

**Kebebasan Juru Audit sebagai Pemoderat  
dalam Hubungan antara Kualiti Audit  
dengan Pengurusan Perolehan**

**Inten Meutia  
Radziah Abd Latiff  
Romlah Jaffar**

**ABSTRAK**

*Kajian ini meneliti kesan kebebasan juru audit terhadap hubungan antara kualiti audit dengan pengurusan perolehan. Data diperoleh daripada 131 buah syarikat dari lapan industri yang tersenarai di Bursa Efek Jakarta (BEJ) Indonesia untuk tempoh 1998 - 2001. Hasil kajian mendapati hubungan yang signifikan antara kualiti audit dengan tahap pengurusan perolehan. Tahap pengurusan perolehan syarikat yang diaudit oleh firma audit yang berkualiti (Big) lebih rendah berbanding tahap pengurusan perolehan syarikat yang diaudit firma audit yang kurang berkualiti (Non Big). Pembolehubah kebebasan yang diukur menggunakan perkhidmatan bukan audit tidak dapat menyederhanakan hubungan ini manakala pembolehubah pemoderat kebebasan, yang diukur menggunakan tempoh memegang jawatan juru audit, dapat mempengaruhi syarikat untuk mengurus perolehan. Ini bermakna kesan kualiti audit terhadap amalan pengurusan perolehan dapat disederhanakan oleh lama mana firma audit tersebut menjadi juru audit syarikat.*

**ABSTRACT**

*This research examines the effect of auditor's independence on the relationship between audit quality and earnings management. Data were based on 131 companies from eight industries listed on the Jakarta Stock Exchange for the period from 1998 to 2001. The study finds a significant relationship between audit quality and earnings management. The level of earnings management of companies audited by audit firms of high quality (Big) is lower than that of companies audited by audit firms of low quality (non-Big). The independence variable, measured by provision of non-audit service, failed to moderate this relationship whereas the moderating independence variable, measured by auditor's tenure could influence companies to manage their earnings. This means the effect of audit quality on earnings management practice could be moderated by how long the audit firm has been the company's auditor.*

## PENGENALAN

Penyata kewangan merupakan pelaporan kebertanggungjawaban pihak pengurusan kepada pemegang taruhan pada amnya dan pemegang saham khususnya. Namun wujudnya pemisahan antara pemilikan dan kawalan dalam syarikat menimbulkan ketidakselarian maklumat (*information asymmetry*). Pihak pengurus sepenuhnya mengawal bukan sahaja operasi syarikat tetapi juga penzahiran maklumat mengenai prestasi syarikat. Pemegang saham, walau pun pemilik syarikat, tidak berpeluang untuk mendapatkan segala maklumat yang diperlukan dan dengan itu bergantung kepada pengurus syarikat untuk mendapatkan maklumat dan juga pemsaraan penzahiran maklumat.

Daripada perspektif ekonomi, proses audit berperanan mengurangkan ketidakselarian maklumat yang wujud antara pengurus dengan pemegang saham termasuk juga pemegang taruhan yang lain (Becker, Defond, Jiambalvo & Subramanyam 1998). Laporan juru audit seharusnya meningkatkan kebolehppercayaan pelaporan maklumat kewangan syarikat. Kewujudan proses pengauditan sepatutnya dapat mengurangkan manipulasi akaun syarikat dan juga amalan pengurusan perolehan (Gore, Pope & Singh 2001). Meski pun secara prinsipnya amalan pengurusan perolehan tidak menyalahi prinsip-prinsip perakaunan yang diterima umum, namun amalan tersebut akan mengikis kepercayaan pengguna maklumat terhadap laporan kewangan dan akan menghalangi kecekapan aliran modal di pasaran modal (Scott & Marshal 2001).

Sama ada proses pengauditan benar-benar dapat mengurangkan manipulasi akaun atau amalan pengurusan perolehan dijangka bergantung kepada kualiti audit (Becker et al. 1998). Kualiti audit sepintas lalu boleh diertikan sebagai kecekapan juru audit yang memiliki kelayakan professional dan kemampuan teknikal untuk mengesan berlakunya pelanggaran dalam sesuatu sistem perakaunan, dan apabila pelanggaran dikesan ia dilaporkan oleh juru audit berkenaan (Watts & Zimmerman 1986). Hal ini dibincangkan dengan lebih lanjut dalam bahagian seterusnya.

Kualiti audit sering dikaitkan dengan saiz firma audit iaitu *Big* yang merujuk kepada firma audit bersaiz besar dan *Non Big* yang merujuk kepada firma audit bersaiz kecil (DeAngelo 1981, Teoh & Wong 1993). Namun kes Syarikat Enron yang menggegarkan ekonomi Amerika Syarikat diikuti dengan kes-kes Syarikat Xerox Corporation dan Syarikat WorldCom, yang mana syarikat-syarikat ini telah diaudit oleh firma audit *Big*, menimbulkan persoalan sama ada terdapat faktor lain berkaitan juru audit yang mempengaruhi kecenderungan juru audit untuk mengesan pelanggaran peraturan perakaunan dan amalan pengurusan perolehan.

Kajian ini bertujuan menguji sama ada kebebasan juru audit mempengaruhi hubungan antara kualiti audit dengan amalan pengurusan

perolehan. Kajian dilakukan ke atas syarikat-syarikat yang tersenarai di Bursa Efek Jakarta. Kebanyakan kajian telah dijalankan di negara maju. Kajian-kajian berhubung dengan pengurusan perolehan dan kualiti audit di negara-negara membangun khususnya Indonesia tidak banyak atau pun tidak ada sama sekali. Sumbangan kajian ini boleh dilihat dari sudut kajian sebagai perintis kepada kajian-kajian pengurusan perolehan yang lebih khusus untuk menguji amalan dalam satu-satu konteks atau menguji satu-satu teori.

## KAJIAN LEPAS

Bahagian ini mengupas maksud pengurusan perolehan, kualiti audit dan kebebasan juru audit dengan merujuk kepada literatur berkaitan. Seterusnya ulasan diberikan terhadap kajian-kajian lepas yang mengkaji hubungan antara kualiti audit dengan pengurusan perolehan.

### PENGURUSAN PEROLEHAN

Schipper (1989) mendefinisikan pengurusan perolehan sebagai campurtangan dalam proses pelaporan kewangan kepada pihak luar dengan tujuan untuk mendapatkan keuntungan peribadi. Healy dan Warren (1999) pula menyatakan bahawa pengurusan perolehan terjadi apabila pengurus menggunakan penilaian dalam pelaporan maklumat kewangan dan dalam struktur urus niaga untuk mengubah maklumat kewangan bagi menyestatkan pemegang taruhan mengenai prestasi syarikat atau bertujuan mempengaruhi akibat-akibat perjanjian di mana terma-terma perjanjian adalah berdasarkan maklumat yang dilaporkan dalam penyata kewangan. Oleh sebab itu dapat disimpulkan bahawa pengurusan perolehan merupakan langkah sengaja yang diambil oleh pengurusan untuk memanipulasi penyata kewangan dalam batasan yang dibolehkan oleh prinsip-prinsip perakaunan. Namun pengurusan perolehan dianggap sebagai tindakan yang mengikis kualiti pendapatan dan kualiti penyata kewangan keseluruhannya (Levitt 1998).

Terdapat beberapa faktor yang mendorong pengurus untuk mengurus perolehan (Scott & Marshall 2001). Faktor-faktor tersebut ialah insentif kontrak seperti yang timbul daripada kovenan hutang, insentif pasaran iaitu berkaitan hubungan antara perolehan yang dilaporkan dengan nilai pasaran saham, pembelian syarikat oleh pengurus sendiri di mana harga tawaran adalah berdasarkan perolehan yang dilaporkan dan insentif peraturan iaitu terdapatnya tanggapan yang perolehan yang dilaporkan akan mempengaruhi mereka yang terlibat dalam penggubalan peraturan.

Pengurusan perolehan ini dilakukan melalui manipulasi akruan. Prinsip perakaunan akruan, yang mana ia adalah sebahagian daripada prinsip perakaunan diterima umum, memberi kesempatan kepada pengurus untuk

membuat pertimbangan yang akan memberi kesan kepada pendapatan pada tahap yang diingini. DeAngelo (1986) menyatakan konsep model akruan memiliki dua komponen iaitu komponen tidak boleh pilih (*non-discretionary*) dan boleh pilih (*discretionary*). Komponen akruan boleh pilih ini merupakan bahagian akruan yang dapat dimanipulasikan oleh pengurus kerana mereka berkemampuan untuk mengawalinya dalam jangka pendek. Di antara kaedah manipulasi akruan boleh pilih ialah melalui manipulasi akaun belum terima, pengiktirafan belanja jaminan tempoh hadapan (*future warranty expense*) dan permodalan asset (*asset capitalization*). Akruan tidak boleh pilih pula ditentukan oleh faktor-faktor luaran seperti keadaan ekonomi atau permintaan ke atas jualan yang mana faktor-faktor tersebut adalah di luar kawalan pengurus.

