

Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Auditor terhadap Manajemen Laba Perusahaan Manufaktur Sektor Makanan dan Minuman Di Bei

Sanny Ika Pusparini^{1*}, Endang Masitoh², Anita Wijayanti³

¹²³Universitas Islam Batik Surakarta

Abstrak

Manajemen laba merupakan suatu tindakan yang dengan sengaja mengubah informasi dalam laporan keuangan menjadi terlihat baik untuk mengelabui pengguna laporan keuangan. Dengan demikian, manajemen laba dapat diartikan sebagai suatu tindakan yang mempengaruhi laporan keuangan dan memberikan manfaat ekonomi yang salah kepada perusahaan. Auditor yang berkualitas mampu mendeteksi tindakan manajemen laba yang dilakukan perusahaan. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh ukuran kantor akuntan publik, spesialisasi auditor dan independensi auditor terhadap manajemen laba. Sampel yang digunakan adalah data sekunder yang berasal dari laporan keuangan perusahaan manufaktur sektor makanan dan minuman yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada tahun 2014-2016. Sampel diambil dengan metode *purposive sampling* dan yang memenuhi kriteria pemilihan sampel. Sampel yang digunakan sebanyak 14 perusahaan. Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah regresi linier berganda, sedangkan pengujian hipotesis menggunakan uji t dan uji F. Berdasarkan hasil analisis yang dilakukan ukuran kantor akuntan publik dan independensi auditor tidak berpengaruh terhadap manajemen laba, sedangkan spesialisasi auditor berpengaruh terhadap manajemen laba.

Kata kunci: Audit, Kualitas Auditor; Manajemen Laba

Abstract

Earnings management is an act that intentionally changes the information in financial statements to look good to deceive users of financial statements. Thus, earnings management can be interpreted as an action needed for finance and provide false economic benefits for the company. Quality auditors are able to support earnings management actions undertaken by the company. Public accountants, auditor specialists and independent auditors of earnings management. The sample used is secondary data released from the financial statements of food and beverage manufacturing companies listed on the Indonesia Stock Exchange (IDX) in 2014-2016. Samples were taken by purposive sampling method and those taken by sample selection criteria. The samples used were 14 companies. The data analysis technique used in this study is multiple linear regression, while testing the hypothesis using the t test and F test. Based on the results of the analysis conducted public accounting firm size and auditor independence do not use earnings management, while auditors improve earnings management.

Keywords: Audit, Auditor Quality, Profit Management

PENDAHULUAN

Laporan keuangan merupakan sarana untuk mempertanggungjawabkan apa yang dilakukan manajemen atas sumber daya pemilik. Laporan keuangan menunjukkan keadaan keuangan perusahaan dan bagaimana kinerja manajemen dalam pengelolaan perusahaan. Laporan keuangan digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan ekonomi oleh pihak-pihak terkait. Namun dalam kenyataannya dijumpai manajemen yang menyalahgunakan laporan keuangan tersebut untuk kepentingan tertentu dengan nama praktek manajemen laba. Oleh karena itu, dibutuhkan laporan keuangan yang handal dan dapat dipercaya. Peran seorang auditor dibutuhkan untuk menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas. 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 (SPSP) dan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) yang diterbitkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI).

Adanya perbedaan kepentingan antara manajemen dengan pihak eksternal mendorong manajemen melakukan tindakan yang membuat laporan keuangan terlihat baik, sehingga kinerja manajemen juga terlihat baik. Tindakan yang dapat dilakukan manajemen seperti meratakan laba, menaikkan laba dan menurunkan laba. Tindakan-tindakan yang dilakukan oleh manajemen tersebut dikenal dengan istilah manajemen laba. Manajemen laba dapat digambarkan sebagai suatu kondisi dimana manajemen melakukan intervensi dalam proses penyusunan laporan keuangan bagi pihak eksternal. Manajemen laba timbul karena adanya kesenjangan informasi yang dimiliki manajemen dengan pihak eksternal. Manajemen dianggap lebih banyak memiliki informasi mengenai perusahaan dibandingkan dengan pihak eksternal. Kesenjangan informasi yang dimiliki manajemen dengan pihak eksternal dikenal dengan asimetri informasi. Kesenjangan informasi ini dimanfaatkan oleh pihak manajemen untuk bertindak sesuai dengan kepentingannya.

Manajemen laba dapat terjadi karena penyusunan laporan keuangan menggunakan dasar akrual. Akuntansi berbasis akrual menggunakan prosedur akrual, *deferral*, pengalokasian yang bertujuan untuk menghubungkan pendapatan, biaya, keuntungan (*gains*), dan kerugian (*losses*) untuk menggambarkan kinerja perusahaan selama periode berjalan, meski kas belum diterima dan dikeluarkan (Sulistiyanto, 2013). Pengujian laporan keuangan digunakan untuk meminimalkan tindakan kecurangan oleh manajemen. Pengujian ini dilakukan oleh pihak yang independen yaitu auditor. Auditor yang dipilih haruslah auditor yang berkualitas, sehingga hasilnya lebih meyakinkan pihak-pihak yang berkepentingan sebagai dasar pengambilan keputusan. Laporan keuangan perusahaan yang diaudit oleh auditor yang berkualitas akan menghasilkan informasi yang lebih berkualitas dibandingkan dengan informasi yang dihasilkan oleh auditor yang tidak berkualitas.

Berdasarkan latar belakang masalah yang telah diuraikan di atas maka rumusan masalahnya sebagai berikut : (1) Apakah ukuran KAP berpengaruh terhadap manajemen laba? (2) Apakah spesialisasi auditor berpengaruh terhadap manajemen laba? (3) Apakah independensi auditor berpengaruh terhadap manajemen laba?

