

**PENGARUH UKURAN KANTOR AKUNTAN PUBLIK, SPESIALISASI AUDITOR,
DAN TENUR AUDIT TERHADAP MANAJEMEN LABA**

**(Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar pada Bursa Efek
Indonesia 2015-2017)**

Nabilah Rimadhani

nabilahrimadhani@gmail.com

Universitas Muhammadiyah Yogyakarta

Pembimbing:

Dr. Dyah Ekaari Sekar J. S.E. M.Sc., QIA., Ak., CA

Universitas Muhammadiyah Yogyakarta

ABSTRACT

This study aims to analyze the influence of size of public accounting firm, auditor specialization, and audit tenure on earning management. The object ini this study is a manufacturing company listed in the Indonesia Stock Exchange on period 2015-2017. Sampling method that use is purposive sampling. The number of sample in this study are 132 samples. Analysis technique used were Analysis technique used multiple linear regresion by SPSS 15.0

Based on the analysis it was found, that has not effect size of public accounting firm on earnings management, auditor spesialization has a significantly negative effect on earnings management, audit tenure has a significantly positive effect on earnings management.

Keywords: *size of public accounting firm, auditor spesialization, audit tenur, earning management*

1. Pendahuluan

1.1 Latar Belakang Penelitian

Salah satu ukuran kinerja perusahaan yang diukur dengan dasar akrual adalah laba perusahaan. Menurut *Statement of Financial Accounting Concepts* (SFAC) No. 1 (1978) Informasi laba yang terdapat dalam laporan keuangan digunakan sebagai pengukur kinerja atau pertanggung jawaban manajemen. Namun informasi yang disampaikan terkadang tidak mencerminkan kondisi keuangan perusahaan yang sebenarnya. Pihak yang lebih mengetahui kondisi internal perusahaan adalah manajemen dibanding dengan pihak eksternal, sehingga hal tersebut dapat menyebabkan terjadinya ketidakseimbangan dalam memperoleh informasi (asimetri informasi). Hal ini akan menimbulkan terjadinya praktik manajemen laba (Elfira, 2014).

Healy dan Wahlen (1998) menyatakan bahwa praktik manajemen laba terjadi ketika manajer menggunakan judgement dalam penyusunan transaksi untuk merubah laporan keuangan atas dasar kinerja ekonomi organisasi atau untuk mempengaruhi hasil dan juga dalam pelaporan keuangan sehingga menyesatkan pemegang saham. Praktik manajemen laba dapat membuat kualitas laporan keuangan menjadi buruk, karena laporan keuangan yang disajikan tidak menunjukkan informasi yang sebenarnya. Praktik manajemen laba juga bertentangan dengan karakteristik kualitas laporan keuangan berdasarkan Panduan Standar Akuntansi (PSAK) yaitu relevan, keandalan, dan penyajian yang jujur.

Fenomena manajemen laba yang pernah terjadi di Indonesia adalah manajemen laba pada PT Kimia Farma Tbk. PT Kimia Farma adalah salah satu produsen obat-obatan milik pemerintah di Indonesia. Manajemen PT Kimia Farma melaporkan laba bersih sebesar Rp 132 milyar yang telah diaudit pada tanggal 31 Desember 2001. Akan tetapi, Kementerian BUMN dan Bapepam menilai bahwa laba bersih tersebut terlalu besar dan mengandung unsur rekayasa. Setelah dilakukan audit ulang, ternyata keuntungan yang disajikan hanya sebesar Rp 99,56 milyar atau lebih rendah sebesar Rp 32,6 dari laba awal yang dilaporkan.

Berdasarkan penyelidikan Bapepam, disebutkan bahwa KAP yang mengaudit laporan keuangan PT Kimia Farma tidak terbukti membantu manajemen melakukan kecurangan. KAP tersebut telah mengikuti standar audit yang berlaku, namun gagal mendeteksi kecurangan tersebut. Akhirnya Bapepam menjatuhkan sanksi kepada PT Kimia Farma

berupa denda sebesar Rp 500 juta.
(https://www.kompasiana.com/www.bobotoh_pas20.com/kasus-kimia-farma-etika-bisnis)

Menurut Ingrid dan Nugrahanti (2014) ukuran KAP (KAP *big four* dan KAP *big four*) dan spesialisasi auditor dapat berpengaruh terhadap manajemen laba. Gerayli *et al* (2011) dan Marlisa dan Fuadati (2016), menyatakan bahwa perusahaan yang diaudit oleh auditor KAP *big four* cenderung akan membatasi praktik manajemen laba. Ahmad dkk (2016) menemukan bahwa praktik manajemen laba semakin rendah pada perusahaan yang menggunakan jasa Kantor Akuntan Publik yang berafiliasi dengan KAP *big four*. Balsam *et al.*, (2003) menyatakan bahwa akrual diskrisioner suatu perusahaan lebih rendah apabila diaudit oleh KAP dengan spesialisasi industri dibandingkan dengan auditor tanpa spesialisasi industri. KAP dengan spesialisasi industri dapat bekerja efektif dan memungkinkan untuk memperoleh pengetahuan bisnis dan industri klien lebih banyak karena KAP tersebut melakukan konsentrasi pada industri dan audit tertentu (Watts dan Zimmerman, 1990).