#### KUALITI AUDIT

Umumnya kualiti audit adalah sesuatu yang tidak dapat diamati secara langsung. Seperti juga industri perkhidmatan yang lain, persepsi yang saling berkait dengan kewujudan nama baik firma audit akan menyerlahkan firma yang berkualiti dan tidak berkualiti. Secara kasar ini memberi rasional mengapa kebanyakan syarikat tersenarai diaudit oleh firma audit besar atau *Big*.

Sehubungan dengan ini, DeAngelo (1981) telah menganalisis secara teori hubungan antara kualiti audit dengan saiz firma audit serta mengaitkannya dengan kebebasan. Menurutnya, kualiti audit ialah kemungkinan juru audit menjumpai dan melaporkan pelanggaran atau ketidakpatuhan dalam sistem perakaunan pelanggan. Juru audit yang pengetahuan dan kemampuan sepatutnya dapat menjumpai kesalahan tersebut dan pertimbangan sama ada untuk melaporkan atau tidak kesalahan tersebut bergantung kepada kebebasan yang dimiliki oleh juru audit tersebut.

Definisi kualiti audit yang disarankan oleh DeAngelo (1981) hanya menekankan pada kemungkinan penemuan kesalahan yang 'material' adalah tidak lengkap kerana terdapat kemungkinan juru audit akan mengabaikan kesalahan yang ditemui. Oleh sebab itu pengukuran kualiti audit seharusnya meliputi kemungkinan juru audit akan melaporkan kesalahan 'material' yang ditemui. Hasil kajiannya mendapati bahawa saiz firma audit yang lebih besar akan memiliki lebih kebebasan dan seterusnya akan memberi perkhidmatan audit yang lebih berkualiti.

Selain daripada itu, Watts dan Zimmerman (1986) menyatakan kebolehpercayaan terhadap pengesahan juru audit bergantung kepada kecekapan dan kebebasan juru audit. Kecekapan bermakna individu yang mempunyai kelayakan professional serta memiliki kemampuan teknikal untuk mengesan wujudnya pelanggaran dan juru audit yang bebas akan melaporkan pelanggaran tersebut. Joseph dan Roger (1992) pula menyatakan bahawa ciri yang berkaitan dengan ahli kumpulan audit secara umum lebih penting dalam pengukuran kualiti audit dibandingkan dengan ciri-ciri firma audit

secara keseluruhan. Empat ciri penting yang disarankan ialah pengalaman dengan pelanggan, kepakaran, kemampuan untuk menjangkakan keperluan pelanggan dan pematuhan terhadap piawai perakaunan yang diterima umum. Keempat-empat ciri ini menekankan pada dimensi kualiti audit yang dibincangkan oleh DeAngelo (1981) iaitu kemampuan mendapati pelanggaran.

Selain daripada itu, Krishnan dan Schauer (2000) meneliti hubungan antara saiz firma audit dengan kualiti audit di kalangan syarikat-syarikat yang diaudit oleh firma audit *Big* dan *Non Big*. Di antara jenis-jenis pendedahan yang dikaji adalah yang berkaitan dengan pelaburan, penilaian asset tetap, susutnilai dan jenis laporan audit. Mereka mendapati syarikat yang diaudit oleh firma audit *Big* akan lebih mematuhi syarat pendedahan mengikut prinsip-prinsip perakaunan yang diterima umum berbanding dengan syarikat yang diaudit oleh *Non Big*. Ini bermakna, audit yang dijalankan oleh firma audit *Big* adalah lebih berkualiti. Syarikat pelanggan berkemungkinan tidak dapat melakukan ketidakpatuhan prinsip perakaunan sebab ketidakpatuhan itu akan dikesan.

Berdasarkan perbincangan kajian yang lepas, maka dapat disimpulkan bahawa audit yang dilakukan oleh firma audit *Big* adalah lebih berkualiti berbanding audit oleh *Non Big*. Ini adalah kerana juru audit firma audit *Big* mempunyai kemampuan dan kemahiran teknikal serta berpengalaman dan berkepakaran dalam bidang masing-masing.

#### KEBEBASAN JURUAUDIT

Ikatan Akauntan Indonesia (IAI 2002) sebagai badan yang mengawas profesion akauntan di Indonesia telah menghuraikan ciri kebebasan sebagai tindakan mempertahankan kebebasan semasa memberi perkhidmatan audit. Kebebasan tersebut meliputi bebas dalam kenyataan (*in fact*) dan kelihatan (*in appearance*) (Standard Professional Akauntan Publik (SPAP) No. 100).

Ryan, Herz, Iannacomi dan Maines (2001) berpendapat bahawa kebebasan akan terganggu apabila juru audit memiliki konflik kepentingan dengan pelanggan, mengaudit pekerjaan sendiri, berfungsi sama ada sebagai pengurusan atau pekerja pelanggan dan bertindak sebagai penasihat pelanggan. Seorang juru audit dikatakan tidak bebas jika beliau melakukan perkara-perkara tersebut.

Watts dan Zimmerman (1986) menyatakan bahawa juru audit adalah bebas apabila beliau memberikan pandangan yang tidak berat sebelah dalam hal yang berhubung dengan hasil auditnya. Pandangan yang tidak berat sebelah ini membolehkan juru audit melaporkan pelanggaran yang ditemui. Seperti yang dihuraikan sebelum ini, DeAngelo mendefinisikan kebebasan dengan cara yang sama iaitu sebagai kemungkinan juru audit melaporkan pelanggaran atau ketidakpatuhan. Berbeza dengan Watts dan Zimmerman (1986), DeAngelo mendefinisikan kebebasan dalam konteks kualiti audit.

#### PERKHIDMATAN BUKAN AUDIT

Salah satu faktor yang banyak dibincangkan berkaitan dengan gangguan terhadap kebebasan juru audit ialah adanya perkhidmatan bukan audit (Goldman & Barlev 1974). Perkhidmatan bukan audit diertikan sebagai pemberian perkhidmatan selain daripada pengauditan kepada pelanggan seperti merekabentuk sistem perakaunan, perundingan pengurusan dan perundingan cukai.

SEC Amerika Syarikat (2000) secara khusus menekankan dua kesan perkhidmatan bukan audit kepada syarikat pelanggan. Pertama, perkhidmatan bukan audit menyebabkan juru audit bergantung sumber kewangannya daripada pelanggan. Ini akan menyebabkan juru audit tidak dapat bertahan tekanan daripada pihak pengurusan. Kedua, pemberian perkhidmatan bukan audit akan mengganggu keobjektifan juru audit terhadap urus niaga yang diaudit.

#### TEMPOH MENJAWAT JURUAUDIT

Hubungan yang lama antara firma audit dengan syarikat pelanggan mungkin mempengaruhi prestasi juru audit terutama dari segi kebebasannya memberi pendapat terhadap penyata kewangan syarikat yang diaudit (Sharaf & Mautz 1961, Copley & Doucet 1993). Badan profesion perakaunan dan penggubal polisi tidak sependapat dalam hal ini seperti yang digambarkan dalam beberapa laporan; Congressional Committee (US Senate 1977), The Commission on Auditor Responsibilities (AICPA 1978), The National Committee on Fraudulent Financial Reporting (AICPA 1987) dan AICPA White Paper. Di antara cadangan yang dibincangkan untuk memperbaiki tahap kebebasan juru audit adalah dengan menukarkan juru audit. Ini adalah kerana semakin lama sesuatu firma audit mempunyai hubungan dengan pelanggannya, maka semakin berkurangan kemampuannya untuk bertindak secara objektif. Selain daripada itu, juru audit berkemungkinan tidak dapat mengesan kesalahan-kesalahan yang terdapat dalam penyata kewangan.

Namun, pertukaran juru audit berkemungkinan akan melibatkan kos yang lebih tinggi berbanding dengan manfaat yang akan didapati. Selain daripada itu kefahaman terhadap operasi dan aktiviti pelanggan merupakan hal yang penting bagi mengenalpasti sumber-sumber risiko audit dan bagi menghasilkan audit yang berkualiti. Ini menyebabkan tempoh jawatan meningkat.