Berdasarkan rumusan masalah di atas, maka penelitian ini bertujuan untuk : (1) Untuk menguji dan menganalisis pengaruh ukuran KAP terhadap manajemen laba. (2) Untuk menguji dan menganalisis pengaruh spesialisasi auditor terhadap manajemen

laba. (3) Untuk menguji dan menganalisis pengaruh independensi auditor terhadap manajemen laba.

TINJAUAN PUSTAKA

Sunandar (2014) Pengaruh Kualitas Audit dan Komite Audit terhadap Manajemen Laba. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah manajemen laba, sedangkan variabel independennya adalah kualitas audit dan komite audit. Teknik analisis data yang digunakan adalah analisis regresi linier berganda. Populasi dan sampelnya adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI pada tahun 2009-2011. Hasil dari penelitian ini adalah variabel ukuran KAP menunjukkan nilai koefisien yang positif terhadap manajemen laba sedangkan variabel auditor spesialis industri dan variabel ukuran komite audit menunjukkan nilai koefisien yang negatif terhadap manajemen laba. Variabel kontrol ukuran perusahaan menunjukkan nilai koefisien yang positif terhadap manajemen laba sedangkan variabel kontrol *leverage* dan arus kas operasi menunjukkan nilai koefisien yang negatif terhadap manajemen laba.

Ahmad, Suhara dan Ilyas (2016) *The Effect of Audit Quality on Earning Management within Manufacturing Companies Listed on Indonesian Stock Exchange*. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah manajemen laba, sedangkan variabel independennya adalah ukuran auditor dan auditor spesialisasi industri, dan variabel kontrolnya adalah ukuran perusahaan, arus kas operasi, *leverage*. Teknik analisis data yang digunakan adalah analisis regresi linier berganda. Populasi dan sampelnya adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI pada tahun 2010-2013. Hasil dari penelitian ini adalah kualitas audit dan manajemen laba berhubungan negatif. Temuan ini memajukan pengetahuan terkini terkait kualitas audit dan hubungan manajemen laba dalam konteks negara berkembang seperti Indonesia.

Sugiarti (2016) Pengaruh Kualitas Audit terhadap Manajemen Laba. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah manajemen laba, sedangkan variabel independennya adalah ukuran auditor dan spesialisasi industri auditor. Teknik analisis data yang digunakan adalah analisis regresi linier berganda. Populasi dan sampelnya adalah perusahaan perbankan yang terdaftar di BEI tahun 2012-2014. Hasil dari penelitian ini adalah ukuran auditor berpengaruh negatif dan signifikan terhadap manajemen laba. Artinya perusahaan yang diaudit oleh jasa kantor akuntan publik (KAP) *The Big Four* lebih kecil manajemen labanya dibandingkan dengan perusahaan yang diaudit oleh jasa kantor akuntan publik (KAP) selain *The Big Four*. Spesialisasi industri auditor berpengaruh negatif namun tidak signifikan terhadap manajemen laba. Artinya perusahaan yang diaudit oleh auditor spesialis industri memiliki manajemen laba yang lebih rendah dibandingkan dengan perusahaan yang diaudit oleh auditor yang bukan auditor spesialis industri.

Sukmawati (2018) Pengaruh Kualitas Audit terhadap Manajemen Laba Perusahaan. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah manajemen laba, sedangkan variabel independennya adalah kualitas audit dengan di proksikan dengan ukuran KAP, spesialisasi auditor, masa penugasan auditor, kepentingan ekonomi KAP, kesediaan pelaporan opini auditor. Teknik analisis data yang digunakan adalah analisis regresi linier berganda. Populasi dan sampelnya adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2014-2017. Hasil dari penelitian ini adalah ukuran KAP tidak berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba pada industri manufaktur, spesialisasi industri atau spesialisasi auditor berpengaruh tidak signifikan terhadap manajemen laba pada industri manufaktur, masa penugasan audit tidak berpengaruh signifikan terhadap

manajemen laba pada industri manufaktur, kepentingan ekonomi KAP berpengaruh tidak signifikan terhadap manajemen laba pada industri manufaktur, dan kesediaan pelaporan opini audit berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba pada industri manufaktur.

Yasser dan Soliman (2018) *The Effect of Audit Quality On Earnings Management in Developing Countries The Case of Egypt*. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah manajemen laba, sedangkan variabel independennya adalah ukuran auditor, spesialisasi industri auditor, dan masa kerja auditor. Teknik analisis data yang digunakan adalah analisis regresi linier berganda. Populasi dan sampelnya adalah perusahaan yang terdaftar di Mesir tahun 2012-2016. Hasil dari penelitian ini adalah masa kerja auditor memiliki hubungan positif yang signifikan dengan manajemen laba, sedangkan ukuran auditor dan spesialisasi industri auditor menunjukkan memiliki hubungan yang tidak signifikan dengan manajemen laba.

Berdasarkan tinjauan pustaka yang telah diuraikan di atas, maka perumusan hipotesisnya sebagai berikut :

1. Pengaruh Ukuran KAP terhadap Manajemen Laba

Hipotesis pertama akan menguji apakah ukuran Kantor Akuntan Publik berpengaruh terhadap manajemen laba. Dari pandangan para auditor, ukuran Kantor Akuntan Publik adalah salah satu yang mempengaruhi kualitas audit. Dipasar negara berkembang dengan struktur kepemilikan terkonsentrasi, big 4 auditor memainkan peran tata kelola perusahaan. Auditor big 4 lebih baik dalam membatasi manajemen laba daripada auditor non big 4.