Penelitian lain menemukan bahwa tenur audit juga berpengaruh terhadap manajemen laba. Lin dan Hwang (2010) yang menyatakan bahwa tenur audit berpengaruh negatif signifikan terhadap manajemen laba. Auditor yang berpegang teguh terhadap standar audit dan tenur audit akan menjadi peluang bagi auditor tersebut untuk memahami bisnis klien secara mendalam dan auditor juga dapat melaporkan kesalahan dan kecurangan dalam *income statement* klien. Berbeda dengan penelitian Kurniawansyah (2016) mengemukakan bahwa audit tenur berpengaruh positif signifikan terhadap akrual disikrisioner sebagai pengukur manajemen laba. Masa perikatan audit yang panjang akan menimbulkan konsekuensi ketergantungan yang tinggi antara auditor dan klien. Hal tersebut akan membuat auditor membiarkan klien memilih metode akuntansi untuk mengubah laporan keuangan dan menyesatkan *stakeholder* mengenai kinerja keuangan perusahaan.

Namun semakin lama tenur audit yang telah disepakati, maka auditor akan semakin memahami mengenai lingkungan bisnis klien. Selain itu tenur audit yang lama akan memperoleh pengetahuan yang lebih mengenai perusahaan yang diaudit. Pengetahuan tersebut dapat digunakan untuk merancang program efektif dalam melakukan audit sehingga auditor dapat mendeteksi adakah tindakan kecurangan dalam perusahaan yang

diauditnya. Dengan adanya perbedaan hasil penelitian tersebut, perlu adanya penelitian kembali mengenai tenur KAP.

Fenomena manajemen laba penting untuk diteliti karena menurut leuz *et al.* (2003) di Indonesia tingkat praktik manajemen labanya masih tinggi, sehingga Indonesia masuk dalam daftar negara-negara yang masih lemah dalam melindungi investornya. Berdasarkan uraian latar belakang diatas maka judul penelitian ini adalah “**PENGARUH UKURAN KANTOR AKUNTAN PUBLIK, SPESIALISASI AUDITOR DAN TENUR AUDIT TERHADAP MANAJEMEN LABA**” . Penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian yang dilakukan oleh Chistiani dan Nugrahanti (2014). Perbedaan dari penelitian Chistiani dan Nugrahanti (2014) dalam penggunaan sampel yaitu 2015-2017 untuk mendapatkan data yang lebih terbaru .

1.2 Batasan Masalah Penelitian

Batasan masalah dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Variabel independen yang akan diuji yaitu ukuran kantor akuntan publik, spesialisasi auditor, dan tenur audit.
2. Variabel dependen yang akan diuji yaitu manajemen laba.
3. Sampel dalam penelitian adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada tahun 2015-2017.

1.3 Rumusan Masalah

Masalah dari penelitian ini adalah belum jelasnya pengaruh tenur audit terhadap manajemen laba terbukti dengan ketidakkonsistenan dari hasil-hasil penelitian terdahulu. Terdapat faktor-faktor lain yang akan diuji dalam penelitian ini diantaranya ukuran kantor akuntan publik dan spesialisasi.

Berdasarkan uraian diatas, maka dapat dikemukakan rumusan masalah sebagai berikut:

1. Apakah ukuran kantor akuntan publik berpengaruh negatif terhadap manajemen laba?
2. Apakah spesialisasi auditor berpengaruh negatif terhadap manajemen laba?
3. Apakah tenur audit berpengaruh negatif terhadap manajemen laba?

1.4 Tujuan Penelitian

Berdasarkan uraian rumusan masalah diatas, maka tujuan dari penelitian ini adalah untuk:

1. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh ukuran kantor akuntan publik terhadap manajemen laba.
2. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh spesialisasi auditor terhadap manajemen laba.
3. Untuk menguji dan menganalisis pengaruh tenur audit terhadap manajemen laba.

1.5 Manfaat Penelitian

Penelitian ini diharapkan memberikan manfaat sebagai berikut:

1. Manfaat Teoritis

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan pengetahuan mengenai pengaruh ukuran kantor akuntan publik, spesialisasi auditor, dan tenur audit terhadap manajemen laba.

2. Manfaat Praktis

Dapat memberikan masukan bagi akuntan yang bekerja di KAP dan auditor dalam melakukan audit perusahaan. Bagi perusahaan penelitian ini juga diharapkan dapat menjadi bahan pertimbangan perusahaan dalam mengambil keputusan untuk memilih KAP dan mengurangi praktik manajemen laba di perusahaan.

2. Landasan Teori

2.1 Teori Keagenan

Teori keagenan menurut Jensen dan Meckling (1976) sebagai hubungan perikatan yang melibatkan satu atau lebih pihak (*principal*) dengan pihak lain (*agent*) untuk melakukan jasa atas kepentingan mereka termasuk pendelegasian pengambilan keputusan kepada pihak *agent*.