#### KUALITI AUDIT DAN PENGURUSAN PEROLEHAN

Beberapa kajian lepas telah melihat hubungan antara pengurusan perolehan dengan kualiti audit. (DeAngelo 1981; Palmrose 1988; Becker et al. 1998). Kualiti juru audit yang tinggi, yang diukur berdasarkan perkhidmatan audit yang ditawarkan oleh firma audit *Big*, dianggap akan mengurangkan wujudnya

amalan pengurusan perolehan sekaligus mengurangkan tuntutan terhadap juru audit.

Burilovich dan Kattelus (1997) melihat kepada dorongan yang khusus untuk menguruskan perolehan dalam kes pilihan cukai minimum. Kajian mereka menggunakan sampel daripada 72 buah syarikat insuran untuk tempoh 1984 hingga 1989 yang diaudit oleh firma audit *Big*. Mereka mendapati akruan boleh pilih berbeza secara signifikan antara syarikat. Burilovich dan Kattelus (1997) tidak menggunakan model yang khusus untuk mengukur akruan boleh pilih tetapi menggunakan item-item yang mungkin mempengaruhi perbezaan antara pendapatan yang dikenakan cukai dengan pendapatan yang dilaporkan dalam kes khas pilihan cukai minima (*alternative minimum tax*).

Becker et al. (1998) menggunakan keratan rentang Model Jones (1991) untuk mengira akruan boleh pilih. Beliau mendapati bahawa akruan boleh pilih yang meningkatkan pendapatan adalah lebih tinggi bagi syarikat pelanggan yang diaudit oleh firma audit *Non Big* berbanding akruan boleh pilih syarikat pelanggan yang diaudit firma audit *Big*. Dalam kajiannya Becker et al. (1998) menumpukan perhatiannya pada akruan boleh pilih bagi meningkatkan pendapatan dan menyisihkan syarikat yang mengganti juru auditnya selama tempoh 1989 - 1992 daripada analisis. Namun Becker et al. (1998) tidak menguji kesan tempoh jawatan juru audit. Penemuan Becker ini menyokong DeAngelo (1981) yang menyatakan bahawa firma audit *Big* memiliki kualiti audit yang lebih tinggi dibandingkan kualiti audit firma audit *Non Big*.

Chai dan Jubb (2000) mengkaji hubungan antara perkhidmatan bukan audit dengan kebebasan. Kebebasan diukur berdasarkan tahap pengurusan perolehan menggunakan akruan boleh pilih serta jenis laporan audit, manakala perkhidmatan bukan audit diukur dengan nisbah bayaran perkhidmatan bukan audit berbanding bayaran audit. Mereka menjangkakan bahawa firma audit yang menerima bayaran perkhidmatan bukan audit yang tinggi dari pelanggannya berkecenderungan untuk membolehkan tahap pengurusan perolehan yang lebih tinggi diamalkan oleh syarikat pelanggan. Hasil kajian menunjukkan bahawa purata akruan boleh pilih absolut pada tahap perkhidmatan bukan audit yang tinggi adalah lebih tinggi secara signifikan berbanding dengan purata akruan boleh pilih absolut pada tahap perkhidmatan bukan audit yang rendah.

Selain daripada itu, Chai dan Jubb (2000) juga menguji sama ada terdapat hubungan diantara jenis laporan audit yang diterbitkan dengan tahap bayaran perkhidmatan bukan audit yang diterima oleh firma audit. Hasil kajian menunjukkan tidak terdapat hubungan yang signifikan diantara kedua-duanya. Untuk mengukur pengurusan perolehan, Chai dan Jubb (2000) menggunakan akruan boleh pilih dengan menggunakan Model Jones (1991) yang di ubahsuai.

Dua penemuan di atas memberikan bukti yang bertentangan mengenai kesan perkhidmatan bukan audit ke atas kebebasan juru audit. Oleh sebab itu Chai dan Jubb (2000) melakukan analisis tambahan untuk menguji hubungan antara jenis laporan audit yang diterbitkan dan interaksinya dengan tahap perkhidmatan bukan audit ke atas pengurusan perolehan. Hasil kajian mendapati syarikat yang menerima perkhidmatan bukan audit yang tinggi dan pada masa yang sama menunjukkan tahap pengurusan perolehan yang tinggi berkemungkinan besar menerima laporan audit yang bersih. Oleh sebab itu kajian ini membuktikan bahawa kebebasan juru audit tidak dipengaruhi oleh perkhidmatan bukan audit.

Gore, Pope dan Singh (2001) juga melakukan kajian berkaitan perkhidmatan bukan audit, kebebasan juru audit dan pengurusan perolehan. Model Jones (1991) telah digunakan untuk mengukur akruan modal kerja boleh pilih. Kebebasan juru audit diukur menggunakan nisbah bayaran perkhidmatan bukan audit ke atas bayaran audit, iaitu sama ada perkhidmatan bukan audit tinggi atau perkhidmatan bukan audit rendah. Kajian ini dilakukan terhadap sampel syarikat di United Kingdom dengan menggunakan data untuk tahun 1992 hingga 1998. Sampel terdiri daripada syarikat yang mana perolehan tidak boleh pilih (*non-discretionary earnings*) adalah di bawah sasaran. Kajian ini menjangkakan bahawa pengurus syarikat sebegini mempunyai insentif yang lebih untuk mengurus perolehan melalui akruan boleh pilih. Hasil kajian mendapati bahawa bagi syarikat yang diaudit oleh firma audit *Non Big*, aktiviti pengurusan perolehan bagi mengelak kerugian dan penurunan perolehan, berhubung secara positif dan signifikan dengan nisbah bayaran perkhidmatan bukan audit. Namun, bagi syarikat yang diaudit oleh firma audit *Big*, hubungan antara keduanya adalah tidak signifikan. Selain daripada itu, kajian juga mendapati aktiviti pengurusan perolehan bagi mencapai sasaran juru analisis berhubung secara positif dengan nisbah bayaran perkhidmatan bukan audit bagi kedua-dua syarikat yang diaudit oleh firma audit *Non Big* dan *Big*.

Frankel dan Johnson (2002) mengkaji hubungan antara perkhidmatan bukan audit dengan kualiti perolehan. Kajian ini bertujuan untuk menguji hubungan antara pemberian perkhidmatan bukan audit dengan pengurusan perolehan. Selain itu kajian juga menguji reaksi harga saham terhadap pendedahan maklumat berkaitan dengan bayaran bukan audit (*non audit fee*). Perkhidmatan bukan audit diukur menggunakan dua kaedah: nisbah bayaran bukan audit terhadap jumlah bayaran audit, dan peringkat peratusan daripada jumlah bayaran bukan audit mengikut juru audit. Model Jones (1991) yang diubah suai telah digunakan untuk mengukur pengurusan perolehan. Sampel dalam kajian ini terdiri daripada 3,074 buah syarikat. Frankel dan Johnson (2002) mengira akruan boleh pilih secara berasingan untuk akruan boleh pilih bagi peningkatan pendapatan dan akruan boleh pilih bagi penurunan pendapatan. Keputusan kajian menyatakan bahawa



syarikat yang memperoleh lebih banyak perkhidmatan bukan audit berkemungkinan melaporkan akruan boleh pilih absolut yang lebih besar. Selain daripada itu, terdapat juga penurunan harga saham bagi nisbah perkhidmatan bukan audit terhadap jumlah bayaran keseluruhan yang tidak dijangka. Penemuan ini menunjukkan bahawa para pelabur menghubungkan bayaran bukan audit dengan rendahnya kualiti audit dan rendahnya kualiti perolehan.

Daripada ketiga-tiga kajian yang berkaitan dengan perkhidmatan bukan audit, dua kajian iaitu oleh Gore et al. (2001) dan Frankel dan Johnson (2002) menunjukkan keputusan yang konsisten mengenai hubungan antara perkhidmatan bukan audit dengan akruan boleh pilih. Ini bermakna bahawa perkhidmatan bukan audit dianggap dapat mempengaruhi kebebasan juru audit. Manakala kajian oleh Chai dan Jubb (2000) pula menyatakan bahawa perkhidmatan bukan audit tidak mempengaruhi kebebasan juru audit. Perbezaan ini adalah kerana Chai dan Jubb (2000) beranggapan bahawa kebebasan dapat dipengaruhi oleh perkhidmatan bukan audit hanya jika juru audit tidak menerbitkan laporan yang bersih (*clear opinion*) terhadap pelanggannya.

