

PENGARUH KUALITAS AUDIT TERHADAP MANAJEMEN LABA PADA PERUSAHAAN MANUFAKTUR

Tri Wulan Sari

Twulan292@gmail.com

Wahidahwati

Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia (STIESIA) Surabaya

ABSTRACT

The purpose of this research is to find out the influence of KAP size, industrial specialization, audit assignment period, client important, willingness reporting of audit opinion, firm size and leverage to the accrual earnings management. The population is all manufacturing companies which are listed in Indonesia Stock Exchange. The sample collection technique has been done by using purposive sampling so the samples which have been obtained are 314 firm years. The statistic method has been done by using multiple regressions analysis. The result of goodness of fit/F test has obtained significant value $0.036 < 0.05$ (level of significant) which indicates that all variables in the research model can explain the changes of earnings management or models which have been built have met the fit criteria. The determination coefficient test with its Adjusted R Square (Adjusted R^2) is 0.123 or 12.3% it means that all independent variables can explain the dependent variable and the partial test. This research has been processed by using SPSS version 12. The result of partial test shows that there are three models which have significant influence to the earnings management i.e. KAP size, industrial specialization, and audit assignment period whereas client important variable, the willingness reporting of audit opinion, firm size and leverage do not have any significant influence to the earnings management.

Keywords: *Audit Quality, Firm Size, Leverage, Earnings Management*

ABSTRAK

Tujuan dari penelitian ini untuk mengetahui pengaruh ukuran KAP, spesialisasi industri, masa penugasan audit, *client important*, kesediaan pelaporan opini audit, ukuran perusahaan serta leverage terhadap manajemen laba akrual. Populasi yang digunakan dalam penelitian perusahaan manufaktur termasuk dalam BEI. Teknik pengambilan sampel menggunakan *purposive sampling*, sehingga sampel yang diperoleh 314 firm year. Metode statistik yang digunakan adalah Teknik analisa regresi berganda (*multiple regression analysis*). Hasil pengujian *goodness of fit*/uji F diperoleh nilai signifikan sebesar $0,036 < 0,05$ (*level of signifikan*), yang mengindikasikan bahwa seluruh variabel yang digunakan dalam model penelitian mampu menjelaskan perubahan manajemen laba, atau model yang dibangun memenuhi kriteria fit. Uji koefisien determinasi dengan nilai *Adjusted R Square* (*Adjusted R^2*) 0,123 atau 12,3 % seluruh variabel Independen dapat menjelaskan variabel dependen, dan uji parsial. Penelitian ini diolah dengan SPSS versi 12. Hasil pengujian secara parsial menunjukkan bahwa dari tujuan model yang digunakan dalam penelitian terdapat tiga model yang berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba yaitu ukuran KAP, spesialisasi industri, serta masa penugasan audit, sedangkan variabel *client important*, kesediaan pelaporan opini audit, ukuran perusahaan serta leverage tidak menunjukkan pengaruh signifikan terhadap manajemen laba.

Kata Kunci : Kualitas Audit, Ukuran Perusahaan, Leverage, Manajemen Laba

PENDAHULUAN

Laporan keuangan mengandung suatu informasi yang sangat berguna bagi pihak-pihak yang berkepentingan. Pihak tersebut adalah pihak internal dan pihak eksternal perusahaan. Laporan keuangan menunjukkan keadaan keuangan perusahaan dan bagaimana kinerja manajemen dalam pengelolaan perusahaan. Namun, dalam kenyataannya dijumpai manajemen yang menyalahgunakan laporan keuangan tersebut untuk kepentingan tertentu dengan nama praktek manajemen laba. Pihak manajemen melakukan rekayasa laporan keuangan sehingga memberikan informasi yang menyesatkan bagi pengambil keputusan. Pada dasarnya manajemen laba tidak begitu saja menyalahi prinsip akuntansi yang berlaku umum. Manajemen laba terjadi karena adanya fleksibilitas standard akuntansi keuangan untuk menggunakan asumsi, penilaian, serta pemilihan metode perhitungan dalam penyusunan laporan keuangan.

Auditor adalah seseorang yang memiliki kualifikasi tertentu dalam melakukan audit atas laporan keuangan dan kegiatan perusahaan. Dalam menjalankan tugasnya, auditor berpedoman pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) dan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang diterbitkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). Telah banyak terjadi praktek manajemen laba yang dapat mengurangi kepercayaan masyarakat terhadap pelaporan keuangan dan menghalangi kecekapan aliran modal di pasaran keuangan (Scott, 2001). Menurut Wats dan Zimmerman (1986), kebolehpercayaan laporan keuangan perusahaan bergantung pada kecakapan auditor. Kecakapan auditor merupakan salah satu kelayakan profesional individu yang memiliki kemampuan teknikal untuk menemukan pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya, apabila auditor dapat mengurangi bentuk salah saji laporan keuangan maka kepercayaan menjadi lebih bermakna bagi pemegang saham dan investor (Dahlan, 2009).

Dalam Roychowdhury (2006) dijelaskan bahwa manajemen laba dapat dilakukan dengan manajemen laba akrual murni dan manajemen laba riil. Manajemen laba akrual murni (*pure accrual*) yaitu dengan *discretionary accrual* yang tidak memiliki pengaruh terhadap arus kas secara langsung yang dapat disebut dengan manajemen laba akrual. Manajemen laba akrual dilakukan pada akhir periode ketika manajer mengetahui laba sebelum direkayasa sehingga dapat dapat mengetahui berapa besar manipulasi yang diperlukan agar target laba tercapai. Manajemen laba dapat terjadi karena penyusunan laporan keuangan menggunakan dasar akrual. Sistem akuntansi akrual yang telah ada pada prinsip akuntansi yang diterima umum memberikan kesempatan kepada manajer untuk membuat pertimbangan akuntansi yang akan memberikan pengaruh terhadap pendapatan yang dilaporkan. Pendekatan distribusi laba mengidentifikasi batas pelaporan laba dan menemukan bahwa perusahaan yang berada di bawah *earning thresholds* akan berusaha melewati untuk melewati batas tersebut dengan melakukan manajemen laba. Philips dan Rego (2003) menyatakan bahwa para manajer melakukan manajemen laba dengan pendekatan distribusi laba dikarenakan manajer sadar bahwa pihak eksternal, khususnya para investor, bank, dan supplier menggunakan batas pelaporan laba dalam menilai kinerja manajer.

Penelitian ini bertujuan untuk untuk menguji secara empiris pengaruh Ukuran KAP, spesialisasi industri KAP, masa penugasan KAP, kepentingan ekonomi KAP, dan kesediaan pelaporan opini audit *going-concern*.

Berdasarkan latar belakang diatas, maka rumusan masalah yang akan diteliti adalah sebagai berikut : (1) Apakah ukuran KAP berpengaruh terhadap manajemen laba? (2) Apakah spesialisasi industri KAP berpengaruh terhadap manajemen laba? (3) Apakah masa penugasan KAP berpengaruh terhadap manajemen laba? (4) Apakah kepentingan ekonomi KAP berpengaruh terhadap manajemen laba? (5) Apakah kesediaan Pelaporan opini audit *going-concern* berpengaruh terhadap manajemen laba?

TINJAUAN TEORETIS DAN HIPOTESIS

Teori Agensi

Di dalam perusahaan terdapat hubungan antara pemilik perusahaan yang disebut prinsipal dengan manajemen yang mengelola perusahaan yang disebut dengan agen. Manajemen mempunyai kepentingan pribadi yang tentu saja berbeda dengan pemilik perusahaan. Pemilik perusahaan menginginkan perusahaan lebih maju sehingga dapat meningkatkan kesejahteraan pemegang saham. Sedangkan manajemen perusahaan mempunyai keinginan untuk memperoleh keuntungan sebesar-besarnya dengan biaya dari pihak lain, sehingga tidak memperhitungkan resiko kerugian yang dapat terjadi. Kerugian akan sepenuhnya ditanggung oleh pemegang saham sebagai pemilik perusahaan. Dengan terdapatnya suatu kepentingan yang berbeda antara pemilik perusahaan dengan manajemen perusahaan maka dapat menimbulkan suatu konflik keagenan. Konflik keagenan tersebut akan memberikan kesempatan kepada manajemen perusahaan untuk melakukan rekayasa dalam mengelola laba.

Eisenhardt (1989) dalam Nirmala dan Cahyonowati (2013) berpendapat bahwa teori keagenan (*agency theory*) dilandasi oleh beberapa asumsi. Asumsi-asumsi tersebut dibedakan menjadi tiga jenis, yaitu asumsi tentang sifat manusia, asumsi keorganisasian, dan asumsi informasi. Asumsi sifat manusia menekankan bahwa manusia memiliki sifat mementingkan dirinya sendiri (*self interest*), memiliki keterbatasan rasionalitas (*bounded rationality*) dan tidak menyukai resiko (*risk aversion*). Keorganisasian menekankan bahwa adanya konflik antar anggota organisasi dan adanya asimetri informasi antara *principal* dan *agent*, sedangkan informasi menekankan bahwa informasi sebagai barang komoditi yang bisa diperjual belikan.