Ukuran Kantor Akuntan Publik

Ukuran KAP adalah besar kecilnya perusahaan audit. Ukuran KAP terbagi menjadi dua kelompok yaitu KAP *big four* dan KAP *non big four*. Menurut Zhou dan elder (2004) Auditor yang bekerja di KAP *big four* dianggap mampu dan melaporkan setiap kesalahan yang dilakukan oleh manajemen mengurangi praktik akuntansi yang meragukan. Hal tersebut disebabkan jumlah sumber daya dan klien yang dimiliki KAP besar lebih banyak,

sehingga KAP tersebut tidak bergantung pada satu atau beberapa klien saja. KAP besar lebih berhati-hati dalam melakukan audit, karena reputasinya telah dianggap baik oleh masyarakat. Posisi KAP *big four* lebih menguntungkan untuk melakukan negosiasi terhadap klien yang bertujuan mengangkat praktik-praktik akuntansi agresif daripada KAP *non big four*, sehingga KAP *big four* dapat mengurangi praktik manajemen laba. Berdasarkan uraian tersebut maka dapat dirumuskan hipotesis:

H1: Ukuran kantor akuntan publik berpengaruh negatif terhadap manajemen laba

Spesialisasi Auditor

Definisi spesialisasi auditor adalah keahlian dan pengalaman seorang auditor pada bidang industri tertentu (Luhglatno, 2010). Sari dan Wahidahwati (2016) mengungkapkan bahwa spesialisasi auditor dapat mengurangi praktik manajemen laba akrual. Maletta dan Wright (1996) menyatakan bahwa spesialisasi auditor dapat melakukan audit secara efektif apabila memiliki pengetahuan yang lebih komperhensif terhadap suatu tren dan karakteristik industri tertentu dibandingkan dengan auditor yang tidak memiliki pengetahuan tentang industri tertentu tersebut. Hal ini berarti spesialisasi industri auditor pemahaman tentang karakteristik industri, mampu mendeteksi *error*, memahami risiko dalam industri yang diaudit dibandingkan dengan non spesialisasi industri auditor sehingga lebih baik dalam meminimalkan manajemen laba. Berdasarkan penjelasan diatas hipotesis yang diajukan peneliti adalah:

H2: Spesialisasi auditor berpengaruh negatif terhadap manajemen laba

Tenur Audit

Tenur audit adalah lamanya masa kontrak Kantor Akuntan Publik dalam memberikan jasa auditnya kepada klien. Kurniawansyah (2011) mengungkapkan bahwa tenure audit berpengaruh positif terhadap manajemen laba. Berbeda dengan penelitian Lin dan Hwang (2010) menemukan bahwa tenure audit memiliki pengaruh negatif terhadap manajemen laba. Namun demikian auditor akan lebih profesional dalam menjalankan program audit

yang telah direncanakan dan telah memahami entitas dan lingkungan perusahaan dengan baik akibat semakin lamanya masa perikatan auditor dengan klien, sehingga auditor tersebut lebih mudah menemukan kecurangan misalnya tindakan manajemen laba. Dari uraian tersebut masa hipotesis dirumuskan:

H3: Tenur audit berpengaruh negatif terhadap manajemen laba

3. Metode Penelitian

3.1 Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan agrikultur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Sampel dipilih berdasarkan *purposive sampling*. Periode penelitian adalah pada tahun 2015 sampai dengan 2017.

3.2 Pengukuran dan Definisi Operasional Variabel

a. Manajemen Laba (Y)

Manajemen laba merupakan tindakan manajer untuk menaikkan atau menurunkan laba dalam periode berjalan dari unit usaha yang menjadi tanggung jawabnya tanpa menyebabkan kenaikan atau penurunan profitabilitas ekonomi unit tersebut dalam jangka panjang (Darwis, 2012). Manajemen laba diukur dengan menggunakan pengukur *discretionary accrual*. Perhitungan *discretionary accrual* menggunakan model Kaznik (1999) dalam Panjaitan dan Chariri (2014):

- a. Menghitung total akrual perusahaan (TACCit)

$$\text{TACCit} = \text{NIit} - \text{CFOit}$$

Keterangan:

TACCit : Total akrual perusahaan i periode t

NIit : Laba bersih setelah pajak (*net income*) perusahaan i periode t

CFOit : Arus kas operasi perusahaan i periode t

- b. Menghitung non-diskresioner akrual (NDACit)

Kaznik dalam Panjaitan dan Chariri (2014), menyatakan bahwa non dikresioner akrual adalah perubahan pendapatan yang disesuaikan dengan danya suatu perubahan pada piutang, aktiva tetap, dan arus kas kegiatan operasi. Persamaan model ini adalah:

$$\text{TACCit/TAit-1} = \alpha_1 (1/\text{TAit-1}) + \alpha_2 (\Delta\text{REVit/TAit-1}-\Delta\text{RECit/TAit-1}) + \alpha_3 (\text{PPEit/TAit-1}) + \alpha_4 (\Delta\text{CFOit/TAit-1}) + \varepsilon$$

Keterangan :

TACCit : Total akrual perusahaan i untuk periode t

TAit-1 : Total aset untuk perusahaan i akhir tahun t-1

Δ REVit : Perubahan pendapatan perusahaan i tahun t

Δ RECit : Perubahan piutang bersih perusahaan i tahun t

PPEit : Aktiva tetap perusahaan i pada periode t

CFOit : Perubahan arus kas operasi perusahaan i pada periode t

- c. Akrual diskresioner dapat dihitung setelah memperoleh TACC dan NDACC. Rumus untuk menghitung akrual diskresioner adalah:

$$\text{DACCit} = \text{TACCit} - \text{NDACCit}$$

b. Ukuran Kantor Akuntan Publik (X₁)