Davis, Soo dan Trompoter (2000) menguji hubungan antara lamanya tempoh menjawat juru audit dengan akruan boleh pilih absolut dan kesalahan ramalan. Davis melakukan kajian terhadap 855 syarikat untuk tempoh 1981 - 1998. Akruan boleh pilih diukur menggunakan Model Jones (1991). Tempoh menjawat juru audit pula diukur dengan syarikat yang hanya memiliki satu juru audit dan syarikat yang memiliki lebih dari satu juru audit selama tempoh kajian tersebut. Hasil kajian menunjukkan bahawa tempoh menjawat juru audit berhubungan secara positif dan signifikan dengan akruan boleh pilih absolut. Penemuan ini konsisten dengan pernyataan SEC bahawa lamanya tempoh menjawat juru audit mempengaruhi kebebasan juru audit dan mempengaruhi pihak pengurus untuk melakukan pengurusan perolehan yang lebih luas. Seterusnya Davis et al. (2000) juga melihat hubungan antara saiz syarikat audit dengan akruan boleh pilih. Kajian menunjukkan firma audit *Big* berhubungan secara positif dengan akruan boleh pilih absolut. Penemuan ini tidak konsisten dengan penemuan Becker et al. (1998) dan Francis dan Maydew (1999). Ini mungkin disebabkan majoriti sampel Davis et al. (2000) terdiri daripada firma audit *Big*, iaitu 95%, berbanding dengan Becker et al. (1998) dan Francis dan Maydew (1999) yang masing-masing adalah 87% dan 72%.

Seterusnya Ebrahim (2001) melakukan kajian berkaitan dengan kualiti audit, tempoh menjawat juru audit, kepentingan pelanggan serta pengurusan perolehan. Kajian ini bertujuan menguji hubungan antara kualiti audit dengan pengurusan perolehan dengan mempertimbangkan kesan daripada dua pemboleh ubah lain, iaitu tempoh menjawat dan kepentingan pelanggan. Ebrahim (2001) menyatakan bahawa proses audit sebagai alat pengawasan

yang akan mengurangkan usaha pihak pengurus untuk memanipulasi perolehan yang dilaporkan. Oleh sebab itu kajian ini menjangka bahawa semakin tinggi kualiti audit semakin rendah aktiviti pengurus untuk melakukan pengurusan perolehan. Kualiti audit diukur dengan menggunakan ukuran yang digunakan oleh DeAngelo (1981) iaitu saiz firma audit. Mengikut Ebrahim (2001) tahap pengurusan perolehan yang diukur dengan akruan boleh pilih absolut akan berhubungan secara negatif dengan kualiti audit yang diukur dengan *Big* dan *Non Big*. Akruan boleh pilih di sini diukur dengan menggunakan model Jones (1991) yang diubahsuai mengikut Dechow, Sloan dan Sweeney (1995). Untuk mengukur kepentingan pelanggan, nisbah jualan pelanggan keatas jumlah jualan semua pelanggan firma juru audit digunakan. Tempoh hubungan juru audit dengan pelanggan diukur dengan membahagikan syarikat kepada 2 kumpulan. Kumpulan pertama adalah syarikat-syarikat yang mempunyai hubungan dengan juru audit yang sama selama tiga tahun atau kurang, dan kumpulan kedua adalah syarikat yang mempunyai hubungan dengan juru audit lebih dari tiga tahun. Ebrahim (2001) mendapati bahawa tempoh menjawat juru audit berhubungan secara negatif dengan akruan boleh pilih. Hal ini menunjukkan bahawa juru audit menjadi semakin serasi dengan aktiviti pelanggan dan kitaran pelaporan kewangannya. Ini seterusnya akan memberi kemampuan kepada juru audit untuk mengesan dan mengelakkan daripada kesempatan penggunaan akruan.

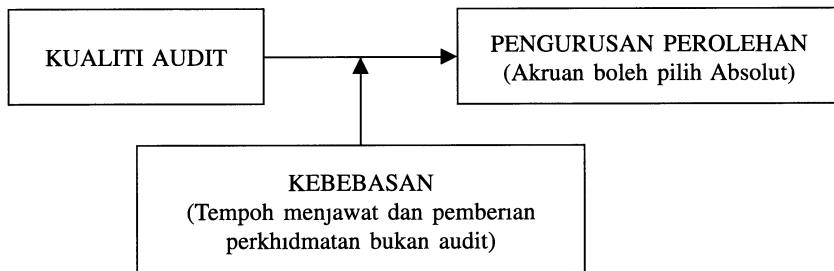
Terdapatnya perbezaan antara penemuan Davis et al. (2000) dan Ebrahim (2001) mungkin disebabkan terdapatnya perbezaan ukuran yang digunakan untuk mengukur pembolehubah tempoh menjawat juru audit. Selain daripada itu, model yang digunakan untuk mengira akruan boleh pilih berkemungkinan memberi kesan terhadap penemuan.

## MODEL KAJIAN

Berdasarkan kajian-kajian yang telah dijalankan di negara barat (DeAngelo 1981; Palmrose 1988; Becker et al. 1998), kajian ini mengkaji hubungan antara kualiti audit dengan pengurusan perolehan bagi syarikat di Indonesia. Umumnya, kajian ini menimbulkan persoalan yang sama seperti kajian Gore et al. (2001) iaitu sama ada kebebasan memberi kesan kepada hubungan antara kualiti audit dengan pengurusan perolehan. Terdapat perbezaan utama kajian ini dengan kajian Gore et al. (2001). Gore et al. telah mengkaji keadaan di mana syarikat tidak mencapai sasaran perolehan, manakala kajian ini melihat keseluruhan syarikat dalam tempoh yang dikaji. Amalan pengurusan perolehan Gore et al. (2001) juga menggunakan akruan modal kerja boleh pilih sebagai ukuran pengurusan perolehan dan nisbah pembayaran perkhidmatan bukan audit sebagai ukuran kebebasan.

Khususnya kajian ini akan menggunakan model yang digunakan oleh Becker et al. (1998) di mana model tersebut mencadangkan pengurusan perolehan, yang diukur dengan akruan bolehpilih, dipengaruhi oleh kualiti audit yang diukur dengan sama ada firma audit adalah firma *Big* atau *Non Big*.

Untuk melihat kesan kebebasan terhadap hubungan antara kualiti audit dan pengurusan perolehan dua ukuran kebebasan, iaitu pemberian perkhidmatan bukan audit dan tempoh menjawat, akan diuji sebagai pemoderat. Model tersebut digambarkan seperti dalam Rajah 1.



RAJAH 1. Model kajian menunjukkan kebebasan sebagai pemoderat

Berdasarkan model dalam Rajah 1, hipotesis-hipotesis berikut dikemukakan:

- H1: Kualiti audit berkaitan secara negatif dengan akruan boleh pilih.
- H2: Tempoh menjawat memoderatkan hubungan negatif antara kualiti audit dengan akruan boleh pilih.
- H3: Pemberian perkhidmatan bukan audit memoderatkan hubungan negatif antara kualiti audit dengan akruan boleh pilih.

## METODOLOGI

### REKA BENTUK KAJIAN

Data untuk kajian ini terdiri daripada dua jenis iaitu data sekunder dan data primer. Data sekunder merupakan data yang diperolehi daripada laporan tahunan bagi syarikat yang tersenarai di Bursa Efek Jakarta (BEJ). Data yang berketup adalah untuk mengira akruan boleh pilih syarikat untuk tempoh empat tahun iaitu di antara tahun 1997 hingga 2001. Selain daripada itu, data mengenai firma audit yang mengaudit syarikat juga diperolehi daripada laporan tahunan ini. Data primer pula diperolehi melalui soal selidik yang dihantar kepada firma audit yang mengaudit sampel syarikat. Maklumat yang diperolehi adalah mengenai maklumat perkhidmatan bukan audit yang ditawarkan oleh firma audit serta tempoh perkhidmatan firma audit tersebut.

## SAMPel KAJIAN

Populasi kajian ialah semua syarikat yang tersenarai di BEJ. Sampel kajian dipilih daripada syarikat dalam semua industri yang tersenarai di bursa tersebut kecuali syarikat dari industri kewangan. Ini adalah kerana kaedah pengiraan akruan boleh pilih oleh syarikat dalam industri ini berbeza dengan syarikat dalam industri yang lain. Sehingga akhir tahun 2001, terdapat 325 syarikat yang tersenarai di BEJ. Sebanyak 53 daripada syarikat ini adalah syarikat dari industri kewangan. Oleh sebab itu, bilangan syarikat yang boleh dipilih sebagai sampel kajian adalah sebanyak 272. Pemilihan sampel secara berstrata, berasaskan syarikat yang diaudit oleh firma audit *Big* dan *Non Big* telah mendapatkan 131 syarikat sebagai sampel kajian.