Watts dan Zimmerman (1986) dalam Sinaga (2012) perusahaan yang besar berusaha untuk dapat mengurangi *agency cost* karena kompleksitas usaha serta adanya peningkatan pemisahan antara manajemen dan kepemilikan. Dengan demikian, manajemen akan berusaha mempertahankan auditornya agar tidak terjadi peningkatan *agency cost*. Nasser *et al.*(2006) dalam Nabila (2011) menyatakan perusahaan memerlukan auditor yang independen dan berkualitas tinggi untuk mengurangi biaya agensi sehingga perusahaan cenderung akan mempertahankan auditornya untuk menekan biaya agensi.

Dari sinilah adanya ketidakseimbangan penguasaan informasi dapat menjadi pemicunya suatu kondisi yang disebut asimetri informasi. Maka dibutuhkan akuntan publik (auditor) memberikan jasa untuk menilai laporan keuangan yang dibuat oleh agen, dengan hasil akhir opini audit.

Teori akuntansi Positif merupakan bagian dari teori keagenan (Anisa dan Imam dalam Januarti, 2004). Teori yang dipelopori oleh Watts dan Zimmerman (1986) memaparkan bahwa faktor-faktor ekonomi tertentu bisa dikaitkan dengan perilaku manajer atau para pembuat laporan keuangan. Hal ini dikarenakan akuntansi teori positif mengakui adanya tiga hubungan keagenan, yaitu (1) antara manajemen dengan pemilik (*the bonus plan hypothesis*) yaitu pada perusahaan yang memiliki rencana pemberian bonus, manajer akan cenderung menggunakan metode-metode akuntansi yang dapat mempermainkan besar kecilnya angka-angka akuntansi dalam laporan keuangan. Hal ini dilakukan supaya manajer dapat

memperoleh bonus yang maksimal setiap tahun, karena keberhasilan kinerja manajer diukur dengan besarnya tingkat laba yang diperoleh perusahaan. (2) *The debt equity hypothesis (debt covenant hypothesis)* yaitu berkaitan dengan syarat-syarat yang harus dipenuhi perusahaan di dalam perjanjian utang (*debt covenant*). Sebagian besar perjanjian utang mempunyai syarat-syarat yang harus dipenuhi peminjam selama masa perjanjian. Pelanggaran terhadap perjanjian utang dapat mengakibatkan sanksi yang pada akhirnya akan membatasi tindakan manajer dalam mengelola perusahaan. Oleh karena itu, manajemen akan meningkatkan laba untuk menghindari atau setidaknya menunda pelanggaran perjanjian. (3) *the political cost hypothesis* yaitu perusahaan yang berhadapan dengan biaya politik, cenderung melakukan rekayasa penurunan laba dengan tujuan untuk meminimalkan biaya politik yang harus mereka tanggung. Biaya politik mencakup semua biaya yang harus ditanggung oleh perusahaan terkait dengan regulasi pemerintahan, subsidi pemerintah, tariff pajak, tuntutan buruh dan lain sebagainya.

Kualitas Audit

Audit merupakan satu proses yang digunakan untuk mengurangi terjadinya ketidakselarasan antara prinsipal dan agen dengan cara menggunakan pihak luar untuk memberikan pengesahan terhadap laporan keuangan. Peran audit adalah menyediakan informasi yang lebih baik. Auditor independen berperan sebagai penengah kedua belah pihak (*agent dan principle*) yang berbeda kepentingan. Auditor independen juga berfungsi untuk mengurangi biaya agensi yang timbul dari perilaku mementingkan diri sendiri oleh agen (manajer). Hasil penelitian Gerayli (2011) menyatakan bahwa studi ini menemukan bahwa ukuran auditor berhubungan negatif dengan *earning management*, sehingga menunjukkan bahwa perusahaan yang menggunakan auditor big 4 maka *earning management* di perusahaan akan lebih rendah dengan perusahaan yang diaudit oleh auditor *non big 4*. Sehingga hasil audit yang berkualitas akan dapat membantu pihak eksternal dalam mendeteksi terjadinya manajemen laba.

Salah satu cara untuk memonitoring praktik manajemen laba adalah dengan melakukan audit atas laporan keuangan. Audit laporan keuangan menentukan apakah laporan keuangan yang akan diperiksa dan dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu yang telah ditetapkan, kriteria yang digunakan adalah prinsip akuntansi berlaku umum.

Auditor yang berkualitas adalah auditor yang bisa memberikan informasi yang akurat. Informasi yang akurat adalah informasi yang bisa dengan tepat menunjukkan nilai perusahaan. Karena opini yang diberikan oleh auditor atas hasil audit yang dilakukan tersebut sangat berguna bagi para pemakai laporan keuangan didalam pengambilan keputusan. Meutia (2004) mendefinisikan audit sebagai suatu proses untuk mengurangi ketidakselarasan informasi yang terdapat antara manajer dan para pemegang saham dengan menggunakan pihak luar untuk memberikan pengesahan terhadap laporan keuangan.

DeAngelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya. Karena kualitas audit sulit untuk diobservasi, studi kualitas audit lebih banyak menarik kesimpulan penelitian berdasarkan ukuran dari kualitas laba (Balsam et al. 2003; Gul et al. 2009). Dengan kualitas audit yang tinggi diharapkan mampu meningkatkan kepercayaan investor. Kualitas audit diprosikan dengan lima variabel yaitu ukuran KAP, Spesialisasi industri, masa penugasan, *client Impotance*, dan Kesiediaan Pelaporan Opini Audi *going concern*.

Manajemen Laba

Standar akuntansi memiliki keterbatasan-keterbatasan yang dapat menjadikan laporan keuangan menjadi kurang andal (*reliable*). Keterbatasan laporan keuangan ini yang menyebabkan terjadinya aktivitas manajemen laba (*earnings management*) oleh pihak perusahaan terhadap laporan keuangan perusahaan. Namun praktik manajemen laba dalam perusahaan merupakan hal yang logis karena fleksibilitas akuntansi memungkinkan manajer dalam mempengaruhi pelaporan (Philips dan Rego, 2003).

Manajemen laba dapat terjadi karena penyusunan laporan keuangan menggunakan dasar akrual. Prinsip akuntansi terdapat suatu sistem akuntansi akrual yang diterima umum memberikan kesempatan kepada manajer untuk membuat pertimbangan akuntansi yang akan memberikan pengaruh kepada pendapatan yang dilaporkan. Dalam hal ini pendapatan dapat di manipulasi melalui *discretionary accruals* (Gumanti, 2000). Akrual merupakan suatu selisih antara kas masuk bersih dari hasil operasi perusahaan dengan laba yang dilaporkan dalam laporan laba rugi, yang bersifat *discretionary accruals* dan *non-discretionary accruals* (Sulistiyanto, 2008).

Transaksi akrual dapat berwujud : 1) transaksi yang bersifat *nondiscretionary accruals*, yaitu apabila suatu transaksi telah dicatat dengan metode tertentu maka manajemen diharapkan konsisten dengan metode tersebut dan 2) transaksi yang bersifat *discretionary accruals*, yaitu metode yang memberikan kebebasan kepada manajemen untuk menentukan jumlah transaksi akrual secara fleksibel. Manajer cenderung memilih kebijakan manajemen laba dengan mengendalikan transaksi akrual yaitu kebijakan akuntansi yang memberikan keluluasaan pada manajemen untuk membuat pertimbangan akuntansi yang akan memberi pengaruh pada pendapatan yang dilaporkan.

Salah satu pendekatan dalam menentukan perilaku manajemen laba pada suatu perusahaan adalah pendekatan distribusi laba. Pendekatan distribusi laba mengidentifikasi atas laporan laba dan menemukan bahwa perusahaan yang berada di bawah pelaporan laba. (Philips dan Rego, 2003) menyatakan bahwa para manajer sadar bahwa pihak eksternal, khususnya para investor, bank, dan *supplier* menggunakan batas pelaporan laba dalam menilai kinerja manajer.