Ukuran KAP dalam penelitian ini dibedakan menjadi dua bagian yaitu KAP yang berafiliasi dengan KAP *big four* dan KAP yang berafiliasi dengan KAP *non big four*. Variabel ukuran KAP diukur dengan menggunakan variabel dummy. Jika perusahaan menggunakan jasa KAP *big four* diberi nilai 1, sedangkan jika perusahaan menggunakan jasa KAP *non big four* diberi nilai 0 (Christiani dan Nugrahanti 2014).

c. Spesialisasi Auditor (X₂)

Spesial auditor adalah auditor yang mengetahui tentang industri klien, memiliki kemampuan dan pengetahuan yang lebih menguntungkan dibandingkan dengan auditor yang lain (Rusmin, 2010). Spesialisasi auditor diukur dengan rumus yang digunakan dalam penelitian Rusmin (2010) adalah sebagai berikut:

$$\text{Spesialisasi Auditor} = \frac{\sum \text{Klien KAP di Industri}}{\sum \text{emiten di Industri}} \times \frac{\text{Rerata Aset Klien KAP di Industri}}{\text{Rerata Aset emiten di Industri}}$$

Keterangan : Spesialisasi Auditor ditunjukkan nilai *market share* yang lebih dari 10%. Variabel spesialisasi auditor diukur dengan variabel *dummy*, yang mana apabila suatu KAP menguasai 10% *market share* maka diberikan nilai 1 dan 0 apabila tidak menguasai 10% *market share*.

d. Tenur Audit (X₃)

Menurut (De Angelo, 1981) Tenur audit adalah lamanya yang bekerja di Kantor Akuntan Publik selama berturut-turut. Tenur KAP diukur dengan pengukuran yang ada dalam penelitian Nuratama (2011) dengan menghitung tahun penugasan KAP pada suatu perusahaan yang sama.

Tenur = Σ jumlah tahun KAP melakukan audit perusahaan yang sama

e. Ukuran KAP (Variabel Kontrol)

Praktik Manajemen laba yang dilakukan manajer perusahaan dapat ditentukan dengan ukuran perusahaan. Menurut Zhou dan Elder (2004) untuk menghindari pengawasan ketat dari analis keuangan dan investor, perusahaan besar cenderung akan mengurangi praktik manajemen laba. Perusahaan besar cenderung lebih berhati-hati dalam melakukan pengendalian perusahaan dan cenderung melakukan pengendalian laba yang efisien. Pengukuran variabel ukuran perusahaan menggunakan logaritma natural dari total aset perusahaan (Christiani dan Nugrahanti, 2014).

SIZE= Ln Total Aset

3.3 Uji Kualitas Data

a. Statistik Deskriptif

Uji statistik deskriptif digunakan untuk mengetahui dan memperoleh gambaran yang terkait data yang digunakan dalam penelitian dari nilai rata-rata (*mean*), standar deviasi (*deviation standar*), varian (*variance*), nilai minimum, nilai maksimum, *range*, dan lain-lain (Ghozali 2012).

b. Uji Asumsi Klasik

A. Uji Normalitas

Uji Normalitas adalah pengujian yang memiliki tujuan untuk mengetahui apakah data terdistribusi normal atau tidak dalam model regresi.

B. Uji Autokorelasi

Menurut Nazaruddin dan Basuki (2016) uji ini digunakan untuk mengetahui ada atau tidaknya korelasi antara residual pada satu pengamatan dengan pengamatan lain pada model regresi.

C. Uji Multikolinearitas

Tujuan dilakukannya uji multikolinearitas untuk menguji adakah hubungan korelasi antar variabel dalam model regresi.

D. Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas digunakan untuk mengetahui adanya ketidaksamaan varian dari residual dalam pengamatan model regresi (Nazaruddin dan Basuki 2016).

3.4 Uji Hipotesis

a. Uji Parsial (Uji t)

Uji t digunakan untuk mengukur seberapa jauh pengaruh satu variabel independen secara individual dalam menjelaskan variasi variabel dependen.

b. Uji Signifikan Simultan (Uji F)

Uji F atau uji signifikan simultan adalah uji untuk mengetahui bagaimana pengaruh semua variabel independen secara bersama-sama terhadap variabel dependen.

c. Uji Koefisien Determinasi (*Adjusted R²*)

Koefisien determinasi (*Adjusted R²*) digunakan untuk mencari seberapa besar hubungan beberapa variabel dalam definisi yang lebih jelas.

Model regresi berganda dalam penelitian ini sebagai berikut.

$$\text{MANLAB} = \alpha_0 + \alpha_1 \text{KAP} + \alpha_2 \text{SA} + \alpha_3 \text{TA} + \alpha_4 \text{SIZE} + e$$

Keterangan:

MANLAB = Manajemen laba

KAP = Ukuran KAP (H1)

SA = Spesialisasi industri auditor (H2)

TA = Tenur audit (H3)

SIZE = Ukuran perusahaan

e = Nilai residu (Nilai-nilai variabel lain yang tidak dimasukkan dalam persamaan)

Kriteria penerimaan hipotesis dalam penelitian ini adalah H_1 , H_2 , dan H_3 apabila nilai sig $< 0,05$ dan memiliki nilai β negatif.

