

Pengaruh Auditor Style terhadap Komparabilitas Laporan Keuangan

(Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2012-2016)

SKRIPSI

*Diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Sarjana Ekonomi di
Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang*



Oleh:

Riski Wulandari
2013/1303497

JURUSAN AKUNTANSI
FAKULTAS EKONOMI
UNIVERSITAS NEGERI PADANG
2019

HALAMAN PERSETUJUAN SKRIPSI

PENGARUH *AUDITOR STYLE*
TERHADAP
KOMPARABILITAS LAPORAN KEUANGAN
(*Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek
Indoneisa Tahun 2012-2016*)

Nama : Riski Wulandari

NIM/TM : 1303497 / 2013

Jurusan : Akuntansi

Fakultas : Ekonomi

Padang, Februari 2019

Disetujui Oleh:

Pembimbing I



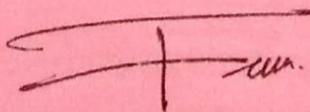
Henri Agustin, S.E., Ak., M.Sc.
NIP. 19771123 200312 1 003

Pembimbing II



Mayar Afriventi, S.E., M.Sc.
NIP. 19840113 200912 2 005

Mengetahui,
Ketua Jurusan Akuntansi



Fefri Indra Arza, S.E., M.Sc., Ak.
NIP. 19730213 199903 1 003

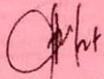
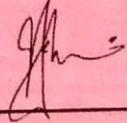
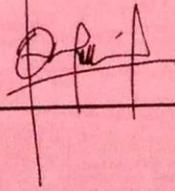
HALAMAN PENGESAHAN LULUS UJIAN SKRIPSI

*Dinyatakan Lulus Setelah Dipertahankan di Depan Tim Penguji Ujian Skripsi
Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi
Universitas Negeri Padang*

Judul : Pengaruh *Auditor Style* terhadap Komparabilitas Laporan Keuangan (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2012-2016)
Nama : Riski Wulandari
NIM/TM : 1303497 / 2013
Jurusan : Akuntansi
Fakultas : Ekonomi

Padang, Februari 2019

Tim Penguji

No	Jabatan	Nama	Tanda Tangan
1.	Ketua	Henri Agustin, S.E., Ak., M.Sc.	1. 
2.	Sekretaris	Mayar Afriyenti, S.E., M.Sc.	2. 
3.	Anggota	Herlina Helmy, S.E., M.Sc., Ak.	3. 
4.	Anggota	Halmawati, S.E., M.Si.	4. 

HALAMAN PERNYATAAN

Saya yang bertandatangan dibawah ini:

Nama : Riski Wulandari
NIM/Tahun Masuk : 1303497 / 2013
Tempat/Tgl. Lahir : Lubuk Sikaping / 13 Juni 1994
Jurusan : Akuntansi
Fakultas : Ekonomi
Alamat : Jalan Jamal Jamil No. 19, Surau Gadang, Siteba,
Kecamatan Nanggalo, Kota Padang, Sumatera Barat
No. Hp/Telp : +62823-8259-0825
Judul Skripsi : Pengaruh *Auditor Style* terhadap Komparabilitas Laporan
Keuangan (*Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur
yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2012-2016*)

Dengan ini menyatakan bahwa:

1. Karya tulis (skripsi) saya ini adalah asli dan belum pernah diajukan untuk mendapat gelar akademik (sarjana), baik di Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang maupun di Perguruan Tinggi lainnya.
2. Karya tulis ini merupakan gagasan, rumusan, dan penilaian saya sendiri, tanpa bantuan pihak lain, kecuali arahan tim pembimbing.
3. Dalam karya tulis ini tidak terdapat karya atau pendapat yang telah ditulis atau dipublikasikan orang lain, kecuali secara tertulis dengan jelas dicantumkan sebagai acuan dalam naskah dengan menyebutkan nama pengarang dan mencantumkannya dalam daftar pustaka.
4. Karya tulis ini sah apabila telah ditandatangani asli oleh tim pembimbing, tim penguji, dan ketua jurusan.