Motivasi Manajemen Laba

Motivasi yang mendorong manajer untuk melakukan manajemen laba menurut Scott (2000) adalah : (1). Motivasi Bonus merupakan Perusahaan berusaha memacu dan meningkatkan kinerja karyawan dengan cara menetapkan kebijakan pemberian bonus setelah mencapai target yang ditetapkan. Sering kali laba dijadikan sebagai indikator dalam menilai prestasi manajemen dengan cara menetapkan tingkat laba yang harus dicapai dalam periode tertentu. Oleh karena itu, manajemen berusaha mengatur laba yang dilaporkan agar dapat memaksimalkan bonus yang akan diterimanya. (2). Motivasi Kontraktrual lainnya merupakan Manajer memiliki dorongan untuk memilih kebijakan akuntansi yang dapat memenuhi kewajiban kontraktrual termasuk perjanjian utang yang harus dipenuhi karena bila tidak perusahaan akan terkena sanksi. Oleh karena itu, manajer melakukan manajemen laba untuk memenuhi perjanjian utangnya. (3). Motivasi Politik merupakan Perusahaan besar dan *industry strategic* akan menjadi perusahaan monopoli. Dengan demikian, perusahaan melakukan manajemen laba untuk menurunkan *visibility* dengan cara menggunakan prosedur akuntansi untuk menurunkan laba bersih yang dilaporkan. (4). Motivasi Pajak merupakan Manajemen termotivasi melakukan praktik manajemen laba untuk mempengaruhi besarnya pajak yang harus dibayar perusahaan dengan cara menurunkan laba untuk mengurangi beban pajak yang harus dibayar. (5). Pergantian CEO

merupakan Motivasi manajemen laba aka nada di sekitar waktu pergantian CEO. CEO yang akan diganti melakukan pendekatan strategi dengan cara menurunkan laba untuk mengurangi beban pajak yang harus dibayar. (6). *Initial Public Offering (IPO)* merupakan perusahaan yang pertama kali *go public* belum memiliki nilai pasar. Oleh karena itu, manajemen akan melakukan manajemen laba pada laporan keuangannya dengan harapan dapat menaikkan harga saham perusahaan. (7). Pemberian informasi kepada investor Manajemen melakukan manajemen laba agar laporan keuangan perusahaan terlihat lebih baik. Hal ini dikarekan kecenderungan investor untuk melihat laporan keuangan dalam menilai suatu perusahaan. Pada umumnya investor lebih tertarik pada kinerja keuangan perusahaan di masa datang dan akan menggunakan laba dilaporkan pada saat ini untuk meninjau kembali kemungkinan apa yang akan terjadi di masa yang akan datang.

Pola Manajemen Laba

Menurut Scott (2003) ada empat pola yang dilakukan pihak manajemen untuk melakukan manajemen laba sebagai berikut : (1). *Taking a bath*, dilakukan ketika terjadi keadaan buruk yang tidak menguntungkan dan tidak dapat dihindari, yaitu dengan cara mengakui biaya-biaya pada periode yang akan datang dan kerugian periode berjalan. (2). *Income minimization*, dilakukan saat perusahaan memperoleh profitabilitas yang tinggi dengan tujuan agar tidak mendapat perhatian polis. (3). *Income maximization*, dilakukan dengan memaksimalkan laba agar memperoleh bonus yang lebih besar. Menurut teori akuntansi positif, para manajer terlibat dalam memaksimalkan laba bersih yang dilaporkan untuk tujuan mendapatkan bonus. (4). *Income smoothing*, dilakukan dengan menaikkan atau menurunkan laba untuk mengurangi fluktuasi laba yang dilaporkan sehingga perusahaan terlihat stabil dan tidak berisiko tinggi.

Teknik Manajemen Laba

Setiowati (2007) menyatakan bahwa ada tiga teknik manajemen laba yang dapat dilakukan oleh manajemen, antara lain : (1). Memanfaatkan peluang untuk membuat estimasi akuntansi Cara manajemen laba untuk mempengaruhi laba melalui *judgement* terhadap estimasi akuntansi antara lain estimasi tingkat piutang tak tertagih, estimasi kurun waktu depresiasi aktiva tetap atau amortisasi aktiva tak berwujud, estimasi biaya garansi, dan lain-lain. (2). Mengubah metode akuntansi merupakan Manajemen memiliki kesempatan untuk merubah metode akuntansi perusahaan yang sesuai dengan kondisi perusahaan pada periode tersebut. Perubahan dalam metode akuntansi harus diungkapkan dengan jelas beserta alasannya yang rasional dalam catatan pelaporan keuangan. Contoh merubah depresiasi aktiva tetap dari metode depresiasi angka ke metode depresiasi garis lurus. (3). Menggeser periode biaya atau pendapatan di dalam SAK mengharuskan perusahaan menggunakan dasar dalam pencatatan laporan keuangan (kecuali laporan arus kas), sehingga memberikan kesempatan bagi manajemen untuk memanipulasi laporan keuangan perusahaan. Contoh mempercepat atau menunda pengeluaran untuk penelitian dan pengembangan sampai periode akuntansi berikutnya, mempercepat atau menunda pengeluaran promosi sampai periode berikutnya.

Pengembangan dan Perumusan Hipotesis

Pengaruh Ukuran KAP terhadap Manajemen Laba

Ukuran KAP merupakan suatu kemampuan auditor yang menunjukkan sikap independen dan melaksanakan audit secara professional. KAP *big four* merupakan auditor yang memiliki keahlian dan reputasi yang tinggi di banding dengan auditor KAP *non-big four*.

Penelitian Meutia (2004, Sanjaya (2008) dan Herusetya (2009) menemukan bahwa semakin tinggi kualitas audit yang menggunakan ukuran KAP *Big 4* maka semakin rendah manajemen laba yang terjadi di perusahaan tersebut. Selain di Indonesia, Penelitian Rusmin (2010) di seluruh perusahaan non keuangan di Singapura tahun 2003 dan Penelitian Gerayli et al. (2003) di seluruh perusahaan non keuangan di Iran tahun 2004 juga menemukan Ukuran KAP berhubungan negatif dengan manajemen laba.

Hasil penelitian Gerayli (2011) menyatakan bahwa studi ini menemukan bahwa ukuran auditor berhubungan negatif dengan *earning management*, sehingga menunjukkan bahwa perusahaan yang menggunakan auditor *big 4* maka *earning management* di perusahaan akan lebih rendah dengan perusahaan yang diaudit oleh auditor *non big 4*.

Ukuran KAP, misalnya *Big 4*, memiliki kualitas audit yang lebih tinggi dibandingkan dengan *non-Big 4* dengan argumentasi bahwa KAP besar memiliki pengetahuan, pengalaman teknis, kapasitas, dan reputasi yang lebih superior dibandingkan KAP yang lebih kecil. Berdasarkan argumentasi diatas, hipotesis yang akan diuji adalah sebagai berikut
H1 : Ukuran KAP berpengaruh negatif terhadap manajemen laba.

Pengaruh Spesialisasi Industri KAP terhadap Manajemen Laba

Spesialisasi industri auditor memiliki pemahaman yang lebih baik tentang karakteristik industri, lebih patuh terhadap standar auditing yang diaudit, memiliki kemampuan mendeteksi *error* lebih baik mengurangi manajemen laba akrual dari pada non spesialisasi industri auditor (Januarti, 2009).

Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Gerayli (2011) dan Penelitian Rusmin (2010) menunjukkan bahwa spesialisasi industri auditor berpengaruh negatif terhadap manajemen laba. Penelitian yang dilakukan oleh Rusmin (2009) menunjukkan bahwa manajemen laba yang telah dilakukan perusahaan dari klien auditor spesialisasi industri.

KAP yang melakukan konsentrasi pada industri dan prosedur audit tertentu memungkinkan untuk memperoleh pengetahuan tentang bisnis dan industri klien dengan lebih banyak, sehingga KAP dengan spesialisasi industri dapat bekerja lebih efektif (Watts dan Zimmerman 1986). Gul et al. (2009), Krishnan (2003), serta Balsam et al. (2003) menemukan bahwa KAP dengan spesialisasi industri memiliki akrual diskresioner yang lebih rendah dari pada auditor tanpa spesialisasi industri. Dengan demikian, hipotesis yang akan diuji adalah :

H2 : Spesialisai industri KAP berpengaruh negatif terhadap manajemen laba akrual

Pengaruh Masa Penugasan Audit KAP terhadap Manajemen Laba Akrual

Audit masa penugasan (audit tenur) diharapkan dapat menjaga kualitas auditor dan menjaga agar hubungan klien dan auditor tidak semakin akrab yang dapat mendorong tindakan melanggar independensi auditor. Masa penugasan audit yang lebih pendek memiliki asosiasi dengan kualitas laba yang lebih rendah diukur dengan akrual diskresioner oleh karena pemahaman yang kurang terhadap bisnis klien dan industrinya (Gul et al. 2009; Johnson et al. 2002). Sebaliknya masa penugasan audit yang lebih panjang dapat memberikan implikasi bagi kualitas laba yang lebih tinggi (Ghosh dan Moon 2005;

Margeretha dan Siregar 2007), tetapi juga dapat mengancam independensi auditor dan klien yang semakin dekat sehingga berdampak pada menurunnya kualitas audit (Knechel dan Vanstraelen 2007).