4. Hasil Penelitian dan Pembahasan

4.1 Gambaran Umum dan Objek Penelitian

Teknik penentuan sampel dalam penelitian adalah menggunakan *purposive sampling*, sehingga diperoleh 44 perusahaan manufaktur yang sesuai kriteria. Jumlah laporan keuangan dan laporan tahunan yang memenuhi kriteria sampel sebagaimana disebutkan di atas pada tahun 2015 sebanyak 44 sampel, tahun 2016 sebanyak 44 sampel, dan 2017 sebanyak 44 sampel, sehingga keseluruhan berjumlah 132. Prosedur pemilihan sampel dapat dilihat pada tabel 4.1 sebagai berikut:

Tabel 4.1
Proses Pemilihan Sampel Perusahaan Manufaktur
Tahun 2015-2017

No.	Kriteria Sampel Penelitian	Tahun 2015-2017	Jumlah
1.	Perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia secara berturut-turut pada tahun 2015-2017	143	143
2.	Perusahaan yang menerbitkan laporan keuangan tahun (<i>annual report</i>) secara lengkap	(37)	106
3.	Perusahaan yang tidak menggunakan satuan mata uang rupiah	(26)	80
4.	Perusahaan yang mengalami kerugian	(36)	44
Total Sampel			44
Total Sampel Selama 3 Tahun			132
Data Outlier		(62)	62
Jumlah data yang digunakan			70

4.3 Uji Kualitas Data

A. Uji Statistik Deskriptif

Tabel 4.2
Hasil Statistik Deskriptif
Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
KAP	70	0	1	,50	,504
SA	70	0	1	,44	,500
TA	70	1,00	5,00	3,3000	1,38679
SIZE	70	25,22000	32,04000	28,3392857	1,81906197
MANLAB	70	-1,23081	,23391	-,4855952	,30788578
Valid N (listwise)	70				

Sumber: Output SPSS 15.0

Tabel 4.2 menunjukkan bahwa sampel dalam penelitian yaitu sebanyak 70 perusahaan. Variabel ukuran KAP memiliki nilai minimum sebesar 0, nilai maksimum sebesar 1, nilai rata-rata (*mean*) sebesar 0,50 dan standar deviasi (Std. Deviation) 0,504. Variabel spesialisasi auditor memiliki nilai minimum sebesar 0, nilai maksimum sebesar 1, nilai rata-rata (*mean*) sebesar 0,44 dan standar deviasi (Std. Deviation) 0,500. Variabel tenur audit memiliki nilai minimum sebesar 1, nilai maksimum sebesar 5, nilai rata-rata (*mean*) sebesar 3,3000 dan standar deviasi (Std. Deviation) 1,38679. Variabel kontrol ukuran perusahaan memiliki nilai minimum sebesar 25,22000, nilai maksimum sebesar 32,04000, nilai rata-rata (*mean*) sebesar 28,3392857 dan standar deviasi (Std. Deviation) 1,81906197. Variabel manajemen laba memiliki nilai minimum sebesar -1,23081, nilai maksimum sebesar 0,23391, nilai rata-rata (*mean*) sebesar -0,4855952 dan standar deviasi (Std. Deviation) 0,30788578.

B. Uji Asumsi Klasik

1. Uji Normalitas

Tabel 4.3
Hasil Uji Normalitas Data
One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Unstandardized Residual
N		70
Normal Parameters(a,b)	Mean	,0000000
	Std. Deviation	,27699130
Most Extreme Differences	Absolute	,108
	Positive	,070
	Negative	-,108
Kolmogorov-Smirnov Z		,904
Asymp. Sig. (2-tailed)		,387

a Test distribution is Normal.

b Calculated from data.

Sumber: Output SPSS 15.0

Tabel 4.3 menunjukkan bahwa nilai *Asymp. Sig (2-tailed)* dalam pengujian *One-Sample Kolmogorov-Smirnov* dari seluruh residual data yang digunakan dalam penelitian ini sebesar $0,387 > 0,05$. Hal ini menunjukkan bahwa keseluruhan data yang digunakan sebagai sampel penelitian berdistribusi normal.

2. Uji Autokorelasi

Tabel 4.5
Hasil Uji Autokorelasi
Runs Test

	Unstandardized Residual
Test Value(a)	-,06338
Cases < Test Value	35
Cases >= Test Value	35
Total Cases	70
Number of Runs	35
Z	-,241
Asymp. Sig. (2-tailed)	,810

a Median

Sumber: Output SPSS 15.0

Syarat lolos uji *run test* memiliki nilai sig $> 0,05$. Tabel 4.5 menunjukkan nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* $0,810 > 0,05$. Hal tersebut menunjukkan bahwa data bebas dari autokorelasi.

3. Uji Multikolinearitas

Tabel 4.4
 Hasil Uji Multikolinearitas
 Coefficients(a)

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	-,526	,572		-,918	,362		
	KAP	,092	,079	,151	1,168	,247	,750	1,334
	SA	-,225	,083	-,366	-2,703	,009	,680	1,470
	TA	,078	,028	,353	2,852	,006	,811	1,233
	SIZE	-,006	,020	-,034	-,286	,776	,858	1,165

a Dependent Variable: MANLAB
 Sumber: Output SPSS 15.0

Tabel 4.4 menunjukkan bahwa nilai tolerance pada semua variabel $> 0,1$ dan nilai VIF < 10 sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi multikolinearitas, artinya tidak terdapat korelasi yang tinggi antara variabel bebas (independen) dalam suatu model regresi.

