDIASTUTY

Fakultas Ekonomi, Universitas Mataram

RAHMAT FEBRIANTO

Fakultas Ekonomi, Universitas Andalas

ABSTRACT

This paper discusses audit quality issue. The issue becomes important after the fall of Andersen accounting firm, which is one of the biggest international accounting firms. To define audit quality, the author uses two primary dimensions from DeAngelo (1981b): competency and independency. But unlike DeAngelo's market approach, the author uses actual competency and independency.

Another issue is unit of analysis. Researchers should separate the work quality of an accounting firm and that of an auditor. This separation implies that if competency is assumed to be constant, auditors working in big and small accounting firms are different only in terms of independency.

It does not mean that this paper is complete enough to support auditing researches to understand the whole audit quality measurement problem. The paper is expected to guide future researches examining audit quality by considering weaknesses of the existing measurement tools.

Keywords: *audit quality, competency, independency, measurement.*

I. Pendahuluan

Selama bertahun-tahun penelitian-penelitian yang ingin menguji apakah kualitas audit berhubungan dengan variabel dependen tertentu, para peneliti menggunakan walau bukan satu-satunya, ukuran dari kantor akuntan publik sebagai ukuran dari variabel kualitas audit. Pertanyaan yang menggelitik

adalah benarkah kualitas audit bisa diukur dengan ukuran kantor akuntan publik, yaitu kantor akuntan publik yang besar memiliki kualitas audit yang lebih tinggi dibandingkan dengan kantor akuntan publik yang lebih kecil. Apakah memang benar bahwa audit yang dilakukan oleh kantor akuntan besar, yang di dalam banyak penelitian diwakili oleh kantor akuntan delapan besar (yang kemudian menyusut menjadi enam, lima, dan empat kantor akuntan besar) memiliki kualitas audit yang lebih tinggi dibandingkan dengan kantor akuntan yang kecil? Penelitian yang menggunakan ukuran kantor akuntan sebagai proksi kualitas audit bisa ditelusuri mulai dari DeAngelo (1981b), Chung dan Lindsay (1988), Teoh dan Wong (1993), DeFond dan Jiambalvo (1993), DeFond, Francis, dan Wong (2000), dan Choi dan Wong (2007). Penelitian terakhir, misalnya, adalah penelitian Behn, Choi, dan Kang (2008).

Pertanyaannya adalah apakah memang mereka, para peneliti di atas, memiliki dasar bagi penggunaan ukuran kantor akuntan sebagai proksi kualitas audit? Fakta yang sesungguhnya adalah bahwa mereka, para peneliti, menemukan bahwa subsampel yang diaudit oleh kantor akuntan besar memiliki karakteristik yang berbeda dengan subsampel yang diaudit oleh kantor akuntan kecil. DeFond dan Jiambalvo (1993), misalnya, menguji asumsi SEC tentang perilaku oportunistik manajer dalam hubungan dengan ketidaksepakatan antara manajer dengan auditor dalam praktik akuntansi yang tidak konsisten dengan GAAP. Di dalam penelitian ini sebenarnya

DeFond dan Jiambalvo (1993) berasumsi bahwa kantor akuntan besar lebih independen. Mereka menemukan bahwa ketidaksepakatan antara manajer dengan kantor akuntan tentang praktik akuntansi yang tidak konsisten dengan GAAP lebih besar pada subsampel yang diaudit oleh kantor akuntan delapan besar dibandingkan dengan yang diaudit oleh kantor akuntan kecil. Perbedaan ini yang kemudian dijadikan justifikasi juga oleh Behn et al. (2008), misalnya, sebagai dasar untuk menjadikan ukuran kantor akuntan sebagai proksi kualitas audit.

Tulisan ini akan membahas secara khusus walau tidak akan sangat komprehensif, isu kualitas audit. Isu tentang kualitas audit ini penting dibahas untuk menyegarkan kembali kalau tidak bisa dikatakan untuk meluruskan pemahaman tentang definisi dan ukuran kualitas audit. Di sini akan didiskusikan definisi kualitas audit dan kemudian dipaparkan penggerak (*driver*) kualitas audit. Diskusi atas bagian yang disebutkan terakhir diambil sebagian dari Watkins, Hillisons, dan Morecroft (2004).

II. KAJIAN PUSTAKA

Definisi Kualitas Audit

Apa pun tugas yang dilakukan oleh auditor, yang dibutuhkan adalah sebuah hasil kerja yang berkualitas. Kualitas audit telah didefinisikan dengan berbagai cara. Watkins et al. (2004) mengidentifikasi beberapa definisi kualitas audit. Di dalam literatur praktis, kualitas audit adalah seberapa sesuai audit

dengan standar pengauditan. Di sisi lain, peneliti akuntansi mengidentifikasi berbagai dimensi kualitas audit. Dimensi-dimensi yang berbeda-beda ini membuat definisi kualitas audit juga berbeda-beda. Ada empat kelompok definisi kualitas audit yang diidentifikasi oleh Watkins et al. (2004). Pertama, adalah definisi yang diberikan oleh DeAngelo (1981b). DeAngelo (1981b) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas nilai-pasar bahwa laporan keuangan mengandung kekeliruan material dan auditor akan menemukan dan melaporkan kekeliruan material tersebut. Kedua, adalah definisi yang disampaikan oleh Lee, Liu, dan Wang (1999). Kualitas audit menurut mereka adalah probabilitas bahwa auditor tidak akan melaporkan laporan audit dengan opini wajar tanpa pengecualian untuk laporan keuangan yang mengandung kekeliruan material. Definisi ketiga adalah definisi yang diberikan oleh Titman dan Trueman (1986), Beatty (1986), Krinsky dan Rotenberg (1989), dan Davidson dan Neu (1993). Menurut mereka, kualitas audit diukur dari akurasi informasi yang dilaporkan oleh auditor. Terakhir, kualitas audit ditentukan dari kemampuan audit untuk mengurangi *noise* dan bias dan meningkatkan kemurnian (*fineness*) pada data akuntansi (Wallace, 1980 di dalam Watkins et al., 2004).

DeAngelo (1981b) setuju dengan pendapat bahwa kualitas audit harus dilihat dari dua sisi: permintaan atau *input* atau berhubungan dengan pihak klien dan pasokan atau *output* atau berhubungan dengan pihak auditor. Namun, di dalam analisisnya, ia mengabaikan, untuk tujuan penyederhanaan

analisis, sisi permintaan atau *input*. Dengan demikian, *output* dari audit adalah sebuah verifikasi independen terhadap data keuangan yang disusun oleh manajemen yang dilengkapi dengan opini sesuai dengan dimensi kualitas. Karena auditor bertugas untuk memverifikasi data keuangan yang disusun oleh manajemen, maka kualitas audit didefinisikan “*the market-assessed joint probability that a given auditor will both (a) discover a breach in the client’s accounting system, and (b) report the breach*”.

Poin-poin penting dari pengertian di atas adalah bahwa audit yang berkualitas adalah audit yang dilaksanakan oleh orang yang kompeten dan orang yang independen. Auditor yang kompeten adalah auditor yang memiliki kemampuan teknologi, memahami dan melaksanakan prosedur audit yang benar, memahami dan menggunakan metode penyampelan yang benar, dll. Sebaliknya, auditor yang independen adalah auditor yang jika menemukan pelanggaran, akan secara independen melaporkan pelanggaran tersebut. Probabilitas auditor akan melaporkan adanya pelanggaran atau independensi auditor tergantung pada tingkat kompetensi mereka. DeAngelo (1981b) berpendapat bahwa kedua kualitas itu hanya dimiliki oleh kantor akuntan yang berukuran besar (*Big 8* pada zaman itu). Pendapat ini didukung oleh Lee (1993). Menurut Lee, jika auditor dengan klien sama-sama memiliki ukuran yang relatif kecil, maka ada probabilitas yang besar bahwa penghasilan auditor akan menjadi tergantung pada *fee* audit yang dibayarkan oleh kliennya. Oleh karena itu, auditor kecil ini akan cenderung tidak independen terhadap

kliennya. Sebaliknya, di ekstrem yang lain, jika auditor berukuran besar, maka ia cenderung akan lebih independen terhadap kliennya, baik ketika kliennya berukuran besar maupun kecil. Oleh karena itu, ukuran kantor akuntan ini kemudian secara luas diterima oleh peneliti akuntansi dan digunakan secara luas sebagai ukuran kualitas audit.