Johnson et al. 2002 ; Gul et al 2009; Francis dan Yu 2009 menyatakan bahwa masa penugasan audit dibagi menjadi 3 kategori, yaitu masa penugasan singkat (2-3 tahun), menengah (4-8 tahun), dan panjang (9 tahun ke atas). Johnson et al. (2002) menemukan bahwa nilai absolut *unexpected accruals* pada masa penugasan singkat (2-3 tahun) lebih tinggi dibandingkan masa penugasan menengah (4-8 tahun), namun mereka tidak menemukan bukti pada masa penugasan yang lebih panjang (9 tahun atau lebih).

Dari temuan-temuan diatas dapat ditarik kesimpulan auditor dapat memperoleh pemahaman yang cukup terhadap bisnis klien dan industrinya jika masa penugasan auditnya berada pada periode menengah, yaitu 4-8 tahun, tanpa mengurangi independensi auditor yang menyebabkan kualitas audit menjadi lebih rendah. Maka masa penugasan audit dengan jangka waktu menengah dapat mengurangi tingkat manajemen laba sehingga hipotesis yang akan diuji adalah sebagai berikut :

H3 : Masa penugasan audit KAP dengan periode menengah berpengaruh negatif terhadap manajemen laba akrual.

Pengaruh Kepentingan Ekonomi KAP terhadap Manajemen Laba Akrual

Kepentingan ekonomi KAP terhadap klien (*client importance*) merupakan ukuran yang dapat mempengaruhi kualitas audit (Reynolds dan Francis 2001; Craswell et al. 2002; Chen et al. 2010). DeAngelo (1981) berargumen bahwa ketika auditor memiliki lebih dari satu klien menjadi berkurang. Craswell et al. (2002) menemukan bukti bahwa *fee dependence* sebagai ancaman terhadap independensi auditor tidak mempengaruhi kecenderungan auditor untuk menerbitkan *qualified opinion*, baik pada *national* maupun *local market level*. Temuan Reynolds dan Francis (2001) menunjukkan bahwa kepentingan ekonomi auditor tidak mendorong klien besar untuk melakukan diskresi akrual yang lebih tinggi dibandingkan klien yang lebih kecil. Maka kepentingan KAP memiliki asosiasi negatif terhadap manajemen laba akrual. Sehingga hipotesis yang akan diuji adalah sebagai berikut :

H4 : Kepentingan ekonomi KAP berpengaruh negatif terhadap manajemen laba akrual.

Pengaruh Kesiediaan pelaporan Opini audit *going-concern* terhadap Manajemen Laba Akrual.

Hubungan kesiediaan dan keakuratan pelaporan opini audit *going-concern* (GC) dengan kualitas laba masih belum konsisten (Geiger dan Rama 2006; Bartov et al. 2011). Kesiediaan auditor untuk melaporkan terjadinya masalah kelangsungan hidup klien dalam opini GC merupakan sikap independensi auditor (DeAngelo 1981; Francis 2004).

Big 4 memiliki tingkat keakuratan pelaporan opini GC yang lebih tinggi dibandingkan dengan *non-Big 4* (Francis 2004; Geiger dan Rama 2006). *Big 4* memiliki tingkat reporting error GC yang lebih rendah dibandingkan *non-Big 4*.

Francis dan Yu (2009) bahwa hanya KAP *Big4* yang berukuran besar yang akan menghasilkan kualitas audit yang tinggi dengan menunjukkan kemampuannya dalam membatasi perilaku manajemen laba dan menerbitkan laporan audit *going concern*.

Maka ini menduga bahwa sikap independensi auditor GC dan keakuratan opini GC sebagai ukuran kualitas audit yang tinggi memiliki asosiasi negatif dengan kualitas laba yang diukur dengan manajemen laba akrual. Maka hipotesis yang akan diuji adalah sebagai berikut :

H5 : Kesiediaan pelaporan opini audit *going concern* berpengaruh negatif terhadap manajemen laba

METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah perusahaan Manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode tahun 2010-2014. Periode penelitian mencakup data pada tahun 2011-2014 sebagai berikut :

Tabel 1
Jumlah Perusahaan di BEI yang Dijadikan Sampel

Tahun	Jumlah Perusahaan
2011	76 Perusahaan
2012	78 Perusahaan
2013	79 Perusahaan
2014	81 Perusahaan

Sumber : Bursa Efek Indonesia

Sampel penelitian dipilih dengan menggunakan teknik *purposive sampling* terhadap perusahaan manufaktur yang menerbitkan laporan tahunan periode tahun 2011-2014, sehingga terdapat 314 *firm year* yang memenuhi kriteria sampel. Kriteria yang digunakan untuk memilih sampel adalah sebagai berikut: (1). Perusahaan Manufaktur termasuk dalam Bursa Efek Indonesia Periode 2011-2014, (2). Perusahaan sampel memiliki informasi tanggal publikasi laporan keuangan untuk tahun bersangkutan dan mengeluarkan laporan tahunan periode bersangkutan yang telah di audit dan dipublikasikan. (3). Perusahaan manufaktur yang menyajikan laporan keuangannya dengan mata uang rupiah selama periode 2011-2014.

Teknik Pengumpulan Data

Pengumpulan data merupakan suatu prosedur yang sangat penting dalam suatu penelitian. Jenis data dalam penelitian merupakan faktor yang sangat penting, karena jenis data akan menyangkut kualitas dari hasil penelitian. Oleh karenanya, jenis data menjadi bahan pertimbangan dalam penentuan metode pengumpulan data (Sugiyono, 2010:79). Metode pengumpulan data yang akan dilakukan dalam penelitian ini studi dokumentasi dan studi pustaka.

Variabel dan Definisi Operasional Variabel

Variabel Dependen

Berdasarkan penelitian (Philips dan Rego, 2003) rumus untuk variabel manajemen laba diukur dengan menggunakan pendekatan distribusi laba adalah sebagai berikut :

$$\Delta E = \frac{E_{it} - E_{it-t}}{MVE_{it-t}}$$

Keterangan :

ΔE : Ditribusi laba, dimana bila nilai ΔE adalah nol atau positif maka perusahaan menghindari penurunan laba. Bila nilai ΔE adalah negatif, maka perusahaan menghindari pelaporan kerugian.

- E_{it} : Laba perusahaan i pada tahun t
 E_{it-t} : Laba perusahaan i pada tahun t-1
 MVE_{it-t} : Market Value of Ekuity

Variabel Independen

Variabel bebas adalah variabel yang mempengaruhi atau yang menjadi sebab perubahannya atau timbulnya variabel *dependent* (terikat) (Sugiyono 2010:59). Variabel bebas dalam penelitian ini adalah

SPCL (Spesialisasi Industri KAP)

KAP dikategorikan sebagai KAP dengan spesialisasi industri (SPCL) yang menandakan kualitas audit yang tinggi jika memiliki *industry share* terbesar dalam industri tertentu (Gut et al. 2009). SPCL diberi angka 1 jika memiliki *industry share* terbesar yang diukur dengan rasio dari jumlah aset klien KAP dalam industri tertentu dibagi dengan jumlah aset klien KAP dalam industri tertentu dibagi dengan jumlah aset klien untuk seluruh KAP dalam satu industri, dan diberi skor 0 jika lainnya.

Ukuran KAP

Ukuran KAP (BIG4) merupakan salah satu indikator dari kualitas audit yang tinggi (Becker et al. 1998; Krishnan 2003). Kualitas audit yang tinggi diukur dengan variabel *dummy* BIG4 yang diberi angka 1 jika KAP merupakan KAP yang berafiliasi dengan BIG4 dan diberi angka 0 jika lainnya.

Masa Penugasan Audit (Tenure)

Mengikuti Francis dan Yu (2009), Johnson et al. (2002), serta Gul et al. (2009), pengukuran masa penugasan audit dengan jangka waktu menengah adalah > 3 tahun dan < 9 tahun, yaitu penugasan audit yang dianggap cukup untuk memperoleh pemahaman yang menandai terhadap klien dan industri klien namun tidak mengurangi kualitas audit dari sisi namun tidak mengurangi kualitas audit dari sisi independensi KAP. TENURE diberi angka 1 jika masa penugasan KAP berada dalam interval > 3 tahun dan < 9 tahun yang menandakan kualitas audit yang tinggi, dan diberi 0 jika lainnya.