## PEMBOLEHUBAH BERSANDAR

Pembolehubah bersandar yang dikaji dalam kajian ini ialah pengurusan perolehan. Pengkaji-pengkaji lepas telah menggunakan beberapa pendekatan untuk mengukur pembolehubah ini. Pendekatan pertama menggunakan model akruan agregat, seterusnya menggunakan analisis regresi untuk mengasingkan akruan boleh pilih dengan akruan tidak boleh pilih (DeAngelo 1986; Healy 1985; Jones 1991, Dechow et al. 1995). Pendekatan kedua pula mengukur pengurusan perolehan secara spesifik sama ada dengan menggunakan peruntukkan hutang lapok (McNichols & Wilson 1988) atau pengiktirafan rezab kerugian dalam industri insuran (Beaver & McNichols 1998). Pendekatan yang kerap digunakan dalam kajian-kajian yang lepas untuk mengukur pengurusan perolehan ini adalah dengan menggunakan pendekatan yang pertama iaitu dengan mengasingkan jumlah akruan kepada akruan boleh pilih dan tidak boleh pilih.

DeAngelo (1986) menyatakan bahawa komponen akruan tidak boleh pilih ditentukan oleh faktor-faktor luaran seperti keadaan ekonomi dan permintaan ke atas jualan dimana faktor-faktor ini tidak dapat dikawal oleh pihak pengurusan. Komponen akruan boleh pilih pula merupakan bahagian akruan yang boleh dimanipulasi oleh pihak pengurusan. Akruan boleh pilih ini termasuklah penilaian akaun belum terima, pengiktirafan belanja jaminan, permodalan aset belanja, serta peruntukan (Burlilovich & Kattelus 1997).

Terdapat enam model untuk mengesan akruan boleh pilih, iaitu Model Healy (1985), Model DeAngelo (1986), Jones (1991), Jones (1991) yang diubahsuai (Dechow et al. 1995), Model Industri (Dechow et al. 1995) dan Model keratan rentas Jones (Bartov, Gul & Tsui 2000). Dechow et al. (1995) yang melakukan pengujian keatas beberapa model untuk mengesan pengurusan perolehan menyatakan bahawa Model Jones (1991) yang diubahsuai merupakan model yang terbaik untuk mengesan akruan boleh pilih. Oleh sebab itu, kajian ini menggunakan Model Jones (1991) yang diubahsuai untuk mengesan akruan boleh pilih. Mengikut model Jones (1991) yang diubahsuai,

$$TA_{it} = \Delta CA_{it} - \Delta Cash_{it} - \Delta CL_{it} + \Delta CPLT_{it} - DEP_{it}, \quad (1)$$

$$NDA_{it} = \beta_0 [1/A_{it-1}] + \beta_1 [\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}/A_{it-1}] + \beta_2 [PPE_{it}/A_{it-1}], \quad (2)$$

$$DA/A_{it-1} = TA_{it}/A_{it-1} - [\beta_0(1/A_{it-1}) + \beta_1(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it})/A_{it-1}] + \beta_2 \cdot (PPE_{it}/A_{it-1}) \quad (3)$$

Di mana:

$TA_{it}$  = Jumlah akruan pada tahun t

$\Delta CA_{it}$  = Aset semasa pada tahun t tolak aset semasa pada tahun t - 1

$\Delta Cash_{it}$  = Tunai pada tahun t tolak tunai pada tahun t - 1

$\Delta CL_{it}$  = Liabiliti semasa tahun t tolak liabiliti semasa pada tahun t - 1

$\Delta CPLT_{it}$  = Bahagian hutang jangka panjang yang semasa pada tahun t tolak bahagian hutang jangka panjang yang semasa pada tahun t - 1.

$DEP_{it}$  = Susut nilai pada tahun t

$NDA_{it}$  = Akruan tidak boleh pilih pada tahun t

$A_{it-1}$  = Jumlah aset pada tahun t - 1

$\Delta REV_{it}$  = Hasil pada tahun t tolak hasil pada tahun t - 1

$\Delta REC_{it}$  = Akaun belum terima pada tahun t tolak akaun belum terima pada tahun t - 1

$PPE_{it}$  = Harta, loji dan peralatan (kasar) pada tahun t

$DA_{it}$  = Akruan boleh pilih pada tahun t

$i$  = Indeks syarikat

$t$  = 1,...,1 [sub i] indeks tahun

Nilai  $b_0$ ,  $b_1$  dan  $b_2$  diperolehi daripada persamaan berikut ini

$$TA/A_{it-1} = [\beta_0(1/A_{it-1}) + \beta_1[(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it})/A_{it-1}] + \beta_2 (PPE_{it}/A_{it-1})]. \quad (4)$$

Mengikut Jones (1991), harta, loji dan peralatan (kasar) serta perubahan hasil yang disesuaikan dengan perubahan akaun belum terima dimasukkan dalam model untuk mengawal perubahan akruan tidak boleh pilih yang disebabkan oleh perubahan keadaan ekonomi dan permintaan terhadap keluaran syarikat. Satu-satunya perbezaan antara Model Jones (1991) dengan Model Jones (1991) yang diubah suai ialah perubahan hasil yang disesuaikan dengan perubahan akaun belum terima. Hal ini adalah kerana Model Jones yang diubah suai mengandaikan bahawa semua perubahan dalam jualan kredit disebabkan oleh pengurusan perolehan (Dechow et al. 1995). Seterusnya seperti dinyatakan oleh Jones (1991) semua pembolehubah dalam model diskalakan dengan menggunakan jumlah aset pada tahun sebelumnya untuk mengelakkan masalah heteroskedastisiti. Kajian ini menggunakan akruan boleh pilih absolut (ABPA) sebagai ukuran kepada pengurusan perolehan. Kaedah sebegini tidak membezakan antara akruan boleh pilih yang dapat meningkatkan pendapatan atau menurunkan pendapatan.

## PEMBOLEHUBAH TIDAK BERSANDAR

Pembolehubah tidak bersandar iaitu kualiti audit diukur sama ada kualiti audit adalah tinggi atau rendah. Penentuan tinggi atau rendah kualiti audit dilakukan dengan mengelaskan jenis firma audit yang mengaudit akaun syarikat kepada dua iaitu *Big 5* atau *Non Big 5*. Syarikat yang akaunnya diaudit oleh firma *Big 5* dikelaskan sebagai syarikat yang mempunyai kualiti audit yang tinggi, manakala syarikat yang diaudit oleh firma *Non Big 5* sebagai mempunyai kualiti audit yang rendah. Kaedah pengukuran kualiti audit seperti ini telah banyak diamalkan oleh pengkaji yang lepas (DeAngelo 1981, Palmrose 1988; Becker et al. 1998)

## PEMBOLEHUBAH PEMODERAT

Pembolehubah pemoderat, iaitu kebebasan juru audit, diukur dengan menggunakan dua kaedah iaitu perkhidmatan bukan audit dan tempoh firma menjadi juru audit. Perkhidmatan bukan audit sebagai ukuran kepada kebebasan banyak digunakan dalam kajian yang lepas (Goldman & Barlev 1974). Namun kajian sebelumnya kerap menggunakan nisbah bayaran perkhidmatan bukan audit kepada jumlah keseluruhan bayaran untuk mengukur pembolehubah ini. Kaedah pengukuran yang sama kerana tidak dapat dilakukan dalam kajian ini kerana maklumat bayaran perkhidmatan bukan audit tidak dapat diperolehi. Selain daripada itu, syarikat yang tersenarai di BEJ tidak diwajibkan mendedahkan maklumat ini dalam penyata kewangan masing-masing. Oleh sebab itu kajian ini mengukur kebebasan dengan merujuk sama ada wujud atau tidak perkhidmatan bukan audit ditawarkan oleh firma audit tersebut. Jika perkhidmatan ini ada ditawarkan maka juru audit dikatakan tidak bebas, manakala jika perkhidmatan ini tidak ditawarkan maka juru audit dikatakan bebas. Kajian ini menggunakan skala ukuran nominal untuk mengukur pembolehubah ini; 1 jika syarikat ada menerima perkhidmatan bukan audit (juru audit tidak bebas) dari juru audit masing-masing dan 0 jika syarikat tidak menerima perkhidmatan ini (juru audit bebas).