4. Uji Heteroskedastisitas

Tabel 4.6
 Hasil Uji Heteroskedastisitas
 Coefficients(a)

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	,373	,364		1,025	,309		
KAP	,079	,050	,220	1,571	,121	,750	1,334
SA	-,007	,053	-,021	-,141	,888	,680	1,470
TA	-,004	,017	-,027	-,201	,842	,811	1,233
SIZE	-,007	,013	-,067	-,512	,610	,858	1,165

a Dependent Variable: ABS_RES
 Sumber: Output SPSS 15.0

Tabel 4.6 menunjukkan nilai signifikansi pada masing-masing variabel dalam penelitian ini lebih besar dari 0,05, sehingga dapat disimpulkan bahwa data dalam penelitian ini tidak terjadi heteroskedastisitas.

4.4 Uji Hipotesis

1. Uji Determinasi

Tabel 4.7
 Hasil Uji Determinasi
 Model Summary(b)

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	,437(a)	,191	,141	,28538688	2,108

a Predictors: (Constant), SIZE, KAP, TA, SA

b Dependent Variable: MANLAB

Sumber: Output SPSS 15.0

Berdasarkan Tabel 4.7 diperoleh nilai *adjusted R square* sebesar 0,141 atau 14,1%. Variabel Manajemen laba dapat dijelaskan sebesar 14,1% oleh variabel independen ukuran KAP, spesialisasi auditor, tenur audit yang dikontrol variabel ukuran perusahaan sedangkan sisanya 85,9% dipengaruhi oleh faktor lain yang tidak diteliti.

2. Uji Signifikan Simultan (Uji F)

Tabel 4.8
Hasil Uji F (Anova)
ANOVA(b)

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1,247	4	,312	3,827	,007(a)
	Residual	5,294	65	,081		
	Total	6,541	69			

a Predictors: (Constant), SIZE, KAP, TA, SA

b Dependent Variable: MANLAB

Sumber: Hasil Olah Data SPSS 15.0

Tabel 4.8 menunjukkan hasil Uji-F (anova) nilai sig sebesar $0,007 < \alpha (0,05)$, maka dapat disimpulkan bahwa variabel independen ukuran KAP, spesialisasi auditor, tenur audit dengan ukuran Perusahaan (SIZE) sebagai variabel kontrol secara bersama-sama berpengaruh terhadap manajemen laba (MANLAB).

3. Uji Parsial (Uji t)

Tabel 4.9
Hasil Uji Parsial (Uji-t)
Coefficients(a)

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	-,526	,572		-,918	,362		
	KAP	,092	,079	,151	1,168	,247	,750	1,334
	SA	-,225	,083	-,366	-2,703	,009	,680	1,470
	TA	,078	,028	,353	2,852	,006	,811	1,233
	SIZE	-,006	,020	-,034	-,286	,776	,858	1,165

a Dependent Variable: MANLAB

Sumber: Hasil Olah Data SPSS 15.0

Tabel 4.9 menunjukkan hasil pengujian untuk model yang digunakan dalam penelitian ini. Berikut kesimpulan yang dapat ditarik dari uji hipotesis:

a. Uji Hipotesis Satu (H_1)

Berdasarkan tabel 4.9, ukuran kantor akuntan publik (KAP) memiliki nilai koefisien regresi sebesar 0,092 dengan nilai signifikansi $0,247 > \alpha 0,05$, sehingga variabel ukuran KAP tidak berpengaruh terhadap manajemen laba dengan ukuran perusahaan sebagai variabel kontrol (hipotesis satu ditolak).

b. Uji Hipotesis Dua (H_2)

Berdasarkan tabel 4.9 spesialisasi auditor (SA) memiliki nilai koefisien regresi sebesar -0,225 dengan signifikansi $0,009 < \alpha 0,05$, sehingga variabel spesialisasi auditor berpengaruh negatif terhadap manajemen laba dengan ukuran perusahaan sebagai variabel kontrol (hipotesis dua diterima).

c. Uji Hipotesis Tiga (H_3)

Berdasarkan tabel 4.9 tenur audit memiliki nilai koefisien regresi sebesar 0,078 dengan signifikansi $0,006 < \alpha 0,05$, sehingga variabel tenur audit tidak berpengaruh terhadap manajemen laba dengan ukuran perusahaan sebagai variabel kontrol (hipotesis tiga ditolak).

Tabel 4.10
Ringkasan Hasil Uji Hipotesis

	Hipotesis	Hasil
H_1	Ukuran KAP berpengaruh negatif terhadap manajemen laba	Ditolak
H_2	Spesialisasi auditor berpengaruh negatif terhadap manajemen laba	Diterima
H_3	Tenur auditor berpengaruh negatif terhadap manajemen	Ditolak

4.4 Pembahasan

1. Pengaruh Ukuran Kantor Akuntan Publik Terhadap Manajemen Laba

Hasil pengujian hipotesis pertama (H_1) menunjukkan bahwa ukuran KAP tidak berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba. Arah koefisien positif menunjukkan bahwa ada indikasi semakin besar ukuran KAP, maka semakin tinggi manajemen laba. Jadi, dapat disimpulkan bahwa ukuran KAP tidak berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba. Perusahaan yang diaudit oleh KAP *The Big Four* tidak menjamin perusahaan itu melakukan atau tidak melakukan manajemen laba. Hal ini dikarenakan audit yang dilakukan KAP lebih tertuju pada audit laporan keuangan, dimana audit laporan keuangan tersebut bertujuan untuk menentukan apakah laporan keuangan yang disajikan oleh perusahaan sudah sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan tidak sampai mengukur ada tidaknya kecurangan yang dilakukan oleh perusahaan khususnya kecurangan dalam manajemen laba. Sedangkan yang lebih berwenang dalam mengukur ada tidaknya kecurangan yang dilakukan oleh suatu perusahaan yaitu auditor forensik. Auditor forensik bertugas untuk melakukan audit investigasi terhadap tindak kriminal dan untuk memberikan keterangan dipengadilan. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Rahmawati dan fuad (2012) dan Kono dan Yuyetta (2013)