Client Importance (CI)

Client Importance (CI) adalah ukuran dari independensi auditor untuk menguji kecenderungan auditor memiliki *economic dependence* terhadap klien (Reynolds dan Francis 2001; Francis dan Yu 2009; Chen et al. 2010). Untuk mengukur ketergantungan ekonomi KAP maka honorium auditor merupakan proksi yang lebih cepat, namun informasi ini tidak diungkapkan kepada publik di Indonesia. Oleh karena itu digunakanlah ukuran perusahaan dari klien. Mengikuti Chen et al. (2010) *client importance* (CI) diukur dengan rumus sebagai berikut:

$$CI_{it} = \frac{SIZE_{it}}{\sum_{i=1} SIZE_{it}}$$

Dengan demikian, CI adalah proporsi ukuran perusahaan (SIZE) dari klien tertentu (dalam natural logaritma dari total aset) terhadap jumlah ukuran perusahaan dari seluruh klien dari KAP tertentu. studi ini mengajukan pengukuran proksi CI sebagai ukuran kualitas audit yang tinggi, yaitu sekalipun KAP memiliki kepentingan ekonomi terhadap klien namun tetap memiliki independensi apabila rasio CI berada dalam interval $\mu - \sigma \leq CI \leq \mu + \sigma$, dimana μ adalah rerata dari nilai CI, dan σ adalah standar deviasinya. Jika nilai rasio CI dari

perusahaan i yang diaudit KAP tertentu memenuhi kriteria ini, akan diberi angka 1, dan 0 jika lainnya

Kesediaan pelaporan opini audit *going-concern* (ROA)

Proksi RQA (*reporting quality of audit report*) menggunakan opini audit GC dan menguji tingkat akurasi dari pelaporan opini GC. Operasonalisasi pengukuran kesediaan dan keakuratan opini GC (RQA) menggunakan kriteria sebagai berikut : (i) diberi skor 1 jika KAP memberikan opini GC pada tahun berjalan dan pada 1 (satu) tahun mendatang klien mengalami kondisi *financial distress*, serta diberi skor 0 jika sebaliknya (*reporting error* tipe 1); (ii) diberi skor 1 jika KAP tidak memberikan opini GC pada tahun berjalan dan klien pada 1 (satu) tahun mendatang tidak mengalami kondisi *financial distress* dari klien harus memenuhi minimal salah satu kondisi berikut: (i) mengalami arus kas operasi (CFO) negatif; (ii) rugih bersih (Reynold dan Francis 2001).

Variabel Kontrol

Variabel kontrol adalah variabel yang dikendalikan atau dibuat konstan sehingga pengaruh variabel bebas terhadap variabel terikat tidak dipengaruhi faktor luar yang tidak diteliti. Variabel kontrol dalam penelitian ini adalah

Ukuran Perusahaan (SIZE),

Ukuran perusahaan adalah besarnya lingkup atau luasnya perusahaan dalam menjalankan operasinya. Ukuran perusahaan (SIZE) dari klien tertentu (dalam logaritma dari total aset) terhadap jumlah ukuran perusahaan dari seluruh klien dari KAP tertentu.

Leverage (Debt)

Leverage didefinisikan sebagai *debt to equity ratio* yang merupakan hasil dari pembagian total tahun t dengan total ekuitas tahun t. adapun rumus yang digunakan sebagai berikut :

$$\text{Leverage} = \frac{\text{utang}}{\text{aset}}$$

Keterangan:

Leverage : Pengungkit.
Utang : Total utang pada tahun t.
Aset : Total aset pada tahun t.

Analisis Model Regresi

Analisis regresi linier berganda digunakan untuk mengukur dan menentukan hubungan sebab-akibat (kausal) antara satu variabel dan variabel-variabel lainnya. Karena dalam penelitian ini terdapat satu variabel terikat dan beberapa variabel bebas maka digunakan analisis regresi berganda. Rumus regresi linier berganda dalam penelitian ini sebagai berikut:

$$\text{MLit} = \beta_0 + \beta_1 \text{BIG4it} + \beta_2 \text{SPCL it} + \beta_3 \text{TENURE it} + \beta_4 \text{CI it} + \beta_5 \text{RQA it} + \beta_6 \text{SIZEit} + \beta_7 \text{DEBTit} + e \text{ it}$$

Di mana:

MLit : Manajemen Laba

β_0	: Konstanta
β_1, \dots, β_7	: Koefisien regresi variabel BIG4 , SPCL , TENURE , CI RQA , dan SIZE , DEBT ,
BIG4	: Ukuran KAP
SPCL	: Spesialisasi Industri KAP
TENURE	: Masa Penugasan Audit
CL	: <i>client Importance</i>
RQA	: Kesiediaan Pelaporan Opini Audit <i>going-concern</i>
SIZE	: Ukuran Perusahaan
DEBT	: Leverage
E	: Standard error

Uji Asumsi Klasik

Uji Normalitas, adalah suatu pengujian yang dilakukan untuk mengetahui apakah model regresi, variabel dependen, variabel independen atau keduanya mempunyai distribusi normal atau tidak. Model regresi yang baik mempunyai distribusi yang normal atau mendekati normal. Untuk mengetahui kenormalan data, dapat dilihat pada analisis regresi linier plot (*normal probability plot*). Jika data menyebar disekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal, maka model regresi memenuhi asumsi normalitas. Jika data menyebar jauh dari garis diagonal dan tidak mengikuti arah garis diagonal, maka model regresi tidak memenuhi asumsi normalitas.

Uji Autokorelasi, bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi linear berganda ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pada periode t-1 (sebelumnya). Jika terjadi korelasi, maka diidentifikasi terjadi masalah autokorelasi. Regresi yang baik adalah regresi yang tidak terjadi autokorelasi didalamnya.

Uji Multikolinearitas, bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi linear ditemukan adanya korelasi antar variabel independen. Multikolinearitas dapat dilihat dengan cara menganalisis nilai VIF (*Variance Inflation Factor*). Suatu model regresi menunjukkan adanya Multikolinearitas jika nilai tolerance < 0,10 dan VIF > 10.

Uji Heteroskedastisitas, bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi linear terjadi ketidaksamaan varian dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Jika varian dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain tetap, maka disebut Homoskedastisitas atau tidak terjadi Heteroskedastisitas. Model regresi yang baik adalah model regresi yang tidak terjadi Heteroskedastisitas.

Uji Hipotesis

Uji Koefisien Determinasi (R^2), digunakan untuk mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menjelaskan variasi variabel dependen. Nilai koefisien determinasi adalah antara nol sampai dengan satu. Apabila nilai R^2 semakin kecil, maka kemampuan variabel-variabel independen dapat menjelaskan variasi variabel dependen rendah. Apabila nilai R^2 mendekati satu, maka variabel-variabel independen memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variasi variabel dependen.

Uji *Goodness of Fit* dengan Uji F, digunakan untuk menguji kelayakan model regresi linear berganda. Model *Goodness of Fit* dapat dilihat dari nilai statistik F. Uji statistik F pada dasarnya menunjukkan pengaruh secara bersama-sama variabel independen yang

dimasukkan dalam model terhadap variabel dependen. Dalam penelitian ini uji F digunakan untuk mengetahui pengaruh Kualitas Audit terhadap Manajemen Laba.

Uji t, pengujian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen. Tingkat signifikansi uji $t < 0,05$, maka H_0 ditolak dan H_a diterima, artinya secara individual terdapat pengaruh antara variabel bebas terhadap variabel terikat. Tingkat signifikansi uji $t > 0,05$, maka H_0 diterima dan H_a ditolak, artinya secara individual tidak terdapat pengaruh antara variabel bebas terhadap variabel terikat.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Uji Asumsi Klasik

Uji Normalitas. Berdasarkan hasil uji normalitas dengan menggunakan analisis grafik yaitu dengan menggunakan grafik *probabilty plot* menunjukkan bahwa grafik memberikan pola distribusi normal yang mendekati normal dengan titik-titik menyebar disekitar garis diagonal dan penyebarannya masih di sekitar garis normal sehingga dapat disimpulkan bahwa nilai residual yang dihasilkan dari regresi terdistribusi secara normal.

Uji Autokorelasi. Berdasarkan hasil uji autokorelasi diperoleh nilai *Durbin Watson* hitung sebesar 2,036. Penelitian ini menggunakan data sejumlah 313, variabel independen sebanyak 5, dan Variabel control sebanyak 2. sehingga berdasarkan tabel *Durbin Watson* diketahui nilai $dl = 1,627$ dan $du = 1,841$ (pada tabel DW), serta nilai $(4-du) = 2,159$ dan nilai $(4-dl) = 2,373$. Nilai 2,036 tersebut terletak diantara nilai du (1,841) dan $4-du$ (2,159) sehingga dapat disimpulkan bahwa dalam model regresi tidak terdapat masalah autokorelasi sehingga uji autokorelasi terpenuhi.