Kajian ini juga menggunakan tempoh memegang jawatan juru audit sebagai ukuran kepada pembolehubah kebebasan. Firma audit yang menjadi juru audit syarikat untuk sesuatu tempoh yang lama dikatakan akan menjejaskan kebebasan juru audit tersebut dalam menjalankan tugasannya. Kajian ini mengelaskan tempoh memegang jawatan juru audit kepada dua: melebihi 3 tahun (juru audit tidak bebas) dan sama atau kurang dari tempoh 3 tahun (juru audit adalah bebas). Kajian ini menggunakan skala ukuran nominal untuk mengukur pembolehubah ini; iaitu 1 jika tempoh menjawat adalah melebihi tiga tahun, dan 0 jika tempoh menjawat tiga tahun atau kurang (Ebrahim 2001).

## ANALISIS STATISTIK

Kaedah analisis statistik yang dilakukan adalah dengan mengambilkira jenis data yang digunakan dalam kajian Sharma (1996). Kebanyakan kajian lepas berkaitan pengurusan perolehan menggunakan kaedah analisis secara regresi berganda untuk menguji sama ada wujud amalan pengurusan perolehan ini (seperti Healy 1985; Jones 1991; Dechow et al. 1995; McNichols & Wilson 1988). Kaedah sebegini sesuai dilakukan jika semua pembolehubah yang hendak dikaji telah diukur secara skala berterusan (Sharma 1996). Kaedah analisis yang sama tidak boleh digunakan dalam kajian ini kerana hanya pembolehubah bersandar iaitu akruan boleh pilih absolut (ABPA) diukur secara skala berterusan, manakala, pembolehubah tidak bersandar dan pembolehubah moderat diukur dengan menggunakan skala nominal. Oleh sebab itu analisis statistik yang sesuai digunakan adalah dengan menggunakan Analisis Perbezaan (ANOVA) (Sharma 1996).

## HASIL KAJIAN

Sebanyak 131 buah syarikat daripada lapan industri telah dipilih sebagai sampel kajian. Pengkelasan sampel mengikut jenis industri adalah di Jadual 1.

JADUAL 1. Pengkelasan sampel syarikat mengikut jenis industri

Jenis Industri	Bilangan	Peratusan
Perladangan	3	2.3
Perlombongan	6	4.6
Barangan Industri	35	26.7
Aneka Perindustrian	27	20.6
Barangan Pengguna	22	16.8
Hartanah dan Pembinaan	10	7.6
Infrastruktur dan Pengangkutan	7	5.3
Dagangan, Perkhidmatan dan Pelaburan	21	16
Jumlah	131	100

Jadual 1 menunjukkan bahawa sampel barangan industri diwakili oleh bilangan sampel yang terbanyak iaitu 35 daripada 131 syarikat (26.7%). Sektor industri yang paling sedikit adalah dari sampel peladangan iaitu hanya 3 syarikat atau 2.3% dari keseluruhan sampel kajian.

## MAKLUMAT KEWANGAN

Maklumat kewangan mengenai sampel kajian adalah seperti di Jadual 2.

JADUAL 2. Maklumat kewangan bagi sampel kajian

	Purata	Minima	Maksima
Jumlah Aset (RM)	7 41E+8	2.64E+5	1.33E+10
Jumlah akruan (RM)	6.84E+8	-6.14E+9	3.73E+9
Jumlah akruan boleh pilih	6.723E-02	-1.737	3.575
Jumlah akruan boleh pilih bagi sampel	0.46466	0.001	3.575

Secara puratanya saiz asset syarikat yang dipilih sebagai sampel kajian adalah RM741 juta (Rp1.810 trillion), dengan saiz asset maksima RM13.3 billion (Rp32.5 trillion) dan saiz asset minima adalah RM264,020 (Rp645 juta). Purata jumlah akruan, iaitu gabungan akruan boleh pilih dan tidak boleh pilih, pula adalah RM684 juta (Rp1.670 trillion). Jumlah akruan boleh pilih (selepas diskalakan dengan saiz asset syarikat) adalah  $-0.067$  dengan nilai maksima dan minima masing-masing 3.575 dan  $-1.737$ . Purata akruan boleh pilih sampel pula ialah 0.465. Jadual 3 menunjukkan pengkelasan sampel mengikut jenis firma audit yang mengaudit akaun syarikat.

JADUAL 3. Klasifikasi sampel mengikut jenis firma audit

Kualiti Audit	Bilangan (%)	Purata ABPA
<i>Big 5</i>	437 (83.4)	0.447
<i>Non Big 5</i>	87 (16.6)	0.551
Jumlah	524 (100)	

Pengkelasan firma audit mengikut *Big 5* atau *Non Big 5* di Indonesia adalah berdasarkan pengkelasan yang dibuat oleh Kementerian Kewangan negara tersebut. Lima firma audit yang termasuk *Big 5* di Indonesia adalah seperti berikut:

1. Prasetyo, Utomo & Co/Arthur Andersen
2. Hans, Tuanakotta & Mustofa
3. Ernst & Young/Hanadi Sandjaya
4. Price Waterhouse Coopers/Hadi Sutanto
5. Sidharta-Sidharta

Jadual 3 juga menunjukkan bahawa 437 (83.4%) syarikat yang dikaji diaudit oleh firma audit *Big 5*. Manakala bilangan syarikat yang diaudit oleh firma audit *Non Big 5* adalah sebanyak 87 (16.6%). Firma audit *Big 5* mempunyai bilangan pelanggan yang lebih ramai kerana selain mempunyai nama yang memang terkenal, firma-firma audit ini mempunyai cawangan operasi di kebanyakan bandar-bandar besar di Indonesia. Cawangan yang banyak ini membolehkan mereka mendapatkan pelanggan yang lebih ramai.



Jadual 3 juga menunjukkan bahawa Akruan Boleh Pilih Absolut (ABPA) secara puratanya adalah lebih tinggi bagi syarikat yang menggunakan khidmat audit dari firma audit *Non Big 5* iaitu 0.551 berbanding *Big 5* iaitu 0.447. Jadual 4 menunjukkan bahawa sebahagian besar syarikat pelanggan, iaitu 375 syarikat atau 71.7%, tidak mendapatkan perkhidmatan bukan audit daripada juru audit masing-masing.

JADUAL 4. Pengkelasan sampel mengikut perkhidmatan bukan audit

Perkhidmatan Bukan Audit	Bilangan (%)	Purata ABPA
Ada	149 (28.4)	0.938
Tidak ada	375 (71.7)	0.277
Jumlah	524 (100)	

Bilangan syarikat yang mendapatkan perkhidmatan bukan audit ini, sama ada perkhidmatan pengurusan, cukai atau seumpamanya, adalah sebanyak 149 syarikat atau 28.4%. Selain daripada itu, secara puratanya ABPA adalah lebih tinggi bagi syarikat yang menerima perkhidmatan bukan audit dari firma audit masing-masing. Amaun ABPA ini adalah 0.938 berbanding 0.277 bagi syarikat yang tidak menerima perkhidmatan ini. Jadual 5 pula menunjukkan tempoh firma audit menjadi juru audit bagi syarikat pelanggan.

JADUAL 5. Pengkelasan sampel mengikut tempoh menjawat jawatan juru audit

Tempoh menjawat juru audit	Bilangan (%)	Purata ABPA
3 tahun atau kurang	186 (35.5)	0.797
Lebih 3 tahun	338 (64.5)	0.282
Jumlah	524 (100)	

Sebanyak 338 atau 64.5% sample telah diaudit oleh juru audit yang sama untuk tempoh melebihi 3 tahun. Manakala, sebanyak 186 atau 35.5% sampel kajian telah menggunakan khidmat firma audit yang sama untuk tempoh 3 tahun atau kurang. Jadual 5 juga menunjukkan bahawa secara purata ABPA adalah lebih tinggi iaitu 0.797 bagi syarikat yang menggunakan khidmat dari juru audit sama untuk tempoh tiga tahun atau kurang. ABPA bagi untuk syarikat yang menggunakan khidmat juru audit yang sama melebihi tiga tahun adalah 0.282.

## KEPUTUSAN ANALISIS

Pengujian hipotesis kajian dilakukan dengan menggunakan analisis perbezaan (ANOVA). Dua model kajian akan diteliti. Model 1 menguji hipotesis kajian dengan pembolehubah kebebasan diukur menggunakan perkhidmatan bukan audit. Hasil analisis ini ditunjukkan dalam Jadual 6. Model 2 pula menguji hipotesis kajian dengan tempoh perkhidmatan dijadikan ukuran kepada kebebasan juru audit. Jadual 7 menunjukkan hasil analisis ini. Nilai *R Terlaras* untuk keseluruhan model masing-masing adalah 39.2% dan 29.1% (Model 1 dan Model 2).