Watkins et al. (2004) tidak sependapat dengan hal tersebut. Pertama, kepemilikan sumber daya tidak lebih penting daripada penggunaan sumber daya tersebut. Sebuah kantor akuntan besar tidak akan lebih berkualitas dibandingkan dengan kantor akuntan yang lebih kecil jika sumber daya yang dimiliki tidak digunakan untuk memberikan pendapat secara independen. Kasus Enron/Andersen merupakan salah satu buktinya. Andersen ketika menjadi auditor Enron adalah sebuah kantor akuntan besar dengan sumber daya yang juga besar, namun tidak terbukti digunakan secara independen. Kedua, para peneliti yang mengikuti DeAngelo (1981b) mengabaikan frasa bahwa kualitas yang dimaksud DeAngelo di dalam papernya hanyalah kualitas persepsian, bukan kualitas aktual. Kata "*market-assessed*" lebih sering diabaikan daripada diperhatikan. Yang diukur DeAngelo (1981b) hanyalah reputasi auditor, bukan kekuatan pemantauan auditor (*auditor monitoring strength*) (Watkins et al., 2004). Reputasi auditor adalah apa yang dinilai oleh pasar secara potensial akan dilakukan dan/atau telah dilakukan oleh auditor dalam penugasannya. Dengan kata lain, Watkins et al. (2004) menolak ukuran kualitas audit persepsian tersebut karena ketika kasus Enron/Andersen

terkuak, “kualitas auditor” versi DeAngelo (1981b) menjadi tidak lagi valid karena mengukur kualitas dari kepemilikan sumber daya atau dari ukuran kantor akuntan.

Watkins et al. (2004:155) menggambarkan (Gambar 1 di dalam paper mereka) bagaimana seharusnya kualitas diukur. Mereka memisahkan antara reputasi auditor dan kekuatan pemantauan auditor. Reputasi auditor diukur dengan kompetensi cerapan (*perceived*) dan independensi cerapan. Reputasi akan menghasilkan informasi yang kredibel. Kredibilitas informasi sendiri diukur dengan derajat keyakinan pengguna atas satu informasi. Karena berhubungan dengan keyakinan pengguna, maka reputasi auditor bisa berubah sesuai dengan penilaian pengguna informasi terhadap reputasi auditor tersebut. Di sisi lain, kekuatan pemantauan auditor diukur dengan kompetensi auditor dan independensi auditor. Kekuatan pemantauan akan menghasilkan informasi yang berkualitas yang diukur dari seberapa baik informasi mencerminkan kondisi ekonomi sesungguhnya. Kualitas informasi ini bisa bervariasi antarpengawasan dan antarwaktu. Menurut kami, ukuran ini lebih tepat sebagai ukuran kualitas audit karena lebih berhubungan dengan kondisi aktual.

Penelitian-penelitian berikut ini bisa menjadi ilustrasi dari nilai penting perbedaan antara kualitas persepsian/cerapan dengan kekuatan pemantauan. Ada tiga penelitian yang akan diuraikan di bagian ini: Titman

dan Trueman (1986), Davidson dan Neu (1993), dan Lee, Liu, dan Wang (1999).

Penelitian Titman dan Trueman (1986) adalah penelitian analitis tentang pemilihan auditor oleh pemilik perusahaan ketika ia, pemilik perusahaan, memutuskan untuk menjual saham perusahaan ke pasar modal pertama kali. Untuk tujuan itu, ia perlu memilih auditor agar bisa membantunya menyusun laporan keuangan. Ketika memutuskan untuk menjual saham ke pasar modal, pemilik menjual sebagian sahamnya dan menggunakan uang hasil penjualan itu untuk mendiversifikasi portofolionya. Untuk keputusan investasinya, si pemilik tersebut harus memiliki informasi privat tentang aliran kas perusahaan pada masa depan. Calon investor dari luar tidak memiliki informasi ini hingga keputusan pemilik untuk menjual sahamnya ke pasar terlaksana. Namun, mereka, calon investor, memiliki sumber informasi lain, salah satunya, dari laporan keuangan publikasian yang disampaikan oleh pemilik perusahaan dengan bantuan auditor yang dipilih oleh pemilik. Informasi ini sendiri menurut Titman dan Trueman (1986) memiliki pengaruh terhadap aliran kas ekspektasian. Informasi yang didapat dari laporan keuangan ini adalah pelengkap dari informasi privat yang dimiliki oleh pemilik. Artinya, auditor harus menghasilkan informasi selain informasi yang telah ada yang diketahui oleh pemilik. Asumsi ini menurut Titman dan Trueman (1986) adalah asumsi yang masuk akal, terutama bagi perusahaan yang baru memulai operasinya. Sebagian dari perusahaan yang baru memulai operasi

tersebut bahkan belum memiliki laporan keuangan pada masa lalu. Oleh karena itu, auditor diharapkan bisa menggunakan keahlian mereka untuk membantu perusahaan memproses informasi dan pengetahuan tentang kondisi industri. Hal ini membuat auditor bisa menyediakan estimat yang lebih baik, dibandingkan dengan pemilik tentang nilai-nilai tertentu di dalam neraca dan di dalam laporan laba/rugi.

Ketepatan informasi yang dihasilkan oleh auditor yang diturunkan dari laporan keuangan tergantung pada kualitas auditor. Titman dan Trueman (1986) mengasumsikan bahwa auditor yang berkualitas lebih tinggi akan mengenakan *fee* audit yang lebih tinggi pula. Calon investor akan mendapatkan estimat yang lebih tepat tentang aliran kas masa depan sebuah perusahaan jika mereka sadar bahwa pilihan pemilik atas kualitas auditor mencerminkan informasi privat yang dimiliki oleh pemilik. Di dalam kondisi ekuilibrium, pemilik akan memiliki insentif untuk memilih auditor dengan level kualitas yang bisa dengan benar mengungkapkan informasi privat mereka. Dengan demikian, makin menguntungkan (*favorable*) informasi tersebut, makin tinggi kualitas auditor yang dipilih. Hasil analisis mereka (lihat persamaan 13—14 di dalam paper mereka) menunjukkan bahwa jika makin berkualitas auditor, maka makin tinggi harga saham perusahaan di pasar perdana.

Dasar dari simpulan itu adalah bahwa ketika sebuah perusahaan memutuskan untuk mempublik pertama kali dan pemiliknya memilih untuk

menggunakan auditor yang memiliki kualitas yang lebih baik, maka tindakan ini tidak akan bisa ditiru oleh perusahaan lain yang tidak memiliki informasi yang sebaik (*favorable*) informasi yang dimiliki oleh perusahaan pertama. Perusahaan yang kedua tersebut bisa saja meniru dengan memilih auditor yang berkualitas sama dengan yang dipilih oleh perusahaan pertama. Karena kualitas auditor itu sama, maka *fee* audit tambahan dan risiko tambahan akan relatif sama juga sehubungan dengan kualitas audit yang sama tersebut. Namun, nilai perusahaan ekspektasian yang dihasilkan tidak akan sama antara kedua perusahaan yang berbeda tersebut. Perusahaan kedua, yang memiliki informasi yang tidak sebaik informasi yang dimiliki oleh perusahaan pertama, tidak akan mengalami kenaikan nilai perusahaan setinggi kenaikan nilai perusahaan yang pertama. Hal ini bisa terjadi karena makin tinggi kualitas auditor, makin tinggi bobot yang diberikan oleh investor terhadap informasi yang diberikan oleh auditor. Jadi, bagi perusahaan yang memiliki informasi yang baik (*favorable*), investasi pada auditor yang berkualitas lebih baik (*favorable*) akan memberikan manfaat yang besar. Namun, hal itu tidak berlaku bagi perusahaan yang tidak memiliki informasi yang baik (*favorable*).

Simpulan dari analisis Titman dan Trueman (1986) adalah bahwa auditor yang berkualitas lebih baik harus memberikan informasi yang tepat, tidak hanya mengenakan *fee* yang lebih tinggi agar pilihan itu benar-benar mencerminkan informasi yang ada pada perusahaan. Jika ketepatan informasi yang diberikan oleh auditor tidak sepadan dengan *fee* yang tinggi, maka

pilihan atas auditor tersebut tidak akan bisa mengungkapkan informasi privat yang dimiliki oleh pemilik. Jika itu yang terjadi, maka pilihan atas auditor tersebut tidak akan bisa mengungkapkan informasi apa pun yang dimiliki oleh pemilik perusahaan. Hal lain yang ditekankan oleh Titman dan Trueman (1986) adalah bahwa informasi yang disediakan oleh auditor hanyalah informasi pelengkap bagi calon investor untuk menilai aliran kas perusahaan, bukan sumber informasi utama. Mereka berlogika jika auditor tidak bisa mengungkapkan dengan sempurna informasi yang dimiliki oleh pemilik dan jika informasi yang ada di dalam laporan keuangan tidak memberikan nilai-tambah melebihi sinyal-sinyal yang ada, maka laporan keuangan tidak akan digunakan di dalam proses penilaian perusahaan oleh investor selama mereka, para investor, yakin dengan kualitas auditor. Namun, jika informasi laporan keuangan diabaikan oleh investor, maka pemilik perusahaan yang informasinya tidak sebaik (*favorable*) seperti perusahaan yang pertama, akan bisa meniru perusahaan pertama dengan memilih auditor sekualitas dan mendapatkan nilai yang sama dengan perusahaan pertama yang memiliki informasi yang lebih baik tersebut. Akibatnya, pilihan atas kualitas auditor bisa jadi tidak akan sepenuhnya mengungkapkan informasi yang dimiliki oleh pemilik perusahaan.