Banyak peneliti menegaskan hubungan positif antara ukuran Kantor Akuntan Publik dengan kualitas Audit. Auditor besar cenderung untuk memberikan jasa audit berkualitas tinggi pada klien tertentu daripada auditor kecil karena ketergantungan masalah-masalah ekonomi auditor pada klien tersebut dapat diabaikan untuk auditor besar, dan auditor besar mempunyai kerugian yang lebih besar (kerugian akan kehilangan reputasinya) dalam kasus kegagalan audit, dibandingkan dengan auditor kecil. Penelitian Rusmin (2010) diseluruh perusahaan non keuangan di Singapura tahun 2003 dan penelitian Gerayli *et al.* (2011) di seluruh perusahaan non keuangan di Iran tahun 2004 juga menemukan ukuran KAP berhubungan negatif dengan manajemen laba.

Berdasarkan hasil beberapa penelitian di atas dapat dinyatakan bahwa semakin baik kualitas audit maka akan semakin mengurangi kecenderungan manajer melakukan manajemen laba. Dalam penelitian ini, peneliti menguji kembali hubungan tersebut dengan mengajukan hipotesis sebagai berikut :

H1 : Ukuran KAP berpengaruh terhadap manajemen laba.

2. Pengaruh Spesialisasi Auditor terhadap Manajemen Laba

Hipotesis kedua akan menguji apakah spesialisasi industri auditor secara signifikan berpengaruh terhadap manajemen laba. Gramling *et al.* (2001) menyatakan bahwa KAP yang memfokuskan pada industri tertentu akan cenderung berinvestasi pada teknologi, fasilitas-fasilitas fisik, pada personil, dan sistem kontrol organisasi yang dapat meningkatkan kualitas audit pada KAP yang terfokus pada industri tersebut. Selain itu, auditor yang memiliki pengalaman dalam industri tertentu akan mampu mendeteksi kesalahan dalam data klien pada industri tersebut daripada auditor yang tidak terfokus pada industri tertentu. Hal ini berarti bahwa spesialisasi industri auditor memiliki kemampuan untuk mendeteksi *error* dan memiliki pengalaman yang lebih baik daripada non spesialisasi industri auditor. Hal ini ditunjang oleh beberapa hasil penelitian yang menunjukkan bahwa

spesialisasi industri auditor, mampu membatasi praktik manajemen laba akrual (Krishnan 2003 dan Balsam *et al.* 2003).

Spesialisasi industri auditor memiliki pemahaman yang lebih baik tentang karakteristik industri, lebih patuh terhadap standar auditing, memahami resiko dan masalah dalam industri yang diaudit, memiliki kemampuan mendeteksi *error* lebih baik daripada nonspesialisasi industri auditor sehingga spesialisasi industri auditor dapat lebih baik mengurangi manajemen laba akrual daripada non-spesialisasi industri auditor (Januarsi 2009). Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Zhou and Elder (2001), Gerayli *et al.* (2011) dan penelitian Rusmin (2010) menunjukkan bahwa spesialisasi industri auditor berpengaruh negatif terhadap manajemen laba.

Berdasarkan hasil beberapa penelitian di atas dapat dinyatakan bahwa semakin baik spesialisasi industri auditor maka akan semakin mengurangi kecenderungan manajer melakukan manajemen laba. Dalam penelitian ini, peneliti menguji kembali hubungan tersebut dengan mengajukan hipotesis sebagai berikut :
H2 : Spesialisasi auditor berpengaruh terhadap manajemen laba

3. Pengaruh Independensi Auditor terhadap Manajemen Laba

Independensi auditor akan berdampak terhadap pendeteksian manajemen laba. Dalam SPAP (IAI, 2001) auditor diharuskan bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum. Auditor yang independen merupakan salah satu faktor yang dapat mengurangi terjadinya manajemen laba. Independensi auditor dinilai dari seorang auditor bersedia melaporkan dan keakuratan pelaporan opini audit *going concern* pada perusahaan *financial distress*. Bila auditor memberikan laporan opini audit *going concern* pada laporan keuangan yang sebenarnya maka auditor tersebut memiliki sikap independen. Auditor dituntut memiliki sikap independen dalam mengaudit laporan keuangan sehingga bisa mengurangi aktivitas manajemen laba maka semakin auditor bersikap independen akan semakin rendah aktivitas manajemen labanya.

Penelitian Sylvia *et al* (2012) juga menyatakan bahwa independensi auditor berpengaruh negatif terhadap manajemen laba, bahwa auditor yang memiliki sikap independen memiliki kemampuan dalam mendeteksi adanya praktik manajemen laba. Dari penelitian di atas dapat disimpulkan bahwa semakin auditor bersikap independen maka akan semakin rendah terjadinya praktik manajemen laba. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis yang diajukan sebagai berikut:

H3 : Independensi auditor berpengaruh terhadap manajemen laba

METODE PENELITIAN

Jenis penelitian ini adalah penelitian kuantitatif dan data yang digunakan berupa data sekunder yang diambil dari laporan keuangan perusahaan manufaktur sektor makanan dan minuman yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia selama periode 2014-2016 yang dapat dilihat dalam situs www.idx.co.id.

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan manufaktur sektor makanan dan minuman yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) selama periode 2014-2016 yang telah memenuhi kriteria-kriteria sampel, yaitu sebanyak 14 perusahaan.