2. Pengaruh Spesialisasi Auditor terhadap Manajemen Laba

Hasil pengujian hipotesis ke dua (H_2) menunjukkan bahwa spesialisasi auditor berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba. Arah koefisien yang negatif menunjukkan bahwa semakin spesialis auditor maka semakin rendah manajemen laba. Jadi, dapat disimpulkan bahwa spesialisasi auditor berpengaruh negatif signifikan terhadap manajemen laba. Spesialisasi auditor berpengaruh terhadap manajemen laba suatu perusahaan yang diauditnya dikarenakan spesialisasi auditor memiliki pengetahuan yang spesifik tentang industri tersebut sehingga dapat meningkatkan kemampuan dalam

mendeteksi kecurangan. Selain itu, spesialisasi auditor juga dapat mendeteksi manajemen laba untuk mempertahankan reputasi mereka sebagai auditor. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Krishnan (2003), Maletta dan Wright (1996).

3. Pengaruh Tenur Audit Terhadap Manajemen Laba

Hasil pengujian hipotesis ketiga menunjukkan bahwa tenure audit berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba. Arah koefisien yang positif menunjukkan bahwa ada indikasi semakin panjang masa perikatan audit dengan perusahaan, maka semakin tinggi manajemen laba dalam perusahaan. Jadi dapat disimpulkan bahwa tenure audit berpengaruh positif signifikan terhadap manajemen laba. Masa perikatan yang lama antara auditor dan kliennya diyakini dapat memperkuat hubungan emosional dengan kliennya. Timbulnya emosional yang kuat akan mengakibatkan kualitas dan kompetensi kerja auditor menurun, sehingga auditor akan menyetujui upaya rekayasa oleh klien (manajer) dengan menggunakan teknik-teknik akuntansi untuk mengatur laba sesuai keinginan manajer. Manajemen melakukan upaya-upaya rekayasa dengan menggunakan teknik-teknik tertentu agar tampilan *statement* keuangannya terlihat lebih baik, terlihat lebih tinggi labanya, atau terlihat lebih rendah labanya. Tampilan tersebut disesuaikan dengan tujuan yang diharapkan manajemen, yaitu penurunan tarif pajak, penghindaran monopoli. Kompensasi dan bonus, tekanan konvenan utang, dan motivasi-motivasi lainnya. Pencapaian tujuan manajemen, auditor dihadapkan pada perspektif ekonomi yaitu akan memperoleh *fee* tambahan dimasa yang akan datang dengan mendukung tindakan manajemen dalam melakukan manajemen laba. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Kurniawansyah (2016) dan Dinuka dan Zulaikha (2014).

Kesimpulan, Saran, dan Keterbatasan Penelitian

A. Kesimpulan

Berdasarkan hasil analisis dan pengujian data yang telah dilakukan, maka dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Ukuran kantor akuntan publik tidak berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba.
2. Spesialisasi auditor berpengaruh negatif signifikan terhadap manajemen laba.
3. Tenur audit berpengaruh positif signifikan terhadap manajemen laba.
4. Ukuran perusahaan sebagai variabel kontrol tidak berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba.

B. Keterbatasan Penelitian

1. Penelitian ini hanya terbatas pada satu sektor perusahaan yaitu sektor manufaktur, sehingga hasilnya tidak dapat dijadikan acuan untuk dijadikan generalisasi pada semua jenis perusahaan.
2. Berdasarkan hasil pengujian yang dihasilkan dari koefisien determinasi, kemampuan variabel independen dalam menjelaskan variabel dependen sangat terbatas.
3. Penelitian ini hanya menggunakan data dengan jangka waktu penelitian selama 3 tahun.

C. Saran

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan yang telah diuraikan, maka saran untuk penelitian selanjutnya yang dapat diberikan peneliti sebagai berikut:

1. Penelitian selanjutnya diharapkan untuk mempertimbangkan variabel lain yang berpengaruh terhadap manajemen laba.
2. Penelitian selanjutnya hendaknya memperluas objek penelitian, sehingga tidak hanya pada perusahaan manufaktur saja sebagai objek penelitian sehingga sampel yang digunakan bisa semakin banyak.