Dari paper tersebut dapat disimpulkan bahwa auditor yang berkualitas adalah auditor yang bisa memberikan informasi yang akurat. Informasi yang akurat adalah informasi yang bisa dengan tepat menunjukkan nilai

perusahaan. Paper mereka itu sendiri masih mengambil pendirian bahwa auditor yang berkualitas tersebut berhubungan dengan ukuran kantor akuntan. Jadi, walaupun kualitas auditor didefinisikan berbeda, Titman dan Trueman (1986) masih menggunakan proksi kualitas yang sama dengan DeAngelo (1981b). Ini berarti bahwa reputasi auditor digunakan oleh kedua paper itu sebagai proksi kualitas auditor.

Davidson dan Neu (1993) menggunakan pendekatan yang tidak jauh berbeda, baik dengan Titman dan Trueman (1986) maupun Lee et al. (1999)—yang akan dibahas nanti. Mereka mengasumsikan bahwa ramalan manajemen mencerminkan estimat terbaik dari laba masa depan pada saat ramalan tersebut diungkap. Asumsi ini menyiratkan bahwa kualitas auditor belum berpengaruh pada kualitas ramalan karena ramalan tersebut telah mencerminkan estimat terbaik manajemen tentang laba masa depan. Mereka juga mengasumsikan bahwa manajer tidak memiliki insentif untuk bersikap bias dalam peramalan ini, namun insentif itu akan muncul ketika capaian aktual dikalkulasi. Ketika manajer mengkalkulasi capaian aktual, mereka memiliki insentif untuk meminimalisasi perbedaan antara laba ramalan dan laba yang dilaporkan. Hal ini mungkin dilakukan karena manajemen memiliki kemampuan untuk itu. Implikasi dari pernyataan ini adalah bahwa manajer akan menggunakan akrual dan praktik akuntansi lain untuk memanipulasi laba yang dilaporkan sedemikian rupa sehingga perbedaan antara laba yang dilaporkan dan diramalkan akan minimum.

Davidson dan Neu (1993) berpendapat bahwa ramalan laba yang dibuat oleh manajemen bisa menjadi acuan untuk pengujian kualitas audit. Jika klien diaudit oleh auditor yang berkualitas lebih tinggi, maka kesalahan ramalan manajemen akan lebih besar karena kemampuan manajemen untuk memanipulasi laba aktual agar mendekati laba ramalan akan menurun. Mereka, sama dengan DeAngelo (1981b), berpendapat bahwa kantor akuntan besar berkorelasi positif dengan kualitas audit. Jika korelasi itu positif, maka diekspektasi akan didapat perbedaan laba ramalan dengan laba aktual yang lebih besar pada perusahaan yang diaudit oleh kantor akuntan besar dibandingkan dengan perusahaan yang diaudit dengan kantor akuntan kecil, setelah mengendalikan, di antaranya, risiko perusahaan. Simpulan yang didapat juga mendukung hipotesis tersebut. Catatan penting dari penelitian Davidson dan Neu (1993) ini adalah bahwa risiko klien dianggap konstan, manajemen ketika membuat ramalan laba tersebut bersikap jujur, dan kualitas auditor tidak berpengaruh terhadap ramalan itu sendiri.

Paper analitis Lee et al. (1999) memiliki kemiripan dengan Titman dan Trueman (1986). Bedanya adalah paper ini berhubungan dengan perubahan suplai auditor karena adanya pengaruh peraturan terhadap suplai auditor. Mereka menduga pemberlakuan peraturan itu akan berdampak terhadap suplai auditor dan kualitas audit. Permintaan audit didefinisi sebagai jumlah perusahaan yang akan menggunakan jasa akuntan eksternal untuk menjual

saham mereka untuk pertama kali ke pasar, sedangkan suplai audit adalah jumlah auditor yang memilih untuk masuk ke dalam pasar.

Mereka mengilustrasikan bahwa ketika peraturan tentang pendidikan auditor, yang diekspektasi akan meningkatkan kualitas auditor diberlakukan, maka permintaan atas jasa audit tidak akan berubah. Yang terpengaruh adalah sisi suplai, terutama suplai auditor yang dikenai peraturan. Sebaliknya, bagian auditor yang tidak dikenai aturan tidak akan terpengaruh. Manfaat bersih yang bisa dinikmati oleh auditor yang masuk ke pasar setelah pemberlakuan aturan tersebut akan lebih kecil dibandingkan dengan manfaat yang didapat oleh auditor yang masuk ke pasar sebelum pemberlakuan aturan tersebut. Dampaknya adalah penurunan suplai jasa audit ke pasar. Penurunan suplai ini akan menyebabkan manfaat bersih yang bisa diterima klien akan lebih kecil dan *fee* audit akan meninggi. Kualitas audit, atas audit yang diberikan oleh auditor yang telah ada di pasar sebelum pemberlakuan aturan pendidikan tersebut akan lebih rendah karena auditor yang ada di pasar memiliki pendidikan yang lebih rendah dibandingkan dengan auditor yang terhambat masuk ke dalam pasar.

Paper Lee et al. (1999) ini berasumsi bahwa kualitas bersifat endogenus. Artinya, kualitas audit dipengaruhi oleh level pendidikan selain daripada upaya audit yang bisa diamati. Mereka juga berbeda dengan Titman dan Trueman (1986) yang mengasumsikan bahwa pemilik memiliki informasi privat tentang proyek mereka. Lee et al. (1999) mengasumsikan bahwa pemilik tidak

memiliki informasi privat dan hanya mengklaim bahwa proyek mereka baik (*favorable*). Dengan demikian, auditor mendapatkan informasi yang tidak lengkap tentang proyek perusahaan. Oleh karena itulah, mereka mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas bahwa seorang auditor akan bisa menemukan bukti yang berlawanan dengan klaim pemilik ketika proyek tersebut ternyata buruk. Artinya, auditor akan mengeluarkan opini tidak wajar ketika mereka mengetahui keberadaan sebuah proyek yang buruk. Sebaliknya, akan menerbitkan pendapat wajar jika mereka tidak menemukan bukti yang berlawanan dengan klaim pemilik perusahaan. Dengan kata lain, mereka mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas auditor bisa menghindari kesalahan tipe II.

Dengan diskusi-diskusi di atas, dapat disimpulkan bahwa kualitas audit paling tepat didefinisikan oleh DeAngelo (1981b), yaitu bahwa auditor yang berkualitas bisa menemukan pelanggaran dan melaporkan pelanggaran tersebut, namun dengan menghilangkan frasa "*market-assessed*" yang lebih berhubungan dengan persepsi tentang kualitas audit. Kualitas audit juga tidak bisa didefinisikan hanya sebagai kompetensi tanpa mengikutkan independensi karena kompetensi dan independensi harus hadir bersamaan agar audit bisa berkualitas. Penelitian-penelitian di atas masih menunjukkan bahwa kualitas audit memang berhubungan dengan kompetensi auditor, namun belum menunjukkan adanya penekanan pada independensi. Hal ini mungkin

berkaitan dengan independensi sebagai sebuah konsep yang masih abstrak karena berhubungan dengan sikap mental (Kinney, 1999).

Di sini juga dapat disampaikan bahwa isu tentang definisi kualitas audit ini belum bisa dikatakan selesai. Banyak pertanyaan yang belum terjawab. Misalnya, apakah memang tepat untuk menekankan pada isu independensi untuk mendapatkan audit yang berkualitas mengingat bahwa independensi adalah sikap mental yang tidak bisa diobservasi dengan mudah (Kinney, 1999)? Apakah mungkin memasukkan reliabilitas informasi ke dalam definisi kualitas audit dan memberikan penekanan yang lebih besar kepadanya dibandingkan dengan independensi (Taylor, DeZoort, Munn, dan Thomas, 2003)? Karena laporan audit bisa dipandang sebagai pernyataan bersama oleh auditor dan manajemen perusahaan (Antle dan Nalebuff, 1991), apakah definisi kualitas tidak bisa mengikutkan sisi permintaan juga?

Kualitas Persepsian atau Kekuatan Pemonitoran?

Kualitas audit persepsian adalah kualitas audit menurut penilaian pihak lain, misalnya pasar. Karena didasarkan kepada penilaian pasar, persepsi pasar bisa saja keliru, baik karena pasar yang tidak bisa menilai dengan baik maupun karena auditor yang bisa menutupi kekurangan mereka. Selain itu, persepsi berhubungan dengan kinerja pada masa lalu, bukan dengan kinerja aktual. Karena hubungannya dengan masa lalu, maka bisa jadi pada masa depan kinerja yang sama tidak bisa dicapai lagi oleh auditor. Bisa jadi juga

pasar tidak lagi memiliki persepsi yang sama tentang kualitas audit seperti persepsi mereka pada masa lalu. Oleh karena itu, kualitas audit persepsian adalah kualitas yang subjektif.