Variabel dependen manajemen laba pada penelitian ini menggunakan *discretionary accrual* sebagai proksi, dihitung dengan menggunakan *Modified Jones Model* karena model ini dianggap lebih baik diantara model lain untuk mengukur manajemen laba (Dechow dalam Ujiantho dan Pramuka 2007). Total akrual diklasifikasikan menjadi komponen *discretionary* dan *nondiscretionary* dengan tahapan :

- 1) Mengukur total akrual dengan menggunakan model jones yang dimodifikasi.
Total Akrual (TAC) = *Net Income*(NI) – Arus Kas Operasi (CFO)
- 2) Menghitung nilai akrual yang diestimasi dengan persamaan regresi :
 $(TAC_t/At-1) = \alpha_1 (1/At-1) + \alpha_2 (REV_t/At-1) + \alpha_3(PPE_t/At-1) + e$
Keterangan :
TAC = Total akrual perusahaan I pada periode t
At-1 = Total asset perusahaan I pada akhir tahun t-1
REVt = Perubahan pendapatan perusahaan I dari tahun t-1 ke tahun t
PPEt = aktiva tetap (*gross property plant and equipment*) perusahaan pada periode t
e = error
- 3) Dengan menggunakan koefisien regresi diatas, non discretionary accrual (NDA) dapat dihitung dengan rumus :
 $NDA_t = \alpha_1 (1/At-1) + \alpha_2 (REV_t-REct/At-1) + \alpha_3(PPE_t/At-1)$
Keterangan :
NDA_t = *non discetionary accrual (NDA)* perusahaan I pada periode t
A = Fitted coefficient yang diperoleh dari hasil regresi pada perhitungan total akrual
REct = perubahan piutang perusahaan I dari tahun t-1 ke tahun t
- 4) Selanjutnya discretionary accrual (DA) dapat dihitung sebagai berikut :
 $DA_t = (TAC/At-1) - NDA_t$
Keterangan :
DA_t = Discretionary Accrual perusahaan I pada periode ke t

Variabel independen ukuran KAP adalah besar kecilnya kantor akuntan publik yang digunakan suatu perusahaan untuk melakukan pemeriksaan terhadap laporan keuangan perusahaan. Pengukuran variabel ukuran KAP menggunakan variabel dummy, nilai 1 jika perusahaan diaudit oleh KAP *big four*, dan 0 jika lainnya (Gerayli et al, 2011). Adapun KAP *big four* di Indonesia adalah sebagai berikut :

- 1) PWC berafiliasi dengan KAP Tanudiredja, Wibisana & Rekan
- 2) Deloitte berafiliasi dengan KAP Osman Bing Satrio
- 3) Ernst & Young Berafiliasi dengan KAP Purwantono, Suherman & Surja
- 4) KPMG berafiliasi dengan KAP Sidharta dan Widjaja

Variabel independen spesialisasi auditor didefinisikan sebagai auditor yang memiliki pengetahuan dan pemahaman yang baik dan spesifik dalam bidang tertentu (Ningsaptiti, 2010 dalam Rahmadika, 2011). Spesialisasi auditor yang digunakan dalam penelitian ini adalah sub sektor industri yang memiliki pangsa pasar minimal 20% dari jumlah klien yang diterima pada kelompok industri tertentu (Chen et al, 2005 dalam Rusmin, 2010). Jika auditor memiliki pangsa pasar lebih dari 20% maka auditor tersebut termasuk auditor spesialis industri. Namun, jika auditor memiliki pangsa pasar kurang dari 20% maka auditor tersebut bukan auditor spesialis industri. Pengukuran variabel ini dengan menggunakan variabel dummy sehingga untuk auditor yang spesialis industri diberi nilai 1, dan auditor yang tidak spesialis industri diberi nilai 0.

Variabel independen independensi akuntan publik didefinisikan sebagai sikap netral yang ditunjukkan oleh auditor dalam mengaudit suatu laporan keuangan sehingga opini yang diberikan auditor bebas dari pengaruh pihak-pihak tertentu dalam mengaudit suatu laporan keuangan. Opini audit tidak akan bernilai apabila auditor yang

melakukan audit tidak memiliki independensi (Meutia, 2004). Independensi auditor diukur dengan *audit tenure* (lamanya hubungan kerja antara klien dan auditor) menggunakan variabel dummy dan diberi nilai 1 jika merupakan *short tenure* (jika pada periode pengamatan, lama hubungan auditor dengan klien singkat yaitu 3 tahun atau kurang) dan nilai 0 jika yang lainnya.

Analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis kuantitatif. Tahap pertama adalah mengumpulkan data yang berupa laporan keuangan sampel yang akan diteliti, kemudian data akan di uji dengan uji asumsi klasik (uji normalitas, uji multikolinearitas, dan uji heteroskedastisitas) dan untuk uji hipotesis menggunakan regresi linear berganda, uji t, uji F dan koefisien determinasi R².

HASIL DAN PEMBAHASAN

1. Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif adalah statistika yang digunakan dalam mendeskripsikan data menjadi informasi yang lebih jelas serta mudah dipahami yang memberikan gambaran mengenai penelitian berupa hubungan dari variabel-variabel independen yang diproksikan dengan ukuran KAP, spesialisasi auditor dan independensi auditor, dan manajemen laba sebagai variabel dependen. Analisis ini bertujuan untuk memberikan gambaran atau mendeskripsikan data dalam variabel yang dilihat dari nilai rata-rata (*mean*), minimum, maksimum dan standar deviasi. Hasil penelitian analisis statistik deskriptif dapat dilihat dalam tabel 1 di bawah ini :

Tabel 1
Hasil Uji Deskriptif

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std.Deviation
X1	36	0	1	0,67	0,478
X2	36	0	1	0,50	0,507
X3	36	0	1	0,58	0,500
Y	36	0	0,21	0,05	0,056
Valid N (Listwise)	36				

Sumber : Data diolah

Berdasarkan tabel 1 di atas menunjukkan bahwa N atau jumlah data setiap variabel yang valid berjumlah 36, dari 36 data sampel manajemen laba (Y), nilai minimum sebesar 0.00, nilai maksimum sebesar 0.21, dari periode 2014-2016 diketahui nilai mean sebesar 0.05, serta nilai standar deviasi sebesar 0.056 yang artinya nilai mean lebih kecil dari nilai standar sehingga penyimpangan data yang terjadi tinggi maka penyebaran nilainya tidak merata.