Uji Multikolinearitas. Nilai *tolerance* semua variabel bebas lebih besar dari 0,10, demikian pula nilai VIF semuanya kurang dari 10. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa model regresi tidak mengindikasikan adanya multikolinieritas.

Uji Heteroskedastisitas. Uji heteroskedastisitas dilakukan dengan melihat pola grafik *scatterplot* dan *Spearman's rho*. Hasil dari grafik *scatterplot* menunjukkan bahwa titik-titik tidak terlalu menyebar dan tampak seperti membentuk sebuah pola, maka dilakukan uji untuk memberikan kepastian bahwa model yang dibangun bebas dari heteroskedastisitas. Hasil uji *Spearman's rho* menyatakan bahwa besarnya nilai *probabilitas* pada seluruh variabel bebas lebih besar dari 0,05, dan sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan maka hal ini berarti dalam model regresi tidak terjadi ketidaksamaan variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan lainnya atau bisa disebut juga dengan bebas dari Heteroskedastisitas. Hal tersebut memberi arti bahwa tujuh variabel independen dalam penelitian ini bebas dari masalah heteroskedastisitas.

Analisis Regresi Linier Berganda

Dari pengujian yang telah dilakukan melalui regresi berganda diperoleh hasil sebagai berikut:

Tabel 2
Hasil Uji Regresi Berganda

Variabel Bebas	Koefisien Regresi	Sig.	r
Ukuran KAP	-2,436	0,032	-0,057
Specialisasi Industri	5,971	0,003	0,171
Masa Penugasan Audit	-0,780	0,033	-0,055
Client Important	-2,387	0,722	-0,020
Kesediaan Pelaporan Opini Audit	1,081	0,806	0,014
Ukuran Perusahaan	-3,271	0,521	-0,037
Leverage	-0,035	0,947	-0,004
Konstanta	11,392		
Sig. F	0,036		
R	0,351		
R ²	0,123		

Sumber : Output SPSS

Berdasarkan tabel 2, maka diperoleh persamaan regresi linear berganda pada penelitian ini sebagai berikut:

$$ML = 11,392 - 2,436_{BIG4} + 5,971_{SPCL} - 0,780_{tenure} - 2,387_{CI} + 1,081_{RQA} - 3,271_{SIZE} - 0,035_{DEBT}$$

Uji F

Uji *goodness of fit* digunakan untuk mengetahui kelayakan model, apakah model yang dibangun memenuhi kriteria fit atau tidak. Model regresi dikatakan fit apabila tingkat signifikansi lebih kecil dari 0,05. Hasil uji *goodness of fit* disajikan pada tabel 3 sebagai berikut:

Tabel 3
Anova

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	1540,081	7	220,012	6,138	0,036
Residual	10931,682	305	35,842		
Total	12471,763	312			

a Predictors: (Constant), Leverage, Specialisasi Industri, Masa Penugasan Audit, Kesediaan Pelaporan Opini Audit, Ukuran KAP, Client Important, Ukuran Perusahaan

b Dependent Variable: Manajemen Laba

Sumber : Output SPSS

Berdasarkan tabel 3 menunjukkan bahwa nilai F hitung sebesar 0,036 dengan nilai signifikansi sebesar 0,00 lebih kecil dari α (0,05). Sehingga dapat disimpulkan bahwa model yang dibangun, yaitu pengaruh kualitas audit terhadap Manajemen laba memenuhi kriteria fit (sesuai).

Koefisien Determinasi (R²)

Koefisien determinasi digunakan untuk mengetahui seberapa besar prosentase kontribusi yang diberikan oleh model yang digunakan dalam penelitian yaitu ukuran KAP, spesialisasi industri, masa penugasan audit, *client important*, kesediaan pelaporan opini

audit, ukuran perusahaan serta leverage terhadap manajemen laba pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia .

Hasil pengujian yang telah dilakukan tampak pada tabel 4 dapat sebagai berikut :

Tabel 4
Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	0,351	0,123	0,025	5,9868	2,036

a Predictors: (Constant), Leverage, Specialisasi Industri, Masa Penugasan Audit , Kesiediaan Pelaporan Opini Audit, Ukuran KAP, Client Important, Ukuran Perusahaan

b Dependent Variable: Manajemen Laba

Sumber : Output SPSS

Dari tabel 4 di atas diketahui R square (R^2) sebesar 0,123 yang menunjukkan sumbangan atau kontribusi dari model yang digunakan dalam penelitian yaitu ukuran KAP, spesialisasi industri, masa penugasan audit, *client important*, kesiediaan pelaporan opini audit, ukuran perusahaan serta leverage terhadap manajemen laba pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia sebesar 12,3%. Sedangkan sisanya ($100\% - 12,3\% = 87,7\%$) dikontribusi oleh faktor lainnya. Nilai R^2 dalam penelitian ini terlihat rendah, namun hal ini bukanlah masalah. Menurut Lev (1989) dalam Verawati (2012), mayoritas penelitian yang berkaitan dengan *earnings* menunjukkan nilai *adjusted R2* yang rendah.

Koefisien korelasi berganda ditunjukkan dengan (R) sebesar 0,351 yang menunjukkan bahwa korelasi atau hubungan antara model yang digunakan dalam penelitian tersebut terhadap manajemen laba sebesar 35,1%.

Uji t

Uji hipotesis dalam penelitian ini menggunakan uji t yaitu menguji koefisien regresi secara parsial untuk mengetahui apakah masing-masing model yang digunakan dalam penelitian yaitu ukuran KAP, spesialisasi industri, masa penugasan audit, *client important*, kesiediaan pelaporan opini audit, ukuran perusahaan serta leverage mempunyai pengaruh terhadap manajemen laba pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Hasil uji t yang disajikan pada tabel 5 sebagai berikut

Tabel 5
Hasil Perolehan Tingkat Signifikan

Variabel	Sig	Keterangan
Ukuran KAP	0,032	Signifikan
Specialisasi Industri	0,003	Signifikan
Masa Penugasan Audit	0,033	Signifikan
Client Important	0,722	Tidak Signifikan
Kesiediaan Pelaporan Opini Audit	0,806	Tidak Signifikan
Ukuran Perusahaan	0,521	Tidak Signifikan
Leverage	0,947	Tidak Signifikan

Sumber : Output SPSS

Dari tabel diatas akan diuraikan masing-masing pengaruh dari model yang digunakan dalam penelitian manajemen laba pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia

sebagai berikut : **Uji Parsial Pengaruh Ukuran KAP Terhadap Manajemen Laba** dari hasil pengujian yang telah dilakukan diperoleh tingkat signifikan variabel ukuran KAP sebesar $0,032 < \alpha = 0,050$ (*level of signifikan*), maka H_0 ditolak dan H_1 diterima. Kondisi ini menunjukkan pengaruh variabel tersebut terhadap manajemen laba pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia adalah signifikan. Hasil ini mendukung penelitian yang telah dilakukan oleh Reynolds dan Francis (2001), Dinuka (2014) menemukan bahwa klien Big 6 memiliki diskresioner absolute yang lebih rendah dibandingkan dengan klien non Big 6. Faktor ketergantungan ekonomi auditor terhadap klien lebih kecil pada auditor besar, artinya independensi auditor pada KAP besar lebih terjaga. Independensi dalam auditor besar lebih mungkin terjaga karena ketergantungan ekonomi auditor terhadap klien tidak begitu berarti bagi auditor besar, dan auditor besar berpeluang untuk mengalami kerugian yang lebih besar pada kasus kegagalan audit, bila dibandingkan dengan auditor kecil, sehingga jaminan atas kualitas audit akan lebih ditingkatkan.

Uji Parsial Pengaruh Sepcialisasi Industri Terhadap Manajemen Laba dari hasil pengujian yang telah dilakukan diperoleh tingkat signifikan variabel spesialisasi industri sebesar $0,003 < \alpha = 0,050$ (*level of signifikan*), maka H_0 ditolak dan H_1 diterima. Kondisi ini menunjukkan pengaruh variabel tersebut terhadap manajemen laba pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia adalah signifikan. Hasil ini sejalan dengan pendapat Gut et al. (2003) KAP yang melakukan kosentrasi pada industri dan prosedur audit tertentu memungkinkan untuk memperoleh pengetahuan tentang bisnis dan industri klien dengan lebih banyak, sehingga KAP dengan spesialisasi industri dapat bekerja lebih efektif. Hasil ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Nugrahanti (2014) yang menunjukkan spesialisasi industri mempunyai pengaruh terhadap manajemen laba, namun tidak mendukung penelitian yang dilakukan oleh Meiranto (2014).