Daftar Pustaka

- Balsam, S., Khrisnan, J., dan Yang, J.S, 2003, *Auditor Industry Specialization and Earnings Quality*, Auditing: A journal of Practice and Theory, 22, p, 71.
- Bapepam, 2002, “*Siaran Pers Badan Pengawas Pasar Modal*”, Tanggal 27 Desember 2002, Jakarta.
- Christiani, I. dan Nugrahanti, Y. W., 2014, “*Pengaruh Kualitas Audit Terhadap Manajemen Laba*”, *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol. 16, No. 1, Mei 2014.
- Darwis, Herman, 2012, *Manajemen Laba Terhadap Nilai Perusahaan dengan Corporate Governance sebagai Pemoderasi*, Jurnal keuangan dan Perbankan, Vol. 16, No. 1 Januari 2012, hal 45-55.
- De Angelo, Linda Elizabeth, 1981, *Auditor Size And Audit Quality*, Journal of Accounting and Economics, 3, Maret, pp, hal. 183-199.
- Dinuka, Vina K., dan Zulaikha (2014) Analisis Pengaruh Audit Tenure, Ukuran KAP dan Diversifikasi Geografis Terhadap Manajemen Laba. Diponogoro Journal of Accounting, Vol. 3 No.3.
- Elfira, Anisa, 2014, “*Pengaruh Kompensasi Bonus Dan Leverage Terhadap Manajemen Laba (Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur Yang terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2009-2012)*”, Skripsi. Fakultas Ekonomi Program Studi Akuntansi Universitas Negeri Padang.
- FASB, 1978, “*Statement of Financial Accounting Concepts No. 1 Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*”, Connecticut: Stamford.
- Gerayli, M., Ma’atofa, S., dan Yane Sari, A.M, 2011, *Impact of Audit Quality on Earning Management: From Iran*, International Research Journal of Finance and Economics, Issue 66, pp, 77-84. www.ejournals.com/IRJFE 66 07 in access on 30 October 2011.
- Ghozali, Imam. 2012, “*Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS*”, Yogyakarta, Universitas Diponegoro
- Healy, Paul. M dan James M. Wahlen, 1998, “*A review Of The Earnings Management Literature And Its Implications For Standart Setting*” Accounting Horizons (13), 365–383.
- Ikatan Akuntan Indonesia, 2011, *Standar Profesional Akuntan Publik*, Salemba Empat, Jakarta.

- Jensen, M.C, and W.H. Meckling, 1976, *Theory of The Firm: Managerial Behaviour Agency Cost and Ownership Structure*, Journal of Financial Economics, 3, April, hal. 305-60.
- Kasus Kimia Farma (Etika Bisnis), <https://www.kompasiana.com/kasus-kimia-farma-atika-bisnis>, diakses tanggal 20 Desember 2018 pk 20.00 WIB
- Kono, Fransiska Dian Permatasari. Etna Nur Afri Yuyeta. 2013. " *Pengaruh Arus Kas Bebas, Ukuran KAP, Spesialisasi Industri KAP, Audit Tenur dan Independensi Auditor terhadap Manajemen Laba*". *Diponegoro Journal of Accounting*. Vol. 2, No. 3: 1-9.
- Krishnan, G., V, 2003, " *Does Big Six Auditor Industry Expertise Constrain Earnings Management?*", *Accounting Horizon*, 17, Januari.
- Kurniawansyah, D., 2016, *Pengaruh Audit Tenure, Ukuran Auditor, Spesialisasi Audit Dan Audit Capacity Stress Terhadap Manajemen Laba*, *Jurnal riset akuntansi dan bisnis airlangga*, Vol. 1, No. 1, hlm: 1-25.
- Leuz, C., Nanda, D., dan Wysocki, P., 2003, *Earning Management and Investor Protection: An International Comparison*, *Journal of Financial Economics*, 69, Maret.
- Lin, Jerry W dan M.I. Hwang, 2010, *Audit Quality, Corporate Governance, And Earnings Management: A Meta-Analysis*, *International Journal of Auditing*, Vol. 14, No. 2, Pp. 57-77.
- Luhglatno, 2010, *Analisis Pengaruh Kualitas Audit terhadap Manajemen Laba (Studi pada Perusahaan yang melakukan IPO di Indonesia)*, *Journal Fokus Ekonomi*, Vol. 5, No. 2: 15-31.
- Nazaruddin, I dan Basuki, A. T., 2016, *Analisis Statistik dengan SPSS*, Edisi Pertama, Cetakan Kedua, Danisa Media: Yogyakarta.
- Nuratama, I. P., 2011, " *Pengaruh Tenur dan Reputasi Kantor Akuntan Publik pada Kualitas Audit dengan Komite Audit sebagai Variabel Moderasi*", Tesis, Universitas Udayana
- Panjaitan, Clinton Marshal dan Anis Chariri, (2014), " *Pengaruh Tenure, Ukuran KAP, dan Spesialisasi Auditor Terhadap Kualitas Audit*". *Diponegoro Journal Of Accounting*, Volume 3, Nomor 3.
- Rachmawati dan Fuad, 2012, *Pengaruh Kualitas Audit terhadap Manajemen laba (Studi Empiris pada Perusahaan Non Keuangan yang listed di BEI tahun 2009-2011)*. *Jurnal Akuntansi dan Audit Indonesia*. Vol. 15. No. 2. Pp.401-427.
- Rusmin. 2010, *Auditor Quality and Earnings Management: Singaporean Evidence*, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25. No. 7. Pp. 618-638.

Watts, R.L., and Zimmerman, J.L, 1990, “*Posotive Accounting Theory: A Ten Year Perspective*”, *The Accounting Review*, 65, Januari, hal.131-158.

Zhou, J., and Elder, R. (2004). *Audit Quality and Earnings Management by Seasoned Equity Offering Firms*, *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*, 11(2), 95-120.