Di sisi lain, Watkins et al. (2004) berpendapat bahwa seharusnya kualitas auditor digambarkan dengan kualitas atau kekuatan pemantauan yang dilaksanakan auditor. Auditor sebagai “mata” pemegang saham harus bisa memberikan jaminan bahwa laporan keuangan yang disampaikan oleh auditor lepas dari salah-saji material. Untuk bisa memberikan jaminan tersebut, maka auditor harus menggunakan sumber daya yang dimiliki. Kantor akuntan besar sering kali diasosiasikan dengan sumber daya yang besar dan berkualitas relatif dibandingkan dengan kantor akuntan kecil. Namun, maksud Watkins et al. (2004) di sini bukan kepemilikan sumber daya yang menentukan kualitas audit. Sebaliknya, kualitas audit lebih ditentukan dari penggunaan sumber daya yang dimiliki oleh kantor akuntan untuk tujuan pengauditan.

Determinan Kualitas Audit dan Bagaimana (Seharusnya) Kualitas Audit

Diukur

Para akademisi umumnya sepakat bahwa audit yang berkualitas harus dilakukan oleh auditor yang kompeten dan independen (misalnya, DeAngelo, 1981b; Watkins et al., 2004). Perbedaan antara kompetensi persepsian dan independensi persepsian seperti pada DeAngelo (1981b) versus kompetensi aktual dan independensi aktual seperti pada Watkins et al. (2004)

menunjukkan bahwa keduanya, kompetensi dan independensi, adalah dimensi utama dari kualitas audit. Perbedaan DeAngelo (1981b) dengan Watkins et al. (2004) adalah pada sisi pandang. DeAngelo (1981b) memandang dari sisi pasar, sedangkan Watkins et al. (2004) menginginkan bahwa kualitas itu harus dari sisi aktual kompetensi dan independensi itu. Watkins et al. (2004) menyebut kompetensi dan independensi aktual ini sebagai kekuatan pemantauan (*monitoring strength*). Beberapa penelitian pernah menekankan kekuatan pemantauan ini, alih-alih reputasi seperti DeAngelo (1981b). Di antara mereka adalah Davidson dan Neu (1993) dan Lee et al. (1999). Namun, mereka lagi-lagi kembali kepada ukuran kantor akuntan publik sebagai ukuran kekuatan pemantauan. Seperti yang dikritik oleh Watkins et al. (2004), kedua penelitian tersebut tidak seharusnya menggunakan keberadaan sumber daya sebagai ukuran kualitas karena yang lebih penting adalah penggunaan sumber daya, bukan kepemilikan sumber daya. Kemauan penggunaan sumber daya, yang disebut oleh Watkins et al. (2004) sebagai kekuatan pemantauan lebih penting daripada keberadaan sumber daya dan menggambarkan kompetensi dan independensi aktual auditor. Diskusi tentang independensi dan kompetensi auditor akan dibahas di bagian berikut ini.

Independensi

Wilcox (1952) di dalam Mautz dan Sharaf (1961) menekankan bahwa independensi adalah standar pengauditan yang esensial untuk menunjukkan

kredibilitas laporan keuangan yang menjadi tanggung jawab manajemen. Ia menekankan bahwa jika akuntan tidak bersikap independen, maka opini yang diberikannya tidak akan memberi tambahan nilai apa pun. Kewajiban ini harus dijalankan oleh akuntan walaupun hal tersebut harus bertentangan dengan keinginan pihak yang menyewa mereka yang mungkin saja kemudian akan memecat mereka. Pendapat ini dan pendapat-pendapat lain kemudian, menurut Mautz dan Sharaf (1961: 204) tidak hanya menekankan pada nilai penting dari independensi terhadap pengauditan, tetapi juga dari sisi tampilan dan kenyataan (*in appearance and in fact*). Mautz dan Sharaf (1961) berpendapat ada dua aspek dari independensi, yaitu (1) independensi real dari seorang praktisi dalam melaksanakan pekerjaannya dan (2) independensi dalam penampilan dari auditor sebagai satu kelompok profesional. Mereka menyebutnya sebagai “independensi praktisi” dan independensi profesi”.

Independensi praktisi berhubungan dengan kemampuan praktisi individual untuk mempertahankan perilaku yang tepat/pantas di dalam perencanaan program auditnya, mempertahankan kinerjanya ketika melakukan pemverifikasian, dan menyiapkan laporan. Sebaliknya, independensi profesi berhubungan dengan citra auditor sebagai sebuah kelompok. Independensi profesi ini berhubungan dengan apa yang dipandang oleh publik tentang auditor: apakah tentang sekelompok profesional yang sepenuhnya independen ataukah sebagai sekelompok orang sewaan seperti tenaga pembukuan? Mereka berpendapat bahwa tidak cukup untuk

mengklaim bahwa citra profesi terdiri atas tindakan-tindakan nyata para praktisi. Setiap orang memiliki beragam impresi tentang auditor, baik positif maupun negatif. Jika suatu saat mereka harus mengandalkan pekerjaan auditor, maka impresi terdahulu yang dimiliki adalah impresi yang akan mengatur tindakan mereka (Mautz dan Sharaf, 1961: 205).

Impresi tentang independensi auditor ini mungkin tidak akan keliru jika auditor sepenuhnya sadar bahwa mereka adalah agen dalam hubungannya dengan pemegang saham. Sebagai agen, mereka bertindak atas nama pemegang saham dan dibayar dari bagian kekayaan pemegang saham. Jika hubungan seperti ini dijaga oleh auditor, maka akan ada probabilitas yang tinggi bahwa mereka akan menemukan abnormalitas yang diciptakan oleh manajemen. Besaran probabilitas ini bervariasi tergantung pada derajat kompetensi dan independensi yang dijalankan oleh auditor. Makin kompeten dan independen mereka sehubungan dengan penemuan abnormalitas ini, makin tinggi probabilitas penemuan dan pelaporan abnormalitas tersebut kepada pemegang saham dan konstituen lain (Lee, 1993: 93).

Mautz dan Sharaf (1961: 206-207) mengusulkan tiga dimensi independensi auditor. Pertama adalah independensi dari kontrol atau pengaruh yang tidak diinginkan dalam pemilihan teknik dan prosedur audit dan luas penerapannya. Kedua adalah independensi dari kontrol atau pengaruh yang tidak diinginkan dalam pemilihan area, aktivitas, hubungan personal, dan kebijakan manajerial yang ingin diuji. Terakhir adalah

independensi dari kontrol atau pengaruh yang tidak diharapkan dalam penyampaian fakta yang ditemukan dari pengujian atau dalam penyampaian rekomendasi atau opini sebagai hasil dari sebuah pengujian.

Di sisi lain, Wolnizer (1987) di dalam Lee (1993: 112) berpendapat bahwa ide tentang independensi yang telah ada belum lengkap. Definisi independensi baru dalam hubungan dengan perilaku auditor dalam konteks audit. Definisi tersebut tidak mempertimbangkan substansi akuntansi dari pengauditan. Konsep independensi, menurutnya, hampir sepenuhnya berfokus pada kondisi kejiwaan yang tidak bisa diobservasi dan kondisi-kondisi di sekelilingnya yang sukar untuk diverifikasi. Masalah dasar adalah sifat dari konteks laporan keuangan konvensional yang menjadi subjek audit. Karena laporan keuangan tidak didasarkan pada bukti yang benar-benar bisa diuji secara independen, maka laporan keuangan bisa dimanipulasi oleh manajemen yang melaporkannya. Karena manipulasi seperti itu bisa terjadi, maka auditor secara potensial ada dalam tekanan manajemen untuk mengizinkan manipulasi tersebut sehingga merusak independensi mereka.

Pendapat lain tentang independensi yang cukup menarik disampaikan oleh Kinney (1999). Ia justru mengajukan pertanyaan tentang apakah auditor harus independen terhadap klien atau terhadap informasi yang disampaikan oleh klien. Independensi auditor terhadap klien adalah hal yang sukar untuk diobservasi oleh pihak lain. Tidak ada pihak lain selain auditor dan klien yang bisa memastikan seberapa independen auditor di dalam sebuah penugasan.

Sementara itu, auditor sendiri berkepentingan terhadap kelanjutan hubungan bisnisnya dengan klien. Oleh karena itu, menurutnya, auditor tidak bisa tidak memang memiliki kepentingan pada klien mereka.

Sementara itu, AICPA mengusulkan definisi yang mengatakan bahwa auditor harus bersikap independen terhadap informasi bukannya independen terhadap klien yang menyusun informasi. Artinya, auditor tidak akan bisa independen terhadap klien yang menyewa dan memberi penghasilan kepada mereka, termasuk jika penghasilan itu selain daripada jasa nonaudit. Sebaliknya, auditor justru bisa independen terhadap informasi yang disampaikan. Misalnya, auditor tidak boleh menetapkan atau mau menetapkan *fee* audit berdasarkan persentase tertentu dari laba perusahaan.