JADUAL 6. Model 1- Hasil analisis ANOVA ('Perkhidmatan Bukan Audit' sebagai pembolehubah pemoderat)

	<i>Type III Sum of Squares</i>	Darjah kebebasan	<i>Mean Square</i>	F	Sig.
<i>Corrected Model</i>	48.927	3	16.309	113.549	.000
Pemalar	81.637	1	81.637	568.383	.000
KA	.956	1	.956	6.656	.010
PBA	18.907	1	18.907	131.635	.000
KA * PBA	.163	1	.163	1.138	.287
Ralat	74.688	520	.144		
Jumlah	236.752	524			
<i>Corrected Total</i>	123.615	523			

*Nota:* KA ialah Kualiti Audit, PBA ialah Perkhidmatan Bukan Audit

JADUAL 7 Model 2 - Hasil analisis ANOVA ('Tempoh Memegang Jawatan' sebagai pembolehubah pemoderat)

	<i>Type III Sum of Squares</i>	Darjah kebebasan	<i>Mean Square</i>	F	Sig.
<i>Corrected Model</i>	36.470	3	12.157	72.540	.000
Pemalar	49.158	1	49.158	293.330	.000
KA	.806	1	.806	4.811	.029
Tempoh	8.909	1	8.909	53.161	.000
KA * Tempoh	1.548	1	1.548	9.236	.002
Ralat	87.145	520	.168		
Jumlah	236.752	524			
<i>Corrected Total</i>	123.615	523			

*Nota:* KA ialah Kualiti Audit, Tempoh ialah Tempoh Perkhidmatan Audit

## KUALITI AUDIT DENGAN PENGURUSAN PEROLEHAN

Hasil analisis ANOVA menunjukkan faktor kualiti audit, mempengaruhi tahap akruan boleh pilih absolut (ABPA) dengan nilai signifikan  $p=0.010$  (Jadual 6) dan  $p=0.029$  (Jadual 7). Ini bermakna amaun ABPA adalah berbeza di antara syarikat yang menerima khidmat audit dari firma audit *Big 5* berbanding *Non Big 5*. Maklumat di Jadual 3 menyokong dapatan ini dengan menunjukkan purata ABPA adalah lebih tinggi bagi syarikat yang menggunakan khidmat juru audit dari firma audit *Non Big 5*. Ini menunjukkan bahawa amalan pengurusan perolehan syarikat dipengaruhi oleh kualiti audit yang diterima. Syarikat yang menerima khidmat audit bermutu rendah (proksi kepada firma audit *Non Big 5*) menunjukkan tahap pengurusan perolehan yang tinggi berbanding tahap pengurusan perolehan oleh syarikat yang mendapatkan khidmat audit oleh firma audit berkualiti tinggi (proksi kepada firma audit *Big 5*). Oleh itu Hipotesis 1 diterima.

## KEBEBASAN JURU AUDIT DENGAN PENGURUSAN PEROLEHAN

Kedua-dua Jadual 6 dan 7 juga menunjukkan pembolehubah kebebasan juru audit yang diukur menggunakan perkhidmatan bukan audit dan tempoh perkhidmatan dapat mempengaruhi tahap ABPA syarikat secara signifikan ( $p=0.000$  (Jadual 6) dan  $p=0.000$  (Jadual 7)). Ini bermakna ABPA adalah berbeza secara signifikan di antara syarikat yang menerima perkhidmatan bukan audit dari firma audit masing-masing. Penelitian di Jadual 4 menunjukkan ABPA bagi syarikat yang menerima perkhidmatan bukan audit ini lebih tinggi berbanding dengan syarikat yang tidak menerima perkhidmatan ini (0.938 berbanding 0.277). Ini menunjukkan bukti bahawa syarikat yang mempunyai juru audit yang kurang bebas (menerima perkhidmatan bukan audit dari juru audit masing-masing) lebih banyak mengurus perolehan berbanding syarikat yang mempunyai juru audit yang lebih bebas.

Jadual 7 di atas juga menunjukkan bahawa tempoh perkhidmatan juru audit mempengaruhi tahap ABPA syarikat. Syarikat yang menerima khidmat dari juru audit yang sama untuk tempoh tiga tahun atau kurang secara puratanya menunjukkan tahap ABPA yang lebih tinggi berbanding tahap ABPA bagi syarikat yang menerima khidmat juru audit yang sama untuk tempoh tiga tahun atau lebih. Jadual 5 menunjukkan tahap ABPA ini masing-masing adalah 0.282 dan 0.797. Ini menunjukkan pengurusan perolehan lebih diamalkan oleh syarikat yang menggunakan juru audit yang sama untuk tempoh yang lebih pendek.

KEBEBASAN JURU AUDIT SEBAGAI PEMODERAT HUBUNGAN ANTARA  
KUALITI AUDIT DENGAN PENGURUSAN PEROLEHAN

Kajian ini juga meneliti sama ada kebebasan juru audit mempengaruhi atau menyederhanakan hubungan antara kualiti audit dengan pengurusan perolehan.

Sebagaimana yang telah disebut sebelumnya, pembolehkan kebebasan dioperasikan dengan menggunakan dua kaedah, perkhidmatan bukan audit dan tempoh menjawat jawatan audit.

Hasil analisis menunjukkan pembolehkan pemoderat, iaitu perkhidmatan bukan audit, tidak dapat mempengaruhi tahap ABPA secara signifikan ( $p = 0.287$ ). Ini menunjukkan bahawa pembolehkan ini tidak dapat menyederhanakan hubungan antara kualiti audit dengan amalan pengurusan perolehan syarikat yang dikaji. Kebebasan juru audit, yang diukur berdasarkan sama ada firma audit ada menawarkan perkhidmatan bukan audit atau tidak, didapati tidak memberi kesan kepada pengaruh kualiti audit terhadap pengurusan perolehan. Oleh sebab itu, hipotesis H3 dalam kajian ini tidak dapat diterima.

Jadual 7 juga menunjukkan hasil analisis ANOVA yang menguji pembolehkan tempoh jawatan audit sebagai pembolehkan pemoderat. Hasil analisis menunjukkan ia dapat mempengaruhi tahap ABPA secara signifikan. Ini menunjukkan bukti bahawa pembolehkan tersebut dapat menyederhanakan hubungan antara kualiti audit dengan tahap ABPA. Ini bermakna kesan kualiti audit terhadap amalan pengurusan perolehan dapat disederhanakan oleh lama mana firma audit tersebut menjadi juruaudit syarikat. Syarikat yang diaudit oleh firma audit *Big 5* untuk tempoh 3 tahun kurang berkecenderungan untuk mengurus perolehan berbanding jika syarikat itu diaudit untuk tempoh melebihi 3 tahun. Justeru itu, H2 diterima.

## KESIMPULAN

Kajian ini bertujuan melihat pengaruh kualiti audit ke atas amalan pengurusan perolehan oleh syarikat yang tersenarai di BEJ. Selain daripada itu, kajian ini juga meneliti kesan kebebasan juru audit ini ke atas amalan pengurusan perolehan ini. Kualiti audit dilihat sama ada kualiti adalah tinggi atau rendah dengan menggunakan proksi firma audit *Big 5* sebagai mempunyai kualiti audit yang tinggi dan *Non Big 5* sebagai mempunyai kualiti audit yang rendah. Kebebasan juru audit pula diukur dengan menggunakan dua indikator iaitu perkhidmatan bukan audit dan tempoh memegang jawatan sebagai juru audit. Firma audit yang menawarkan perkhidmatan bukan audit (seperti perakaunan, pembangunan sistem maklumat, percukaian) dan telah memegang jawatan pada tempoh yang lama dikatakan kurang bebas. Pembolehkan kebebasan ini dijangka dapat mempengaruhi kesan kualiti audit ke atas amalan pengurusan perolehan syarikat.

Hasil kajian mendapati pembolehkan kualiti audit dapat mempengaruhi syarikat untuk mengurus perolehannya. Syarikat yang menerima perkhidmatan audit yang kurang berkualiti, atau diaudit oleh firma audit *Non Big 5* berkecenderungan mempunyai tahap ABPA yang tinggi secara signifikan berbanding tahap ABPA syarikat yang menerima kualiti perkhidmatan audit

yang tinggi atau diaudit oleh *Big 5*. Firma audit *Big 5* dapat mengurangkan amalan pengurusan perolehan syarikat yang diaudit kerana mereka mempunyai individu yang berkelayakan professional serta memiliki kemampuan teknikal untuk mengesan wujudnya pelanggaran tatacara perakaunan yang membawa kepada pengurusan perolehan (Watts & Zimmerman, 1986). Pembolehubah kebebasan, yang diukur menggunakan perkhidmatan bukan audit, dapat menyederhanakan hubungan ini (Frankel et al. 2001).