Uji Parsial Pengaruh Masa Penugasan Audit Terhadap Manajemen Laba dari hasil pengujian yang telah dilakukan diperoleh tingkat signifikan variabel masa penugasan audit sebesar $0,033 < \alpha = 0,050$ (*level of signifikan*), maka H_0 ditolak dan H_1 diterima. Kondisi ini menunjukkan pengaruh variabel tersebut terhadap manajemen laba pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia adalah signifikan. Hasil ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh (Knechel dan Vanstraelen 2007). Masa penugasan audit yang lebih panjang dapat memberikan implikasi bagi kualitas audit yang lebih tinggi, tetapi juga dapat mengancam independensi auditor yang disebabkan oleh hubungan auditor dan klien yang semakin dekat sehingga berdampak menurunnya kualitas audit). Hasil ini juga mendukung penelitian yang dilakukan oleh Dinuka (2014) namun tidak mendukung penelitian yang dilakukan oleh Sieregar (2012).

Uji Parsial Pengaruh Client Important Terhadap Manajemen Laba dari hasil pengujian yang telah dilakukan diperoleh tingkat signifikan variabel client important sebesar $0,722 > \alpha = 0,050$ (*level of signifikan*), maka H_0 diterima dan H_1 ditolak. Kondisi ini menunjukkan pengaruh variabel tersebut terhadap manajemen laba pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia adalah tidak signifikan. Hasil ini sejalan dengan Reynolds dan Francis (2001) menunjukkan bahwa kepentingan ekonomi auditor tidak mendorong klien besar untuk melakukan diskresi akrual yang lebih tinggi dibandingkan klien yang lebih kecil.

Uji Parsial Pengaruh Kesiediaan Pelaporan Opini Audit Terhadap Manajemen Laba dari hasil pengujian yang telah dilakukan diperoleh tingkat signifikan variabel kesiediaan pelaporan opini audit sebesar $0,806 > \alpha = 0,050$ (*level of signifikan*), maka H_0 diterima dan H_1 ditolak. Kondisi ini menunjukkan pengaruh variabel tersebut terhadap manajemen laba pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia adalah tidak signifikan. Ketidaksignifikanan hasil ini sejalan dengan pendapat Geiger dan Rama (2006) dan Bartov et al. (2011) yang mengemukakan bahwa hubungan kesiediaan dan keakuratan pelaporan opini audit *going-concern* (GC) dengan kualitas laba masih belum konsisten

Uji Parsial Ukuran Perusahaan Terhadap Manajemen Laba dari hasil pengujian yang telah dilakukan diperoleh tingkat signifikan variabel ukuran perusahaan sebesar $0,521 > \alpha = 0,050$ (*level of signifikan*), maka H_0 diterima dan H_1 ditolak. Kondisi ini menunjukkan pengaruh variabel tersebut terhadap manajemen laba pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia adalah tidak signifikan. Hasil ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Nugrahanti, (2014) yang menunjukkan bahwa ukuran perusahaan mempunyai pengaruh tidak signifikan terhadap manajemen laba.

Uji Parsial Leverage Terhadap Manajemen Laba dari hasil pengujian yang telah dilakukan diperoleh tingkat signifikan variabel leverage sebesar $0,947 > \alpha = 0,050$ (*level of signifikan*), maka H_0 diterima dan H_1 ditolak. Kondisi ini menunjukkan pengaruh variabel tersebut terhadap manajemen laba pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia adalah tidak signifikan. Hasil ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Nugrahanti (2014) yang menunjukkan leverage mempunyai pengaruh tidak signifikan terhadap manajemen laba.

Koefisien Determinasi Parsial (r^2)

Koefisien determinasi parsial ini digunakan untuk mengetahui faktor manakah yang paling berpengaruh dari variabel ukuran KAP, spesialisasi industri, masa penugasan audit, *client important*, kesiediaan pelaporan opini audit, ukuran perusahaan serta leverage terhadap manajemen laba pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.

Tabel 6
Koefisien Korelasi dan Determinasi Parsial

Variabel	R	r^2
Ukuran KAP	-0,157	0,0245
Specialisasi Industri	0,271	0,0734
Masa Penugasan Audit	-0,155	0,0242
Client Important	-0,120	0,0145
Kesiediaan Pelaporan Opini Audit	0,114	0,0130
Ukuran Perusahaan	-0,137	0,0187
Leverage	-0,104	0,0108

Sumber : Output SPSS

Dari korelasi parsial diatas maka dapat diperoleh koefisien determinasi parsial dengan penjelasan sebagai berikut:

Koefisien determinasi parsial variabel ukuran KAP = 0,0245 yang menunjukkan besarnya kontribusi yang diberikan variabel tersebut terhadap manajemen laba pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia sebesar 2,45%.

Koefisien determinasi parsial variabel spesialisasi industri = 0,0734 yang menunjukkan besarnya kontribusi yang diberikan variabel tersebut terhadap manajemen laba pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia sebesar 7,34%.

Koefisien determinasi parsial variabel masa penugasan audit = 0,0242 yang menunjukkan besarnya kontribusi yang diberikan variabel tersebut terhadap manajemen laba pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia sebesar 2,42%.

Koefisien determinasi parsial variabel client important = 0,0145 yang menunjukkan besarnya kontribusi yang diberikan variabel tersebut terhadap manajemen laba pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia sebesar 1,45%.

Koefisien determinasi parsial variabel kesediaan pelaporan opini audit = 0,0130 yang menunjukkan besarnya kontribusi yang diberikan variabel tersebut terhadap manajemen laba pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia sebesar 1,30%.

Koefisien determinasi parsial variabel ukuran perusahaan = 0,0187 yang menunjukkan besarnya kontribusi yang diberikan variabel tersebut terhadap manajemen laba pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia sebesar 1,87%.

Koefisien determinasi parsial variabel leverage = 0,0108 yang menunjukkan besarnya kontribusi yang diberikan variabel tersebut terhadap manajemen laba pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia sebesar 1,08%.

Dari hasil tersebut di atas dapat disimpulkan bahwa variabel yang mempunyai pengaruh yang dominan terhadap manajemen laba pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia adalah masa penugasan audit karena mempunyai koefisien determinasi partialnya

SIMPULAN

Simpulan hasil penelitian ini dapat dikemukakan sebagai berikut : (1) Hasil pengujian menunjukkan ukuran KAP mempunyai pengaruh signifikan dan negatif terhadap manajemen laba. (2) Hasil pengujian menunjukkan spesialisasi industri mempunyai pengaruh signifikan dan positif terhadap manajemen laba. (3). Hasil pengujian menunjukkan masa penugasan audit (*tenure*) mempunyai pengaruh signifikan dan negatif terhadap manajemen laba. (4) Hasil pengujian menunjukkan *client important* mempunyai pengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap manajemen laba. (5) Hasil pengujian menunjukkan kesediaan pelaporan opini audit mempunyai pengaruh positif dan tidak signifikan terhadap manajemen laba. (6) Hasil pengujian menunjukkan ukuran perusahaan mempunyai pengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap manajemen laba. (7) Hasil pengujian terakhir menunjukkan leverage mempunyai pengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap manajemen laba.

Saran

Dari hasil analisis tersebut di atas dan simpulan yang diperoleh, maka saran-saran yang dapat dikemukakan sebagai berikut : (1) Bagi pihak manajemen perusahaan perlu meningkatkan kredibilitas laporan keuangannya, agar bisa lebih di percaya oleh masyarakat. Karena bila hanya mengandalkan hasil audit dari auditor, maka perusahaan tidak bisa secara signifikan mampu meningkatkan kredibilitas laporan keuangan perusahaan. Hal

tersebut didasari bahwa sebuah auditor spesialisasi industri yang dikatakan memiliki keahlian lebih di bandingkan auditor lain, ternyata juga tidak jauh berbeda pengaruhnya di bandingkan dengan laporan keuangan yang di audit oleh auditor non-spesialisasi industri. (2) Bagi pihak yang merasa berkepentingan terhadap laporan keuangan, dimana informasi di dalamnya dapat digunakan sebagai salah satu alat pertimbangan pengambilan keputusan, perlu untuk lebih berhati-hati dalam pemakaian, karena baik auditor big-4 maupun auditor non big-4 yang telah mengaudit suatu laporan keuangan, hasil auditnya tidak jauh berbeda. Laporan keuangan yang di audit auditor big-4, tidak menjamin hasil audit yang lebih berkualitas dibandingkan hasil audit dari auditor non-big 4. (3) Bagi investor sebelum melakukan pengambilan keputusan investasi di suatu perusahaan untuk hendaknya lebih memilih perusahaan yang menggunakan spesialisasi industri auditor karena dengan adanya spesialisasi industri auditor dapat membatasi praktik manajemen laba yang terjadi di suatu perusahaan. (4) Bagi peneliti berikutnya hendaknya lebih diperbanyak jumlah sampel, periode serta pengamatan untuk lebih diperpanjang, serta memperhitungkan kondisi ekonomi makro, internal non finansial, situasi politik dan kondisi umum regional serta internasional.