Kompetensi

Kompetensi berhubungan dengan keahlian, pengetahuan, dan pengalaman sehingga auditor yang kompeten adalah auditor yang memiliki pengetahuan, pelatihan, keterampilan, dan pengalaman yang memadai agar bisa berhasil menyelesaikan pekerjaan auditnya. Pada masa lalu seorang auditor yang kompeten adalah auditor yang menguasai teknik pembukuan saja. Namun, Lee (1993: 66) berpendapat bahwa auditor saat ini diharapkan untuk memiliki kompetensi profesional yang substansial di berbagai area yang saling berkaitan yang berpengaruh terhadap tugas auditnya. Di antara keahlian yang harus dikuasai oleh auditor adalah akuntansi, statistika,

komputasi, ekonomika, hukum, manajemen, dan kebijakan publik. Oleh karena itu, kebutuhan kompetensi saat ini jelas berbeda dengan kompetensi pada masa lalu yang hanya bisa dibatasi pada kompetensi pembukuan.

Tugas pengauditan adalah tugas untuk memverifikasi dan mengatestasi kualitas informasi akuntansi yang kompleks dan teknis yang terdapat di dalam informasi keuangan yang dilaporkan kepada pemegang saham (Lee, 1993: 82). Oleh karena itu, relevan jika diasumsikan bahwa auditor harus memiliki keahlian dan pengalaman yang memadai dan pantas untuk mencapai tujuan dari fungsi audit. Jika karakteristik personal ini kurang atau tidak memadai, maka bisa diduga bahwa auditor akan sukar mencapai tujuan auditnya.

Pengauditan sendiri adalah sebuah penyerahan jasa. Dari pekerjaan itu yang terjadi adalah penyerahan barang nonfisik atau tidak berwujud dan hanya laporan audit dan *fee* audit yang memiliki wujud. Laporan audit tersebut juga yang dijadikan bukti tentang kecakapan, upaya, dan waktu yang didedikasikan untuk menghasilkan laporan dan menjustifikasi *fee*. Implisit dari fakta ini adalah bahwa tidak ada bukti berwujud bagi pemegang saham dan konstituen eksternal lain tentang aktivitas audit yang telah dilaksanakan hingga sebuah laporan audit selesai. Bahkan, laporan audit sendiri tidak bisa menggambarkan apakah aktivitas audit telah dilaksanakan dengan baik atau tidak. Oleh karena itu, para pengguna laporan sangat memerlukan seseorang yang memiliki keahlian profesional yang bisa dijadikan pegangan, yang

memiliki kredibilitas karena kompetensinya. Jika hal itu tidak bisa dipenuhi, maka auditor tidak akan bisa memenuhi apa yang diekspektasi oleh pengguna laporan auditor (Lee, 1993: 82, 118).

Jadi, bisa disimpulkan bahwa kompetensi dan independensi adalah sepasang kualitas yang harus dimiliki oleh auditor. Kompetensi berhubungan dengan independensi praktisi (Mautz dan Sharaf, 1961: 205). Seorang auditor yang memiliki pendidikan, keahlian, pelatihan, dan pengalaman yang memadai akan bisa merencanakan program audit, memverifikasi bukti, dan menyusun laporan secara independen. Artinya, auditor hanya akan bisa independen, jika ia memiliki keahlian yang memadai dalam melakukan pekerjaannya dan memberikan opininya. Sebaliknya, auditor yang tidak kompeten sulit untuk bisa menjadi independen karena ia tidak memiliki syarat utama untuk menjadi independen, yaitu kompetensi.

Jika kompetensi dihubungkan dengan independensi, dari dua jenis independensi yang ada, yaitu independensi real dan independensi dalam penampilan, maka independensi yang lebih sesuai dan berhubungan dengan kompetensi adalah independensi real atau, menggunakan istilah Mautz dan Sharaf (1961), independensi praktisi. Independensi praktisi, seperti disinggung di bagian sebelumnya, memiliki tiga dimensi: independensi pemrograman, independensi investigatif, dan independensi pelaporan (Mautz dan Sharaf, 1961: 206). Ketiga independensi ini jelas berhubungan dengan kompetensi seorang auditor karena terkait dengan pemrograman, pelaksanaan tugas,

maupun pelaporan. Sementara itu, independensi profesional atau independensi dalam penampilan berhubungan dengan citra auditor sebagai kelompok di mata masyarakat. Dalam beberapa hal, reputasi memang berhubungan dengan kompetensi, namun tidak selalu berhubungan dengan penugasan. Oleh karena itu, menurut Mautz dan Sharaf (1961: 205), independensi praktisi lebih erat hubungannya dengan kompetensi atau kemampuan auditor.

Penggerak (*Driver*) Kualitas Audit

Watkins et al. (2004) mengusulkan empat *driver* (penggerak) kualitas audit. Dua penggerak dari sisi permintaan dan dua yang lain dari sisi suplai. Penggerak dari sisi permintaan adalah strategi risiko klien dan konflik keagenan. Sementara itu, penggerak dari sisi suplai adalah strategi manajemen risiko auditor dan *fee* audit.

Logika bahwa risiko klien bisa menjadi penggerak kualitas didasarkan dari paper Titman dan Trueman (1986) di atas. Seperti telah disampaikan pada bagian sebelumnya, pemilihan auditor oleh klien dipengaruhi oleh preferensi risiko klien atas keterungkapan dirinya kepada publik. Perusahaan berekspektasi bahwa publik akan menganggap perusahaan yang bersedia diaudit oleh kantor akuntan yang lebih besar—yang berarti memiliki sumber daya yang lebih besar—adalah perusahaan yang lebih menguntungkan. Hal

yang sebaliknya terjadi pada perusahaan yang memilih diaudit oleh kantor akuntan yang lebih kecil.

Namun, pendapat Watkins et al. (2004) itu sendiri masih bisa diperdebatkan. Pertama, Lee et al. (1999) tidak setuju dengan asumsi Titman dan Trueman (1986) yang mengasumsikan bahwa pemilik perusahaan memiliki informasi privat. Menurut mereka, pemilik perusahaan hanya bisa mengklaim bahwa perusahaan mereka baik. Walau dengan asumsi yang berbeda tentang informasi yang dimiliki oleh pemilik perusahaan yang hendak menjual sahamnya ke publik, kedua kelompok peneliti tersebut mendapatkan simpulan yang kurang-lebih sama. Artinya, dengan pengetahuan tentang risiko proyek yang tidak sama, keputusan memilih auditor dengan kualitas tertentu tetap sama.

Kedua, klien yang berisiko lebih tinggi bisa saja memilih untuk menggunakan auditor dengan kualitas yang lebih baik. Reputasi auditor yang lebih baik pada masa lalu bisa saja digunakan oleh klien yang memiliki proyek yang berisiko tinggi dan tidak terlalu menguntungkan sebagai sinyal bahwa proyek perusahaan tidak seberisiko yang terlihat. Penelitian Datar, Fetham, dan Hughes (1991) adalah bukti bahwa perusahaan yang menggunakan auditor besar cenderung lebih berisiko.

Konflik keagenan juga memiliki peran sebagai penggerak kualitas audit. Di dalam teori keagenan disampaikan bahwa fungsi pengauditan adalah salah satu mekanisme untuk mengurangi konflik keagenan antara manajer dengan

pemilik perusahaan. Kedua pihak membutuhkan auditor untuk mengurangi ketidaksimetrisan informasi antara pemilik dengan auditor. Semakin besar konflik keagenan, semakin tinggi biaya keagenan, dan semakin tinggi permintaan untuk auditor yang berkualitas.

Catatan penting dari analisis Watkins et al. (2004) di sini adalah bahwa konflik keagenan bervariasi antarperusahaan dan antarwaktu. Konflik keagenan pada perusahaan yang pemilik dan manajer tidak terpisah atau relatif tidak terpisah *berbeda* dengan konflik keagenan pada perusahaan yang manajer dan pemilik sama-sekali terpisah. Dengan berlalunya waktu, konflik keagenan bisa bergeser ke arah satu ekstrem ke ekstrem yang lain. Oleh karena itu, pengaruh konflik keagenan terhadap kualitas audit atau permintaan terhadap kualitas audit juga akan berbeda-beda antarperusahaan dan antarwaktu.

Dari kedua determinan kualitas audit yang disampaikan oleh Watkins et al. (2004) di atas, ada beberapa pertanyaan yang bisa diajukan. Pertama, walaupun ada bukti bahwa klien menyadari atau setidaknya memiliki persepsi bahwa kualitas audit berbeda antarkantor akuntan, belum ada bukti perbedaan kekuatan pemantauan antarkantor akuntan, terutama antara kantor akuntan besar versus kantor akuntan kecil. Apakah persepsi bahwa perbedaan kualitas antara kantor akuntan besar dengan kantor akuntan kecil memang bersesuaian dengan perbedaan, misalnya kesediaan kantor akuntan besar mengungkapkan pelanggaran dibandingkan dengan kesediaan kantor

akuntan kecil? Apakah perbedaan antara kualitas audit kantor akuntan besar dengan kantor akuntan kecil juga menggambarkan perbedaan kualitas auditor di kantor akuntan besar dengan auditor di kantor akuntan kecil? Kedua, apakah dua klien dengan konflik keagenan yang berada pada dua kutub konflik keagenan yang berlawanan akan membutuhkan audit dengan kualitas yang sama? Misalnya, apakah akan sama permintaan atas kualitas audit sebuah perusahaan yang pemilik adalah manajer dengan permintaan atas kualitas audit perusahaan yang pemilik dan manajer bukan orang yang sama?