Dapatan kajian ini menyokong fenomena semasa yang hangat memersoalkan integriti dan kebebasan juru audit luar. Juru audit dilantik oleh pemegang saham untuk memberi pandangan yang bebas mengenai kedudukan kewangan dan prestasi syarikat. Namun, jika jangkaan yang diharapkan oleh pemegang saham tidak dapat dicapai oleh juru audit maka ini akan menjejaskan kredibiliti profesion itu sendiri. Kes kejatuhan Syarikat Enron di Amerika Syarikat contohnya dikaitkan dengan pelaporan penyata kewangan yang tidak menggambarkan realiti ekonomi dan juru audit syarikat yang tidak bebas apabila mengeluarkan laporan auditnya. Hasil perkhidmatan bukan audit Arthur Andersen, juru audit yang mengaudit Syarikat Enron, melebihi jumlah yuran audit yang diterima dari Enron.

Kebebasan juru audit sama ada dalam kenyataan (*in fact*) dan kelihatan (*in appearance*) adalah penting untuk memastikan orang awam menaruh kepercayaan penuh kepada profesion ini. Selain daripada itu, amalan pengurusan perolehan yang diamalkan oleh syarikat yang diaudit oleh firma audit yang dikatakan mempunyai kualiti audit yang tinggi akan menjejaskan kualiti pelaporan maklumat kewangan syarikat-syarikat ini serta meluaskan lagi ketaksamaan maklumat antara pengurus dengan pemegang saham. Untuk mengurangkan masalah kebebasan juru audit ini, *Securities and Exchange Commission* di Amerika Syarikat telah mewajibkan syarikat melaporkan maklumat pembayaran perkhidmatan bukan audit kepada juru audit masing-masing. Pada ketika ini negara Indonesia belum lagi mewajibkan perkara yang sama dilaksanakan di negara tersebut. Oleh sebab itu, badan penetap peraturan di negara tersebut dan negara-negara lain perlu memikirkan mekanisme tertentu supaya kebebasan juru audit dapat dikekalkan dan kepercayaan orang awam terhadap integriti profesion tersebut tidak terjejas.

#### RUJUKAN

- AICPA, 1978. *Commission on Auditors Responsibilities: Report, Conclusion, and Recommendations*. New York: AICPA.
- AICPA, 1983. *Professional Standard*, Vol.1. Chicago: Commerce Clearing House.
- AICPA. 1997 *In the Public Interest: A New Conceptual Framework for Auditor Independence*. New York: AICPA.
- Bartov, E., Gul, F & Tsui. 2000. Discretionary Accruals Models and Audit Qualifications. *Journal of Accounting and Economics* 30: 421-452.
- Beaver, W. H & McNichols, M. F 1998. The Characteristics and Valuation of Loss Reserves of Property Casualty Insurers. *Review of Accounting Studies* 3: 73-95.

- Becker, L. C., Defond, M. L., Jiambalvo, J. & Subramanyam, K. R. 1998. The Effect of Audit Quality on Earnings Management. *Contemporary Accounting Research* Spring 15(1): 1-24.
- Burilovich, L. S. & Kattelus, S.C. 1997 Auditor's Influence on Earnings Management: Evidence from the Alternative Minimum Tax. *Journal of Applied Business Research* 13(2): 9-22.
- Chai, S. & Jubb, C. 2000. Audit and non-Audit Services Provision: Earnings Management and Audit Opinion Implication. <http://fetew.rug.ac.be/AccoEco/nederlands> (18 Ogos 2002).
- Copley, P. A. & Doucet, M. S. 1993. Auditor Tenure, Fixed Fee Contract, and The Supply of Substandard Single Audits. *Public Budgeting & Finance* 13(3): 23-35.
- Davis, L. R., Soo, B. & Trompoter, G. 2000. Auditor Tenure, Auditor Independence and Earnings Management. <http://fetew.rug.ac.be/AccoEco/nederlands/downloads/informatioseminaries> (31 Ogos 2002).
- DeAngelo, L. E. 1981. Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics* 3: 183-199.
- DeAngelo, L. E. 1986. Accounting Numbers as Market valuation Substitutes: A Study of Management Buyouts of Publics Stockholders. *The Accounting Review* (July): 400-420.
- Dechow, P. M., Sloan, R G. & Sweeney, A. P. 1995. Detecting Earnings Management. *The Accounting Review* 7(2): 193-225.
- Ebrahim A. 2001. Auditing Quality, Auditor Tenure, Client Importance and Earnings Management: An Additional Evidence. <http://accounting.rutgers.edu/row/aaa/audit/midyear/> (18 April 2002).
- Firth, M. & Tan, K. L. 1998. Auditor Quality, Signaling and The Valuation of Initial Public Offerings. *Journal of Business, Finance and Accounting* 25(1): 145-152.
- Francis, J. R. & Maydew, E. 1999. The Role of Big Auditor in The Credible Reporting of Accruals. *A Journal of Practice and Theory* 18: 17-34.
- Frankel, R. M. & Johnson, M. F. 2002. The Relation Between Auditor's Fee for non-Audit Services and Earnings Quality. <http://gobi.stanford.edu/researchpapers/detail.asp> (25 September 2002).
- Frankel, R. M., Johnson, M. F. & Nelson, K. K. 2001 Auditor Independence and Earning Quality. Research Paper Series Graduate School of Business, Stanford University.
- Goldman, A. & Barlev, B. 1974. The Auditor-firm conflict of interest: Its implications for independence. *The Accounting Review* (October): 707-718
- Gore, P., Pope, P. F. & Singh, A. K. 2001. Non-Audit Services, Auditor Independence and Earnings Management. <http://lums2.lancs.ac.uk!ACFIN/papers/> (February 4, 2002).
- Healy, P. M 1985. The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions. *Journal of Accounting and Economics* (April): 85-107
- Healy, P. M & Wahlen, J. M. 1999. A Review of The Earnings Management Literature and its Implications for Standard Setting. *Accounting Horizons* 13(4): 365-83.
- Ikatan Akuntan Indonesia. (IAI) 2002. Standard Profesional Akuntan Publik. <http://www.akuntanpublikorg/standard/aturan.html> (13 January 2003).

- Jones, J. 1991. Earnings Management During Import Relief Investigations. *Journal of Accounting Research* 29(2): 193-228.
- Joseph, C. V. & Roger, H. 1992. Audit Quality Attributes The Perceptions of Audit Partners, Preparers and Financial Statement. *Auditing* 11. 1-15.
- Khrisnan, J. & Schauer, P.C. 2000. Differences in Quality Among Audit Firms. *Journal of Practice and Theory* Fall 19(2): 9-25.
- Levitt, A. 1998. The Number Game. Remarks by the Chairman of the SEC at the New York University, Centre for Law and Business. 28 September 1998.
- McNichols, M. & Wilson, G. P. 1988. Evidence of Earning Management from The Provision for Bad Debts. *Journal of Accounting Research* 26(Supplement): 1-31.
- Palmrose, Z. V. 1988. An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality. *The Accounting Review* 63(1): 55-73.
- Ryan, S. G., Herz, R. H., Iannaconi, T. E. & Maines, L. A. 2001. SEC Auditor Independence Requirements. *Accounting Horizons* 15(4): 373-386.
- Schupper, K. 1989. Earning Management. *Accounting Horizons* 3(4): 91-102.
- Scott, B. J. & Marshal, K. P. 2001. Auditors and Earnings Management *CPA Journal* 71. 39-45.
- SEC. United States Securities and Exchange Commission. 2000. Final Rule: Revision of the Commission's Auditor Independence Requirement. <http://www.sec.gov/rules/final/33-7919.htm> (23 February 2002).
- Sharaf, A. H & Mautz, R. K. 1960. An Operational Concepts of Independence. *The Journal of Accountancy* (April): 49-54.
- Sharma, S. 1996. Applied Multivariate Techniques. New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Watts, R. L & Zimmerman, L. 1986. Positive Accounting Theory. Englewood Cliffs: Prentice Hall.

Inten Meutia  
Facultas Ekonomi  
Universitas Sriwijaya  
Jalan Raya Palembang-Prabumi KM32  
Ogan Ilir, Sumatera Selatan  
Indonesia

Radziah Abd Latiff  
Romlah Jaffar  
Pusat Pengajian Perakaunan  
Fakulti Ekonomi dan Perniagaan  
Universiti Kebangsaan Malaysia  
43600 UKM Bangi, Selangor D.E.  
Malaysia