Data kualitas KAP (X₁) dari 36 buah sampel diketahui bahwa nilai minimum sebesar 0.00, nilai maksimum sebesar 1, nilai mean dari periode 2014-2016 sebesar 0.67, serta nilai standar deviasi sebesar 0.478 artinya nilai mean kualitas KAP periode 2014-2016 lebih lebih besar dari nilai standar sehingga penyimpangan data yang terjadi rendah maka penyebaran nilainya merata.

Data spesialis auditor (X₂) dari 36 buah sampel diketahui bahwa nilai minimum sebesar 0.00, nilai maksimum sebesar 1, nilai mean dari periode 2014-2016 sebesar 0.50, serta nilai standar deviasi sebesar 0.507 artinya nilai mean spesialisasi audit periode 2014-2016 lebih lebih kecil dari nilai standar sehingga penyimpangan data yang terjadi tinggi maka penyebaran nilainya tidak merata.

Data independensi audit (X_3) dari 36 buah sampel diketahui bahwa nilai minimum sebesar 0.00, nilai maksimum sebesar 1, nilai mean dari periode 2014-2016 sebesar 0.58, serta nilai standar deviasi sebesar 0.500 artinya nilai mean independensi audit periode 2014-2016 lebih lebih besar dari nilai standar sehingga penyimpangan data yang terjadi rendah maka penyebaran nilainya merata.

2. Uji Asumsi Klasik

Metode uji asumsi klasik meliputi uji normalitas, uji multikolinieritas, uji heteroskedastisitas.

a. Uji Normalitas

Suatu regresi dikatakan normal apabila mempunyai nilai probabilitas *Kolmogrov-Smirnov* lebih dari 0,05. Dari hasil pengujian dengan menggunakan bantuan program SPSS, diperoleh hasil sebagai berikut:

Tabel 2
Hasil Uji Normalitas Kolmogrov-Smirnov

	<i>Unstandardized Residual</i>	Kriteria	Keterangan
N	36		
Kolmogorov-Smirnov Z	1,151	> 0,05	Data Terdistribusi
Asymp Sig (2-tailed)	0,141	> 0,05	Normal

Sumber : Data diolah

Berdasarkan tabel 4.2 uji *Kolmogorov Smirnov* diatas menunjukkan besarnya nilai *Kolmogorov Smirnov* sebesar 1,151 dan tingkat signifikansi sebesar 0,141 lebih besar dari 0,05, sehingga dapat disimpulkan bahwa model regresi memenuhi asumsi normalitas.

b. Uji Multikolinieritas

Suatu model regresi dikatakan terbebas dari hubungan multikolinier antar variabel bebasnya apabila memiliki nilai *variance inflation factor* (VIF) kurang dari 10 (sepuluh), serta memiliki nilai *tolerance* lebih dari 0,10 (Ghozali, 2011). Dengan menggunakan bantuan program SPSS, maka dari hasil pengujian multikolinieritas penelitian ini diperoleh hasil pada tabel dibawah ini :

Tabel 3
Hasil Uji Multikolinieritas

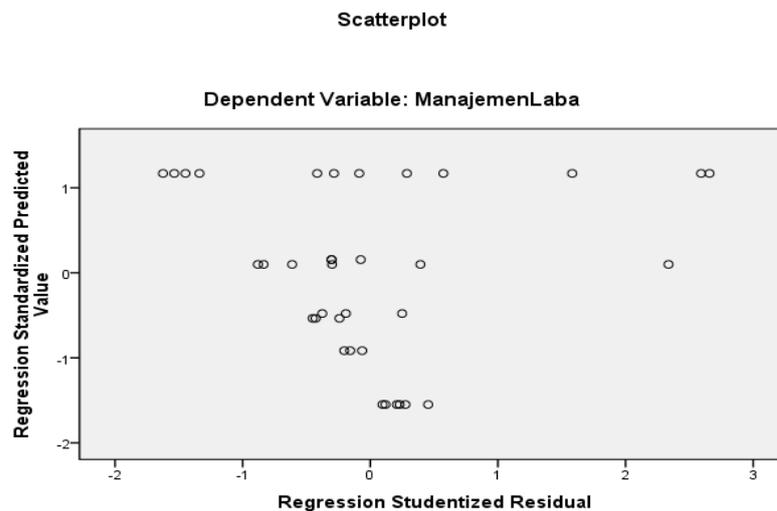
Variabel	Toleranc e	Kriteri a	VIF	Kriteri a	Keterangan
Ukuran KAP	0,695	>0,10	1,439	<10	Tidak terjadi Multikolinieritas
Spesialisasi Auditor	0,875	>0,10	1,143	<10	Tidak terjadi Multikolinieritas
Independensi Auditor	0,771	> 0,10	1,296	<10	Tidak terjadi Multikolinieritas

Sumber : Data diolah

Dari tabel di atas diketahui bahwa nilai VIF dan *Tolerance* hitung dari masing-masing variabel sesuai dengan kriteria pengujian (VIF < 10 dan *Tolerance* >0,10) sehingga dapat dikatakan pada model regresi yang digunakan tidak ditemukan tidak adanya multikolinieritas antar variabel bebas.

c. Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain. Jika *variance* dan residual satu pengamatan ke pengamatan lain tetap, maka disebut homoskedastisitas dan jika berbeda disebut heteroskedastisitas. Model regresi yang baik adalah tidak terjadi heteroskedastisitas. Metode yang digunakan untuk menguji heteroskedastisitas adalah grafik plot (Ghozali, 2011). Hasil uji heteroskedastisitas dapat dilihat pada gambar dibawah ini :



Gambar 2
Uji Heteroskedastisitas
Sumber : Data diolah

Berdasarkan gambar di atas dengan menggunakan scatterplot terlihat bahwa titik-titik menyebar secara acak serta tersebar secara baik diatas maupun dibawah angka 0 pada sumbu Y. Hal ini dapat disimpulkan bahwa sebaran titik-titik dinyatakan tidak terjadi heteroskedastisitas pada model regresi.