Selain dari sisi permintaan atau sisi klien, kualitas audit juga memiliki penggerak dari sisi suplai atau dari sisi auditor. Pertama, preferensi auditor terhadap risiko berpengaruh terhadap suplai audit. Semakin tinggi risiko klien, semakin tinggi probabilitas risiko litigasi yang dihadapi auditor jika klien tersebut ternyata tidak mengungkapkan informasi yang benar. Auditor yang berhadapan dengan klien yang berisiko jika harus menerimanya, akan mengenakan *fee* yang lebih tinggi dan meningkatkan jam audit agar bisa meningkatkan kekuatan pemantauan (Watkins et al., 2004: 165). Ketika berhadapan dengan klien yang berisiko tinggi, kantor akuntan besar cenderung lebih berhati-hati karena biaya litigasi potensial mereka lebih besar daripada biaya yang potensial ditanggung oleh kantor akuntan yang lebih kecil. Hal yang sama akan dilakukan jika mereka menerima klien baru. Audit atas klien baru memiliki risiko kekeliruan (*failure*) yang lebih tinggi dibandingkan dengan audit atas klien lama yang telah dikenal auditor. Bukti

empiris menunjukkan bahwa kegagalan audit pada tiga tahun pertama lebih besar dibandingkan dengan audit atas klien yang memiliki hubungan yang lebih panjang dengan auditornya (Carcello dan Nagy, 2004).

Intinya adalah bahwa auditor sensitif terhadap faktor risiko klien. Kantor akuntan besar lebih suka menghindari klien berisiko tinggi untuk menghindari atau mengurangi risiko litigasi. Kantor akuntan besar yang bersedia menerima klien berisiko bisa mengurangi risiko tersebut dengan menerapkan kebijakan pemantauan yang lebih ketat. Watkins et al. (2004) berpendapat bahwa kantor akuntan kecil akan lebih cenderung bersedia mengaudit klien yang berisiko.

Selain preferensi terhadap risiko, besaran *fee* audit juga berpengaruh pada suplai audit dan kualitas audit. Pendapat pertama mengatakan bahwa kantor akuntan besar bisa mengenakan *fee* audit yang lebih tinggi karena penguasaan pasar yang cenderung monopolistik. Namun, implikasinya adalah penurunan permintaan audit eksternal dan sebagai konsekuensinya, penurunan kualitas audit (Simunic, 1980). Auditor bisa saja menurunkan *fee* audit pada penugasan awal untuk menghindari penurunan permintaan audit dari klien. Beberapa penelitian menunjukkan bukti bahwa auditor melakukan hal tersebut pada penugasan pertama mereka (DeAngelo, 1981a). Sebagian peneliti menduga bahwa perilaku *lowballing* ini bisa menurunkan independensi auditor dan kualitas audit (misalnya, Lee dan Gu, 1998)..

Besaran *fee* audit juga ditentukan oleh spesialisasi auditor di satu industri tertentu. Hogan dan Jeter (1999) menyatakan bahwa kantor akuntan besar berinvestasi lebih banyak untuk bisa meningkatkan level spesialisasi mereka. Bahkan, istilah spesialisasi dihubungkan dengan kualitas audit yang lebih tinggi karena diekspektasi bahwa auditor yang spesialis di industri tertentu akan bisa memberikan audit dengan kualitas yang lebih tinggi. Namun, karena untuk menjadi spesialis membutuhkan biaya yang tidak sedikit, maka *fee* audit yang dikenakan oleh auditor yang spesialis di satu industri akan lebih tinggi dibandingkan dengan yang tidak. Biaya investasi untuk bisa mencapai spesialisasi tersebut dibebankan kepada klien (Craswell, Francis, dan Taylor, 1995). Namun, pendapat lain menentang pendapat Craswell et al. (1995) tersebut. Pertama, auditor bisa menyebar biaya investasi tersebut antara *fee* audit dengan *fee* nonaudit. Kedua, spesialisasi menurunkan potensi biaya litigasi atas auditor karena kualitas audit yang lebih tinggi (Hogan dan Jeter, 1999).

Ada beberapa isu menarik dari sisi suplai ini. Pertama, seperti dinyatakan oleh Watkins et al. (2004), auditor terlihat lebih suka menghindari klien yang berisiko tinggi. Namun, jika mereka menerimanya, maka mereka akan mengenakan *fee* yang lebih tinggi. Pertanyaannya adalah apakah peningkatan *fee* tersebut akan bisa menghasilkan audit dengan kualitas yang lebih baik pula? Logikanya, *fee* yang lebih tinggi itu berhubungan dengan upaya yang lebih besar dari auditor untuk menemukan bukti yang memadai

sebelum memberikan opininya. Namun, jika klien memang memiliki risiko yang tinggi, maka apakah peningkatan *fee* audit memang akan bisa menghasilkan audit yang berkualitas lebih tinggi juga? Jika kualitas audit diproksi dengan nilai ekonomi yang sesungguhnya dari bisnis klien, misalnya, apakah auditor akan tetap bisa memberikan opini yang menggambarkan nilai ekonomi tersebut ketika klien memiliki risiko yang tinggi? Isu ini kiranya memerlukan pembuktian empiris pada masa depan.

III. PEMBAHASAN

Isu Metodologis Penelitian tentang Kualitas Audit

Isu pada unit analisis: Individu & penugasan vs perusahaan/KAP

Isu unit analisis adalah isu penting yang harus diperhatikan peneliti. Unit analisis variabel “kualitas audit” ada dua: auditor secara individu dan kantor akuntan publik. Peneliti sering kali mengabaikan perbedaan kedua hal ini karena mungkin sulit untuk membedakan secara tegas antara hasil pekerjaan auditor yang ditugaskan untuk sebuah tugas audit dengan hasil pekerjaan kantor akuntan. Auditor bekerja menggunakan prosedur audit yang telah ditetapkan oleh perusahaan. Ia bisa saja mematuhi aturan itu atau sebaliknya bisa saja tidak mematuhinya. Apa pun hasil pekerjaannya, opini auditor tidak lepas dari opini kantor akuntan publik. Sehingga tidak jarang peneliti mengabaikan masalah ini. Padahal, jika seorang auditor keliru dalam penentuan opini, tidak hanya kantornya yang harus mempertanggungjawabkan kekeliruan tersebut, tetapi juga auditor yang bertugas.

Nagy (2005), misalnya, mengukur perbedaan kualitas laporan keuangan eks klien Andersen yang diaudit oleh kantor akuntan yang baru pengganti Andersen yang telah bubar. Kualitas laporan keuangan—yang ia pertukarkan dengan kualitas audit—diukur dengan akrual diskresioner. Akrual diskresioner eks klien Andersen diekspektasi akan lebih rendah ketika mereka diaudit oleh auditor baru karena sikap auditor baru yang lebih konservatif terhadap eks klien Andersen. Nagy (2005) tidak secara eksplisit menunjukkan bahwa ia membedakan antara kualitas auditor yang menjalankan pekerjaan itu dengan kualitas kantor akuntan yang mengaudit eks klien Andersen. Memang tidak mudah untuk membedakan apakah keberadaan akrual diskresioner yang menurunkan laba pada eks klien Andersen adalah hasil dari pekerjaan auditor yang bertugas ataukah hasil dari penggunaan prosedur audit yang telah ditetapkan oleh kantor akuntan tempat auditor tersebut berada.

Di sini dapat dinyatakan bahwa penelitian dengan unit analisis individu auditor seharusnya adalah penelitian yang berhubungan dengan tugas atestasi atas sebuah informasi. Auditor memang ditugaskan oleh kantornya, namun kualitas dari tugas yang dijalankan lebih berhubungan dengan kualitasnya sebagai seorang pribadi dibandingkan dengan kualitas kantor akuntan. Ia memang menggunakan prosedur audit yang dimiliki oleh kantor tersebut. Namun, sesuai dengan Watkins et al. (2004), penggunaan prosedur atau teknologi audit dengan benar lebih penting daripada kepemilikan

prosedur audit. Dalam hal ini, yang menggunakan prosedur audit dalam sebuah penugasan adalah auditor, bukan kantor akuntan sehingga kualitas audit adalah kualitas auditor di dalam penugasan tersebut. Kantor hanya sebagai penyedia sumber daya dan dalam hal tertentu bisa jadi tidak secara penuh memiliki kemampuan untuk memastikan bahwa prosedur audit tertentu telah dijalankan atau tidak.