DAFTAR PUSTAKA

- Aditama, F. dan A. Purwaningsih. 2010. Pengaruh Perencanaan Pajak Terhadap Manajemen Laba Pada Perusahaan Non Manufaktur. Jurusan akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Atma Jaya Yogyakarta. Yogyakarta.
- Antonius, H. 2012. Analisis Kualitas Audit Terhadap Manajemen Akutansi: Studi Pendekatan Composite Measure Versus Convention Measure. *Jurnal Akutansi dan Keuangan Indonesia* 9(2): 117-134.
- Balsam, S., Khrisnan, J., dan Yang, J. S. 2003, Auditor Industry Specialization and Earnings Quality. *Auditing: A journal of Practice & Theory*, 22 : 71.
- Bartov, E.F. Gul, dan J Tsui, 2011, Discretionary Accruals Models And Audit Qualication. *Economic Journal*. Vol. 12
- Becker, C.L., Defond, M.L., Jiambalvo, J. & Subramanyam, K.R. 1998. The Effect of Audit Quality on Earnings Management. *Contemporary Accounting Research*, 15, 1-24.
- Dahlan, M. 2009. Analisis Hubungan Antara Kualitas Audit Dengan Diskresioner Akrual dan Kebebasan Auditor. Working paper. Universitas Padjajaran.
- DeAngelo, L.E. 1981. Auditor Size And Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3): 183-199.
- Eisendhardt, K.M. 1989. Agency Theory: An Assesment and Review. *The Academy of Management Review* 5(1): 57-74.
- Francis, J.R. 2004. What Do We Know About Audit Quality?. *The British Accounting Review*, 36: 345-368.
- Francis, J.R. dan Yu, M.D. 2009. Big 4 Office Size and Audit Quality. *The Accounting Review*, 84, (5): 1521-1552.
- Geiger, M.A. D.V. Rama. 2006. Audit Firm Size and Going Cocern Repoting Accuracy. *Accounting Horizons* 20(1): 1-17.

- Gerayli, 2011. Impact of audit quality on Earnings Management: From Iran. *International Research Journal of Finance and Economics*, 66: 77-78
- Ghosh, A. dan Moon, D. 2005. Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality. *The Accounting Review*, 80(2): 585 - 612.
- Ghozali, I. 2001. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Edisi III. Universitas Diponegoro. Semarang.
- Gul, F.a.,S.Y.K Fung, dan B. Janggi. 2009. Earning Quality: Some Evidence on The Role of Auditor Tenure and Auditors' Industry Expertise. *Journal of Accounting and Economics* 47: 265-287.
- Gumanti, T.A. 2000. Earning Management Dalam Penawaran Pasar Perdana Di Bursa Efek Jakarta. *Simposium Nasional Akuntansi III*. Jakarta.
- Hidayati, S.M. dan Zulaika. 2003. Analisis Perilaku Earning Management: Motivasi Minimalisasi Income Tax. *Simposium Nasional Akuntansi VI*. Surabaya.
- Herusetya, A. 2009. Pengaruh Ukuran Auditor dan Spesialisasi Auditor terhadap Kualitas Laba. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia* 6(1): 46-70
- Januarsi, Y. 2009. Peran Auditor Spesialis Dalam Mengurangi Manajemen Laba AkruaL Dan Manajemen Laba Real Pada Periode Sebelum dan Sesudah Keputusan Menteri Keuangan No. 423/KMK.06/2002, *Simposium Nasional Akuntansi 12*. Palembang.
- Januarti, I. 2004. Pendekatan dan Kritik Teori Akuntansi Positif. *Jurnal Akuntansi dan Auditing* 1(1): 83-90.
- Jensen, M. dan Meckling, W. 1976. Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3: 82-137.
- Johnson, V.E., Khurana, I.K. dan Reynolds, K. 2002. Audit - Firm Tenure and The Quality of Financial Reports. *Contemporary Accounting Research*, 19, (4): 637 - 660.
- Knechel, W.R. dan Vanstraelen, A. 2007. The Relationship Between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Audit Opinions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 26(1): 113-131.
- Krishnan, G.V. 2003. Audit Quality and The pricing of Discretionary Accruals. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 22(1): 109-126.
- Margaretta, F. dan Siregar, S.V.N.P. 2007. Pengaruh Pergantian dan Jangka Waktu Penugasan Auditor terhadap Kualitas Laba: Studi Pada Emiten Bursa Efek Jakarta. *Working paper*. Disajikan dalam *The 1 Accounting Conference-Bridging the Gap Between Theory, Research, and Practice*. Universitas Indonesia. Depok.
- Meutia, I. 2004, Pengaruh Independensi Auditor Terhadap Manajemen Laba untuk KAP Big-5 dan Non Big-5. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. 7(3): 333-350.
- Nabila. 2011. Faktor - faktor yang Mempengaruhi Auditor Switching (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur di Bursa Efek Indonesia). Universitas Diponegoro. Semarang.
- Nirmala, P.A., dan N.Cahyonowati. 2013. Pengaruh Independensi, Pengalaman, Due Professional Care, Akuntabilitas, Kompleksitas Audit, Dan Time Budget Pressure Terhadap Kualitas Audit. *Diponegoro Journal of Accounting*. Vol. 2. No. 3. ISSN (online) 2337-3806.

- Philips, dan Rego. 2003. *Earnings Management : New Evidence Based on Deferred Tax Expense*. The Accounting Review. Vol. 27: 491-522.
- Pradhana, S.W. dan Rudiawarni. 2013. Pengaruh Kualitas Audit Terhadap Earning Manajement Pada Perusahaan di Sektor Manufaktur yang Go Publik di BEI Periode 2008-2009. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Universitas Surabaya* 2(1): 1-17
- Pujilestari, R. dan A. Herusetya. 2013. Pengaruh Kualitas Audit Terhadap Manajemen Laba Transaksi Real-Pengakuan Pendapat Strategi. *Jurnal Akutansi dan Keuangan* 15(2): 75-85.
- Reynolds, K.J. dan Francis, J.R. 2001. Does Size Matter? The influence of Large Clients on Office-Level Auditor Reporting Decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 30, 3, 375-400.
- Roychowdhury, S. 2006. Earning Management through Real Activites Manipulation. *Jurnal Riset Akutansi Indonesia* 11(1): 97-116.
- Rudyawan, A.P. dan Badera, I.D.N. 2008. Opini Audit Going Concern: Kajian Berdasarkan Model Prediksi Kebangkrutan, Pertumbuhan Perusahaan, Leverage, dan Reputasi Auditor. Universitas Udayana.
- Rusmin. 2010. Auditor Quality And Earnings Manajement : Singaporean Evidence. *Managerial Auditing Journal*. Vol 25 (7): 618-638
- Sanjaya, I.P.S. 2008. Auditor Eksternal, Komite Audit, dan Manajemen Laba. *Jurnal Riset Akutansi Indonesia* 11(1): 97-116.
- Scoot, W.R. 2000. *Financial Accounting Theory 2nd Edition*. Scarrborough Ontario: Prentice Hall Canada, Inc.
- Scoot, M. 2001. *Auditors and Earnings Management*. CPA Journal. 71: 39-45.
- Sri Sulistyanto, 2008, "Manajemen Laba: Teori Dan Model Empiris", Grasindo. Jakarta.
- Setiowati, A.R. 2007. Analisis Hubungan Beban Pajak Tangguhan Terhadap Manajemen Laba Pada Perusahaan Non-Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Jakarta. Skripsi. Universitas Atma Jaya. Yogyakarta.
- Sinaga, D. 2012. Analisis pengaruh audit tenure, ukuran KAP dan ukuran perusahaan klien terhadap kualitas audit. *Skripsi*. Program Akuntansi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis. Universitas Diponegoro.Semarang.
- Siregar, Sylvia Veronica N.P. dan Siddharta, U. 2006. Pengaruh Struktur Kepemilikan, Ukuran Perusahaan, dan Praktek Corporate Governance terhadap Pengelolaan Laba (Earning Management). *Jurnal Riset AKutansi Indonesia* 9(3): 307-326.
- Sugiyono. 2010. *Metode Penelitian Kuantitatif Kualitatif & RND*. Alfabeta, Bandung.
- Sulistiyanto, S. 2008, *Manajemen Laba: Teori Dan Model Empiris*. Grasindo. Jakarta.
- Watts, R. L., dan Zimmerman, J, L., 1990. *Positive Accounting Theory*. Prentice-Hall International Inc. New Jersey..