3. Pengujian Hipotesis

Untuk mengetahui hasil dari penelitian ini, maka dibuat permodelan hubungan atau regresi dari semua variabel yang digunakan dalam penelitian ini. Adapun rumusan atau model regresi yang diperoleh adalah:

a. Hasil Analisis Regresi Linear Berganda

Pengujian terhadap model regresi ini dilakukan dengan menggunakan bantuan program SPSS dari pengujian dengan SPSS secara ringkas disajikan sebagai berikut :

Tabel 4
Hasil Uji Regresi Linear Berganda

Model	B
(Constant)	-0,001
Ukuran KAP	0,021
Spesialisasi Auditor	0,036
Independensi Auditor	0,034

Sumber : Data diolah

Berdasarkan tabel hasil analisis regresi linier berganda di atas diperoleh persamaan sebagai berikut:

$$Y = -0.001 + 0.021X_1 + 0.036X_2 + 0.034X_3 + 0.015$$

Dilihat dari persamaan diatas maka dapat dijelaskan sebagai berikut:

- 1) Berdasarkan persamaan regresi linier berganda diatas diketahui bahwa nilai konstanta sebesar 0.001, artinya bila variabel bebas ukuran KAP (X_1), Spesialisasi audit (X_2) dan independensi audit (X_3) dianggap konstan maka dapat diprediksi bahwa struktur modal sebesar 0.001 satuan.
- 2) Variabel Ukuran KAP (X_1) pada model regres linier berganda diatas nilai koefisien sebesar 0.021, artinya apabila nilai variabel ukuran KAP meningkat sebesar 1 satuan dan yang lain konstan, maka dapat diprediksi nilai variabel manajemen laba naik sebesar 0.021 satuan.
- 3) Variabel spesialisasi audit (X_2) pada model regres linier berganda diatas nilai koefisien sebesar 0.036, artinya apabila nilai variabel spesialisasi audit meningkat sebesar 1 satuan dan yang lain konstan, maka dapat diprediksi nilai variabel manajemen laba naik sebesar 0.036 satuan.
- 4) Variabel Independensi Audit (X_3) pada model regres linier berganda diatas nilai koefisien sebesar 0.034, artinya apabila nilai variabel independensi audit meningkat sebesar 1 satuan dan yang lain konstan, maka dapat diprediksi nilai variabel manajemen laba naik sebesar 0.034 satuan.

b. Uji Kelayakan Model (Uji F)

Uji statistik F digunakan untuk menunjukkan apakah semua variabel independen yang berupa Ukuran KAP (X_1), Spesialisasi Auditor (X_2) dan Independensi Auditor (X_3) yang dimasukkan dalam model mempunyai pengaruh secara bersama-sama terhadap variabel dependen yaitu Manajemen Laba (Y). Hasil uji kelayakan model (uji F) disajikan dalam tabel di bawah ini :

Tabel 5
Hasil Uji F

Model	Fhitung	Ftabel	Sig	Sig	Kesimpulan
Uji F	5,772	2,830	0,003	< 0,05	Model Layak

Sumber : Data diolah

Berdasarkan tabel diatas menunjukkan bahwa nilai signifikansi lebih kecil dari 0.05 ($0,003 < 0.05$) dan nilai F hitung sebesar 5,772, nilai F tabel sebesar 0,2830 maka dapat diketahui bahwa nilai F hitung lebih besar dari nilai F tabel ($F \text{ hitung } 5,772 > F \text{ tabel } 0,2830$), sehingga dapat disimpulkan bahwa masing-masing variabel independen secara bersama-sama (ukuran KAP, spesialisasi auditor, independensi auditor) berpengaruh terhadap variabel dependen (manajemen laba).

c. Uji Hipotesis (Uji t)

Uji t menunjukkan pengujian variabel-variabel independen secara individu yang dilakukan untuk melihat apakah variabel independen secara individu berpengaruh secara signifikan terhadap variabel dependen dengan mengasumsikan variabel lainnya tetap atau konsisten, adapun hasil dari analisis ini adalah sebagai berikut :

Tabel 6
Hasil Uji t

Variabel	t hitung	t tabel	Sig.	Kriteria	Kesimpulan
Ukuran KAP	1,051	2,0369	0,301	< 0,05	Ditolak
Spesialisasi Auditor	2,113	2,0369	0,042	< 0,05	Diterima
Independensi Auditor	1,853	2,0369	0,073	< 0,05	Ditolak

Sumber : Data diolah

Berdasarkan tabel diatas menunjukkan bahwa ukuran KAP mempunyai nilai signifikansi sebesar $0.301 > 0.05$ dan nilai t hitung $1,051 < 2,0369$, sehingga dapat disimpulkan bahwa ukuran KAP tidak berpengaruh terhadap manajemen laba. Spesialisasi auditor mempunyai nilai signifikansi sebesar $0.042 < 0.05$ dan nilai t hitung $2,113 > 2,0369$ sehingga dapat disimpulkan bahwa spesialisasi auditor berpengaruh terhadap manajemen laba. Independensi audit mempunyai nilai signifikansi sebesar $0.073 > 0.05$ dan nilai t hitung $1,853 < 2,0369$, sehingga dapat disimpulkan bahwa independensi auditor tidak berpengaruh terhadap manajemen laba.