Pertanyaannya, penelitian manakah yang menggunakan unit analisis kantor akuntan publik? Jawaban atas pertanyaan ini cukup sulit karena seperti penelitian Nagy (2005) di atas walaupun auditor melakukan tugas secara individual dan dalam beberapa hal bertanggung jawab atas pekerjaan mereka, auditor harus mematuhi prosedur yang dibuat oleh kantor akuntan mereka. Barangkali contoh penelitian tentang kualitas auditor dengan unit analisis kantor akuntan adalah penelitian yang dilakukan oleh Colbert dan Murray (1998). Yang diteliti memang peringkat sebuah kantor akuntan menurut hasil dari AICPA's Private Companies Practice Section (PCPS) Peer Review Program. Colbert dan Murray (1998) memang ingin mengetahui apakah kualitas kantor akuntan, yang diukur dengan program *peer review* di atas berhubungan dengan ukuran kantor akuntan. Penelitian ini dengan jelas menunjukkan bahwa unit analisisnya adalah kualitas kantor akuntan.

Simpulan yang bisa ditarik adalah bahwa peneliti harus memperhatikan unit analisis. Seorang peneliti tidak bisa menyatakan bahwa unit analisis adalah auditor individual hanya ketika subjek penelitian adalah partner audit

seperti pada penelitian Carey dan Simnett (2006). Peran auditor secara individual lebih besar dalam penerapan satu prosedur audit dibandingkan dengan peran kantor akuntan sehingga bisa dipahami mengapa perhatian SOX secara khusus diberikan pada rotasi partner auditor. Walaupun demikian, mungkin dibutuhkan penelitian yang lebih jauh juga untuk menentukan siapa yang lebih berpengaruh terhadap opini audit, misalnya, apakah partner auditor atau kantor akuntan sebagai sebuah kesatuan.

Isu pada pengukuran: Persepsi vs kekuatan pemantauan

Masalah terbesar penelitian yang meneliti kualitas audit, baik sebagai variabel independen maupun variabel dependen, adalah ukuran kualitas audit. Ada dua hal yang penting diperhatikan terkait dengan masalah pengukuran ini. Pertama, kualitas audit harus didefinisikan dengan tepat. Definisi DeAngelo (1981b) bisa digunakan. Kualitas audit seharusnya berhubungan dengan pekerjaan auditor sehingga hanya atas dasar kualitas pekerjaanlah kualitas audit diukur. Kualitas memang tidak akan sama antarkantor akuntan, apalagi antarkantor dengan ukuran yang berbeda secara signifikan. Kualitas audit yang bisa diberikan oleh kantor berukuran besar yang berskala internasional dengan kantor yang hanya berskala lokal atau regional pasti akan berbeda. Kualitas auditor yang berpengalaman mengaudit di suatu industri memang akan berbeda dengan auditor yang tidak berpengalaman mengaudit di industri tersebut. Namun, hal itu tidak berarti

bahwa kualitas audit atau kualitas auditor bisa diukur dengan ukuran kantor akuntan atau spesialisasi kantor akuntan. Perbedaan kualitas memang terbukti terjadi antarukuran kantor akuntan, namun bukan berarti bahwa ukuran kantor akuntan tersebut adalah kualitas audit atau kualitas auditor. Kasus Enron cukup untuk menunjukkan bahwa proksi tersebut *tidak selamanya* valid.

Terkait dengan hal itu, peneliti yang tertarik meneliti masalah ini harus bisa membedakan antara kualitas persepsian dan kekuatan pemantauan. Penjelasan tentang kedua hal ini telah ada pada bagian di atas atau bisa dilihat pada paper Watkins et al. (2004) yang salah satu inti dari paper tersebut adalah bahwa ukuran kantor akuntan bukanlah ukuran kualitas aktual, melainkan hanya persepsi dan berhubungan dengan kinerja pada masa lalu. Salah satu contoh kekuatan pemantauan adalah kemampuan auditor untuk memberi opini audit sesuai dengan kondisi perusahaan sehingga bisa mengurangi kekeliruan opini tipe I dan II. Contoh penelitian seperti ini adalah Geiger dan Rama (2006).

Kedua, ukuran kualitas audit harus disesuaikan dengan unit analisis. Peneliti hendaknya tidak keliru menggunakan ukuran kualitas auditor individual untuk menunjukkan kualitas kantor akuntan. Ukuran kantor akuntan—kalau dipaksakan ingin tetap dipakai—sebagai proksi kualitas audit sebenarnya lebih sesuai sebagai ukuran kualitas kantor akuntan daripada kualitas pekerjaan seorang auditor. Di sisi lain, akrual diskresioner atau

akrual abnormal yang sekarang banyak digunakan untuk mengukur kualitas laporan keuangan—sebagai surogasi kualitas audit—lebih sesuai sebagai ukuran kualitas auditor individual, bukan kualitas kantor akuntan publik.¹ Selain karena di dalam setiap tugas hanya ada satu auditor kepala yang bertugas, bukannya sebuah kantor akuntan, kualitas pekerjaan seorang auditor bisa berbeda di setiap penugasan, tergantung dari banyak faktor. Faktor tersebut bisa berhubungan dengan klien, misalnya kompleksitas bisnis klien dan risiko klien; kompetensi auditor, misalnya pengalaman auditor, pelatihan atau pendidikan auditor; dan independensi auditor, seperti lama auditor menjadi auditor kepala di klien tersebut, persentase *fee* yang diterima dari klien tersebut dibandingkan dengan total pendapatannya; dan lain-lain.

Simpulan yang bisa disampaikan adalah bahwa ukuran kualitas memang harus mengukur hasil pekerjaan auditor. Peneliti tidak seharusnya menggunakan variabel lain yang bervariasi dengan kualitas audit sebagai ukuran kualitas audit. Oleh karena itu, penting bagi peneliti untuk secara tepat mendefinisikan secara operasional kualitas audit yang akan diukur. Definisi operasional yang keliru akan mendorong simpulan penelitian yang juga keliru.

¹ Penelitian yang menggunakan akrual diskresioner abnormal sebagai ukuran kualitas laba misalnya adalah Nagy (2005) dan Carey dan Simnett (2006). Pembaca yang tertarik dengan logika mengapa akrual diskresioner kemudian dipakai sebagai proksi kualitas audit bisa membaca Krishnan (2003). Sebenarnya Krishnan sama-sekali tidak menggunakannya sebagai proksi kualitas audit. Kami menduga motif penggunaan proksi ini kemudian oleh peneliti lain sama dengan motif penggunaan ukuran kantor akuntan sebagai proksi kualitas audit.

IV. Simpulan

Pengukuran menjadi isu yang penting di dalam ilmu sosial ketika para peneliti ilmu sosial memilih untuk menggunakan metode penelitian ilmu alam untuk menjawab berbagai pertanyaan penelitian yang muncul di dalam bidang ilmu. Berbeda dengan dimensi sebuah benda, kecepatan gerak, kecemerlangan cahaya, atau perjalanan waktu yang memiliki ukuran yang jelas dan disepakati antar ahli, banyak objek di dalam ilmu sosial tidak bisa dengan mudah diukur dan sukar untuk dicapai satu konsensus bersama sehubungan dengan ukuran objek tersebut. Bahkan, untuk hal yang paling sering dibahas sekalipun, seperti kinerja perusahaan, tersedia banyak ukuran, mulai dari perubahan harga saham atau nilai pasar perusahaan, perubahan laba, aset perusahaan, pangsa pasar, dll. Perbedaan ukuran kinerja ini jangan disamakan dengan perbedaan antara ukuran panjang dalam satuan meter dengan *yard* atau kaki yang hanya merupakan perbedaan satuan alat ukur. Perbedaan ukuran kinerja di atas berhubungan dengan banyak hal, mulai dari subjektivitas peneliti hingga tujuan penelitian. Seorang peneliti di dalam sebuah penelitian mungkin menggunakan pertumbuhan laba perusahaan sebagai ukuran kinerja perusahaan, pangsa pasar perusahaan sebagai ukuran kinerja perusahaan di dalam penelitian lain, dan aset perusahaan di dalam penelitian yang lain lagi. Artinya, satu hal bisa diukur dengan berbagai alternatif ukuran. Kadang-kadang ketepatan pemilihan ukuran juga berhubungan dengan simpulan penelitian. Hal ini tidak berlaku ketika

seseorang, misalnya, mengukur ketinggian sebuah benda berwujud. Sebuah benda yang berada 1.000 meter dari permukaan laut tidak akan lebih tinggi atau lebih rendah daripada 1093,6 *yard* atau 3280,84 kaki dari permukaan laut.