d. Analisis Koefisien Determinasi (R^2)

Koefisien determinasi merupakan alat uji yang digunakan untuk mengetahui seberapa besar kemampuan variabel-variabel independen menjelaskan variabel dependennya. Semakin tinggi nilai R^2 pada suatu regresi atau semakin mendekati 1, maka hasil regresi tersebut semakin baik. Dengan menggunakan bantuan program komputer SPSS dalam pengujian diperoleh hasil sebagaimana dalam tabel berikut :

Tabel 7
Hasil Uji Koefisien Determinasi (R^2)

Adjusted R Square	Keterangan
0,290	Variabel independen mempengaruhi sebesar 29,0%

Sumber : Data diolah

Berdasarkan pada tabel 7 hasil uji koefisien determinasi (R^2) diatas menunjukkan nilai *Adjusted R Square* (R^2) sebesar 0,290. Hal ini menunjukkan bahwa variabel dependen manajemen laba dapat dijelaskan oleh variabel dependen ukuran KAP, spesialisasi auditor, independensi auditor sebesar 29.0%, sedangkan sebesar 71.0% dipengaruhi oleh variabel-variabel lain diluar dari penelitian ini.

4. Pembahasan

a. Pengaruh Ukuran KAP terhadap Manajemen Laba

Ukuran KAP mempunyai nilai signifikansi sebesar $0.301 > 0.05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa ukuran KAP tidak berpengaruh terhadap manajemen laba dan Variabel Ukuran KAP (X_1) pada model regres linier berganda diatas nilai koefisien sebesar 0.021, artinya apabila nilai variabel ukuran KAP meningkat sebesar 1 satuan dan yang lain konstan, maka dapat diprediksi nilai variabel manajemen laba naik sebesar 0.021 satuan.

Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Yudowati, dkk (2016) yang menjelaskan bahwa Kualitas Audit dengan proksi variabel dummy dimana melihat dengan KAP mana perusahaan diaudit tidak berpengaruh secara signifikan dengan arah positif terhadap manajemen laba, begitupula penelitian yang dilakukan oleh Ingrid (2016) yang menjelaskan bahwa Kualitas Audit dengan proksi variabel dummy dimana melihat dengan KAP mana perusahaan diaudit tidak berpengaruh secara signifikan dengan arah positif terhadap manajemen laba. Hal ini dikarenakan perusahaan yang diaudit oleh auditor KAP cenderung akan membatasi praktik manajemen laba.

b. Pengaruh Spesialisasi Audit terhadap Manajemen Laba

Spesialisasi audit mempunyai nilai signifikansi sebesar $0.042 < 0.05$, sehingga, dapat disimpulkan bahwa spesialisasi audit berpengaruh terhadap manajemen laba dan Variabel spesialisasi audit (X_2) pada model regres linier berganda diatas nilai koefisien sebesar 0.036, artinya apabila nilai variabel

spesialisasi audit meningkat sebesar 1 satuan dan yang lain konstan, maka dapat diprediksi nilai variabel manajemen laba naik sebesar 0.036 satuan. Hal ini dikarenakan spesialisasi industri auditor memiliki pengetahuan lebih (*superior knowledge*) tentang industri tertentu. Kemampuan spesialisasi industri auditor untuk mendeteksi manajemen laba akan mendorong klien untuk tidak melakukan manajemen laba sehingga kualitas laba meningkat. Selain itu spesialisasi industri auditor juga dapat mendeteksi manajemen laba untuk mempertahankan reputasi mereka sebagai auditor.

c. Pengaruh Independensi Audit terhadap Manajemen Laba

Independensi audit mempunyai nilai signifikansi sebesar $0.073 > 0.05$, sehingga dapat disimpulkan bahwa independensi audit tidak berpengaruh terhadap manajemen laba dan Variabel Independensi Audit (X_3) pada model regres linier berganda diatas nilai koefisien sebesar 0.034, artinya apabila nilai variabel independensi audit meningkat sebesar 1 satuan dan yang lain konstan, maka dapat diprediksi nilai variabel manajemen laba naik sebesar 0.034 satuan. semakin penting klien bagi auditor/KAP, semakin rendah kualitas audit karena adanya faktor ketergantungan ekonomi. Argumen kedua menyatakan bahwa semakin penting klien bagi auditor/KAP, semakin tinggi kualitas audit karena faktor perlindungan reputasi. Hal ini menunjukkan auditor tetap menjaga independensinya walaupun klien tersebut penting.

SIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui apakah ada pengaruh secara parsial variabel ukuran KAP, spesialisasi auditor, dan independensi auditor terhadap manajemen laba. Jenis penelitian ini adalah kuantitatif. Dalam penelitian ini menggunakan data sekunder yang diambil dari laporan keuangan perusahaan manufaktur sektor makanan dan minuman yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia selama periode 2014-2016 yang dapat dilihat pada situs www.idx.co.id. Teknik pengambilan sampel dengan metode *purposive sampling* dan sampel yang sesuai kriteria sebanyak 14 perusahaan. Uji hipotesis dalam penelitian ini menggunakan analisis linear berganda. Dari hasil penelitian dapat menjelaskan bahwa variabel independen spesialisasi auditor berpengaruh terhadap manajemen laba, sedangkan variabel independen ukuran KAP dan independensi auditor tidak berpengaruh terhadap manajemen laba. Variabel independen ukuran KAP, spesialisasi auditor, independensi auditor secara bersama-sama berpengaruh terhadap variabel dependen manajemen laba.

Berdasarkan hasil analisis koefisien determinasi menunjukkan nilai *Adjusted R Square* (R^2) sebesar 0,290. Hal ini menunjukkan bahwa variabel dependen manajemen laba dapat dijelaskan oleh variabel independen ukuran KAP, spesialisasi auditor, independensi auditor sebesar 29.0%, sedangkan sebesar 71.0% dipengaruhi oleh variabel-variabel lain diluar dari penelitian ini. Sehingga untuk penelitian selanjutnya diharapkan untuk menambahkan variabel lain untuk meguji adanya pengaruh manajemen laba. Selain itu sarankan 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.

DAFTAR PUSTAKA

- Ahmad, Suhara dan Ilyas. 2016. *The Effect of Audit Quality on Earning Management within Manufacturing Companies Listed on Indonesian Stock Exchange*. Research Journal of Finance and Accounting Vol. 7 No.8 Th. 2016.
- Boedhi dan Ratnaningsih. 2015. Pengaruh Kualitas Audit Terhadap Manajemen Laba Melalui Aktivitas Riil. KINERJA Vol. 19 No. 1 Th. 2015 Hal. 84-98.
- Christiani, Inggrid. 2014. Pengaruh Kualitas Audit Terhadap Manajemen Laba. Jurnal Akuntansi dan Keuangan Vol. 16, No. 1.
- Dahlan, M. 2009. Analisis Hubungan Antara Kualitas Audit dengan Diskresioneri akrual dan Kebebasan Auditor. *Working Paper in Accounting and Finance*.
- DeAngelo, L.E. 1981. *Auditor Size and Audit Quality*. Journal of Accounting and Economics, 3, 183-199.
- Francis, J. D. Stokes. 1986. Audit Prices, Product Differentiation, and Scale Economies: Further Evidence from The Australian Audit Market. Journal of Accounting Research.
- Gerayli, Yanesari dan Ma'atofa. 2011. *Impact of audit quality on Earnings Management: From Iran*. International Research Journal of Finance and Economics, Issue 66, pp. 77-84. www.eurojournals.com/IRJFE_66_07 in access on 30 October 2011.
- Ghozali, Imam. 2006. Aplikasi Analisis Multivariete Dengan Program SPSS. Semarang : Universitas Diponegoro.
- Hanafi, Mamduh M. dan Abdul Halim. 2000. Analisis Laporan Keuangan. Yogyakarta: UPP AMP YKPN.
- Irawati, L dan Fakhruddin, I. 2016. Pengaruh Corporate Governance dan Kualitas Audit Terhadap Integritas Laporan Keuangan. Jurnal Nasional, XIV.
- Ikatan Akuntansi Indonesia. 2012. Standar Akuntansi Keuangan. Penerbit Ikatan Akuntan Indonesia, Jakarta.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. 1976. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. Journal of financial economics, 3(4), 305-360.
- Jordan, Clark dan Hames. 2010. *The Impact Of Audit Quality On Earnings Management To Achieve User Reference Points In EPS*. The Journal of Applied Business Research – Januari/Februari 2010 Vol 26 Number 1.
- Krishnan, Gopal. 2003. *Does Big- Six Auditor Industry Expertise Constrain Earnings Management*. Accounting Horizon, 17, 1.
- Meutia, Inten. 2004. Pengaruh Independensi Auditor Terhadap Manajemen Laba untuk KAP Big-5 dan Non Big-5. Jurnal Riset Akuntansi Indonesia. 7(3), 333-350.
- Rahmadika. 2011. Pengaruh kualitas Auditor terhadap Manajemen Laba (Studi Epiris pada Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2008-2009). Skripsi Universitas Diponegoro.
- Ratmono, Dwi. 2010. Manajemen Laba Riil dan Berbasis Akrual: Dapatkah Auditor yang Berkualitas Mendeteksinya. Simposium Nasional Akuntansi 13. Purwokerto.
- Rusmin. 2010. Auditor Quality and Earnings Management: Singaporean Evidence *Managerial Auditing Journal*, 25(7), 618-638.
- Scott, W.R. 2009. *Financial Accounting Theory*. 5th edition. PrenticeHall Inc. Canada, Ontario.
- Setiawati, L. 2002. Manajemen Laba dan IPO di Bursa Efek Jakarta. Jurnal Akuntansi & Manajemen.
- Siregar, Silvia Veronica N.P., dan Siddharta Utama. 2005. Pengaruh Struktur Kepemilikan, Ukuran Perusahaan dan Praktik *Corporate Governance* terhadap

- Pengelolaan Laba(*Earnings Management*). Simposium Nasional Akuntansi (VIII) Solo.
- Sugiarti, Ika. 2016. Pengaruh Kualitas Audit terhadap Manaemen Laba. e-Journal Ekonomi Bisnis dan Akuntansi.
- Sukmawati, Sandra. 2018. Pengaruh Kualitas Audit terhadap Manajemen Laba Perusahaan. Artikel Skripsi Universitas Nusantara PGRI Kediri.
- Turnip, Pratomo dan Yudowati. 2016. Pengaruh Kualitas Audit dan Kepemilikan Manajerial terhadap Manajemen Laba. e-Procending of Management ; Vol.3 No. 3 December 2016.
- Watts, R. L., and Zimmerman, J. L. 1990. *Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective*.The Accounting Review. 65(1), 131-158.
- Yasser dan Soliman. 2018.*The Effect of Audit Quality On Earnings Management in Developing Countries The Case of Egypt*.International Research Journal of Applied Finance Vol. 9 Issue – 4 April, 2018.
- Zhou, J., and Elder, R. (2001). *Audit Firm Size, Industry Specialization and Earnings Management by Initial Public Offering Firms*. SUNY at Binghamton working paper.