Perdebatan tentang ukuran kualitas audit atau kualitas auditor hanya salah satu contoh tentang perdebatan atas pengukuran dan alat ukur di dalam ilmu akuntansi. Jika kualitas audit adalah independensi dan independensi adalah sikap mental, maka jelas bukan perkara yang mudah untuk mengukur sikap mental seorang auditor ketika ia membuat sebuah keputusan atas sebuah masalah. Apalagi jika keputusan itu terjadi pada masa lalu atau ada beberapa keputusan yang dibuat dalam waktu yang bersamaan. Ketika seorang peneliti ingin mengetahui seberapa independen seorang auditor ketika ia mengaudit klien X, si auditor mungkin akan dengan mudah mengingat kembali seberapa independen dirinya jika klien X adalah satu-satunya kliennya pada tahun yang lalu. Namun, jika pada tahun yang lalu ia menangani beberapa klien sekaligus, maka sukar bagi peneliti untuk memastikan seberapa independen seorang auditor untuk tiap-tiap kliennya pada tahun yang lalu. Karena kesukaran pengukuran sikap mental itulah, maka sebagian besar peneliti memilih untuk mengukur kualitas audit menggunakan ukuran lain, terutama yang bisa diturunkan dari data sekunder. Hingga sekarang terdapat daftar proksi ukuran kualitas audit yang telah pernah digunakan, antara lain mulai dari ukuran kantor akuntan,

probabilitas kebangkrutan perusahaan yang diberi opini wajar, perubahan estimat (*restatement*) di dalam laporan keuangan pada tahun setelah tahun pelaporan, ketidaksepakatan antara auditor dengan klien tentang praktik akuntansi yang meragukan, hingga akrual abnormal.

Kami tidak berpendirian bahwa ukuran-ukuran kualitas audit yang digunakan pada masa lalu adalah ukuran-ukuran yang sama sekali keliru. Para peneliti pada masa lalu memiliki logika yang cukup jelas ketika memutuskan bahwa audit yang lebih berkualitas dihasilkan oleh kantor akuntan yang berukuran besar. Pada masa lalu itu adalah kantor akuntan delapan besar yang telah menyusut menjadi empat besar saat ini. Penyusutan menjadi empat besar—dari lima besar—inilah yang harus diingat oleh para peneliti bahwa sebuah ukuran di dalam ilmu sosial tidak selamanya valid. Kantor akuntan Andersen, salah satu dari lima kantor akuntan terbesar di dunia hingga tahun 2001 runtuh bukan karena kehilangan pendapatan atau kehilangan klien, namun karena ketidakindependenan mereka terhadap klien, yaitu Enron. Ketika Andersen runtuh, validitas ukuran kantor akuntan sebagai proksi kualitas audit harus ditinjau-ulang dengan serius oleh peneliti. Kami tidak menyatakan bahwa peneliti sebaiknya tidak lagi menggunakan ukuran kantor akuntan sebagai proksi kualitas audit, namun adalah sebuah tindakan yang bijak jika peneliti berhati-hati menggunakan ukuran kantor akuntan pada masa depan.

DeAngelo (1981b) menyiratkan bahwa kualitas audit ditentukan oleh kompetensi dan independensi. Peneliti yang tertarik dengan variabel kualitas audit ada baiknya beranjak dari kedua dimensi kualitas audit tersebut. Selain itu, alih-alih menggunakan ukuran kualitas yang berhubungan dengan persepsi pasar seperti yang disampaikan oleh DeAngelo (1981b), peneliti lebih baik mengalihkan perhatian pada ukuran kualitas audit yang didasarkan pada kekuatan pemantauan seperti yang disampaikan oleh Watkins et al. (2004). Kecenderungan riset saat ini masih menggunakan ukuran kualitas audit yang diturunkan dari data sekunder. Namun pada masa depan sebaiknya peneliti yang tertarik untuk meneliti topik ini mempertimbangkan penggunaan ukuran kualitas yang diturunkan dari sikap mental auditor, terutama ketika mengukur independensi auditor.

DAFTAR PUSTAKA

- Antle, R. dan B. Nalebuff. 1991. "Conservatism And Auditor-Client Negotiations". *Journal of Accounting Research*. 29 (Supplement). pp. 31—59.
- Beatty, R.P. 1986. "The Initial Public Offerings Market for Auditing Services". *Auditing Research Symposium* (University of Illinois).
- Behn, B.K., J-H. Choi, dan T. Kang. 2008. "Audit Quality and Properties of Analyst Earnings Forecasts". *The Accounting Review*. 83 (2). pp. 327—349.
- Carcello, J.V., dan A.L. Nagy. 2004. "Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 23 (2): 55—69.

- Carey, P. dan R. Simnett. 2006. "Audit Partner Tenure and Audit Quality". *The Accounting Review*. 81 (3). pp. 653—676.
- Choi, J.H. dan T.J. Wong. 2007. "Auditors' Governance Functions and Legal Environment: An International Investigation". *Contemporary Accounting Research*. 24 (Spring). pp. 1—36.
- Chung, D., dan W.D. Lindsay. 1988. "The Pricing of Audit Services: The Canadian Perspective". *Contemporary Accounting Research*. 5 (Fall). pp. 19—46.
- Colbert, G. dan D. Murray. 1998. "The Association between Auditor Quality and Auditor Size: An Analysis of Small CPA Firms". *Journal of Accounting, Auditing, and Finance*. Spring. pp. 135—150.
- Craswell, A., J. Francis, dan S. Taylor. 1995. "Auditor Brand Name Reputations and Industry Specializations". *Journal of Accounting and Economics*. 20 (December). pp. 297—322.
- Datar, S.M., G.A. Feltham, dan J.S. Hughes. 1991. "The Role of Audits and Audit Quality in Valuing New Issues". *Journal of Accounting and Economics*. 14. pp. 3—49.
- Davidson, R.A., dan D. Neu. 1993. "A Note on The Association between Audit Firm Size and Audit Quality". *Contemporary Accounting Research*. 9 (Spring). pp. 479—488.
- DeAngelo, L.E. 1981a. "Auditor Independence, "Low Balling", and Disclosure Rregulation". *Journal of Accounting and Economics*. August. pp. 113—127.
- DeAngelo, L.E. 1981b. "Auditor Size and Audit Quality". *Journal of Accounting and Economics*. December. pp. 183—199.
- DeFond, M.L., J.R. Francis, dan T.J. Wong. 2000. "Auditor Industry Specialization and Market Segmentation: Evidence from Hong Kong". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 19 (1). pp. 49—66.

- DeFond, M.L. dan J. Jiambalvo. 1993. "Factors Related to Auditor-Client Disagreement Over Income-Increasing Accounting Methods". *Contemporary Accounting Research*. 9 (Spring). pp. 415—431.
- Geiger, M.A. dan D.V. Rama. 2006. "Audit Firm Size and Going-Concern Reporting Accuracy". *Accounting Horizons*. 20 (1). pp. 1—17.
- Hogan, C.E., dan D.C. Jeter. 1999. "Industry Specialization by Auditors". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 18 (1). pp. 1—17.
- Kinney, W.R. 1999. "Auditor Independence: A Burdensome Constraint or Core Value?". *Accounting Horizons*. 13 (1). pp. 69—75.
- Krinsky, I. dan W. Rotenberg. 1989. "The Valuation of Initial Public Offerings". *Contemporary Accounting Research*. 5. pp. 501—515.
- Krishnan, G.V. 2003. "Audit Quality and The Pricing of Discretionary Accruals". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 22 (1). pp. 109—126.
- Lee, T.A. 1993. *Corporate Audit Theory*. London: Chapman & Hall.
- Lee, C.J. dan Z. Gu. 1998. "Low Balling, Legal Liability and Auditor Independence". *The Accounting Review*. 73 (4). pp. 533—556.
- Lee, C.J., C. Liu, dan T. Wang. 1999. "The 150-hour Rule". *Journal of Accounting and Economics*. 27 (2). pp. 203—228.
- Mautz, R.K. dan H.A. Sharaf. 1961. *The Philosophy of Auditing*. Sarasota, Florida: American Accounting Association.
- Nagy, A.L. 2005. "Mandatory Audit Firm Turnover, Financial Reporting Quality, and Client Bargaining Power: The Case of Arthur Andersen". *Accounting Horizons*. 19 (2). pp. 51—68.
- Sarbanes-Oxley Act of 2002. 2002. *107th Congress of the United States of America*.
- Simunic, D.A. 1980. "The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence". *Journal of Accounting Research*. (Spring). pp. 161—190.

- Taylor, M.H., F.T. DeZoort, E. Munn, dan M.W. Thomas. 2003. "A Proposed Framework Emphasizing Auditor Reliability Over Auditor Independence". *Accounting Horizons*. 17 (3). pp. 257—266.
- Teoh, S.H., dan T.J. Wong. 1993. "Perceived Auditor Quality and The Earnings Response Coefficient". *The Accounting Review*. 68 (April). pp. 346—366.
- Titman, S., dan B. Trueman. 1986. "Information Quality and The Valuation of New Issues". *Journal of Accounting and Economics*. 8 (June). pp. 159—172.
- Watkins, A.L. W. Hillison, dan S.E. Morecroft. 2004. "Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence". *Journal of Accounting Literature*. 23. pp. 153—193.