Demikianlah pernyataan ini saya buat dengan dengan sesungguhnya dan apabila dikemudian hari terdapat penyimpangan dan ketidakbenaran dalam pernyataan ini, saya bersedia menerima sanksi akademik berupa pencabutan gelar sarjana yang diperoleh karena karya tulis atau skripsi ini, serta sanksi lainnya sesuai norma yang berlaku di Perguruan Tinggi.

Padang, Februari 2019
Yang Menyatakan,

Riski Wulandari
NIM. 1303497

ABSTRACT

Riski Wulandari. (1303497/2013). Pengaruh Auditor Style terhadap Komparabilitas Laporan Keuangan (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2012-2016)

Pembimbing:

- 1. Henri Agustin, S.E., Ak., M.Sc.**
- 2. Mayar Afriyenti, S.E., M.Sc.**

Auditor style is defined as a unique set of internal working rules for the interpretation and enforcement of accounting standard within the auditor's clientele belongs to particular audit firm, especially Big 4 audit firms. As a consequence, financial statements of two companies audited by the same Big 4 auditor, subjected to the same audit style, tend to have comparable earnings which have a more similar accruals, than two companies audited by two different Big 4 auditors with different styles. This research attempts to examine the effect of this auditor style issue on manufacturing financial statement comparability listed in Indonesian Stock Exchange. For five years observations, through 2012-2016 this research demonstrated a result with auditor style affects the comparability of reported earnings within a Big 4 auditor's clientele and found no effect of auditor style on financial statement comparability within a non-Big 4 auditor's clientele.

Keywords: *Auditor's style, Big 4 auditor firm, financial statement comparability.*

KATA PENGANTAR



Alhamdulillah hamdan katsiiran thayyiban mubaarakan fihi. Puji dan syukur penulis sampaikan kepada Allah *subhaanahu wata'aala* atas segala rahmat dan karunia-Nya yang telah memberikan kemudahan pada penulis, sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi yang berjudul **“Pengaruh Auditor Style terhadap Komparabilitas Laporan Keuangan (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2012-2016)”**. Skripsi ini merupakan salah satu syarat guna menyelesaikan pendidikan S-1 dan untuk memperoleh gelar Sarjana Ekonomi pada Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.

Penulis mengucapkan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada berbagai pihak yang telah memberikan dukungan dan motivasi dalam penyelesaian skripsi ini. Oleh karena itu, perkenankan penulis mengucapkan terima kasih kepada:

1. Bapak Henri Agustin S.E., Ak., M.Sc. selaku Pembimbing I dan Ibu Mayar Afriyenti, S.E., M.Sc. selaku pembimbing II yang telah banyak memberikan bimbingan dan ilmu kepada penulis terutama dalam menyelesaikan skripsi ini.
2. Ibu Herlina Helmy, S.E., M.S.Ak. dan Ibu Halmawati, S.E., M.Si. selaku penguji yang telah memberikan banyak saran dan perbaikan dalam penyelesaian skripsi ini.
3. Dr. Idris, M.Si selaku Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.

4. Bapak Fefri Indra Arza, S.E, M.Sc, Ak selaku Ketua Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang. Dan Bapak Bapak Henri Agustin S.E, M.Sc, Ak selaku Sekretaris Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang yang juga selaku Pembimbing II.
5. Pegawai perpustakaan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.
6. Staf dosen serta karyawan / karyawan Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang.
7. Ayahanda tercinta Bapak Zakir, Ibunda tercinta Ibu Ermawati, dan Kakak-kakak tercinta yang telah memberikan perhatian, semangat, do'a, dorongan dan pengorbanan baik secara moril maupun materil hingga penulis dapat menyelesaikan studi dan skripsi ini.
8. Teman-teman Jurusan Akuntansi angkatan 2013 Fakultas Ekonomi Universitas Negeri Padang serta rekan-rekan Jurusan Ilmu Ekonomi, Manajemen, dan Pendidikan Ekonomi yang sama-sama berjuang atas motivasi, saran, serta dukungan yang sangat berguna dalam penulisan skripsi ini.
9. Serta semua pihak yang telah membantu dalam proses perkuliahan yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu.

Semoga bantuan, bimbingan, dan petunjuk yang bapak/ibu dan rekan-rekan berikan menjadi amal ibadah di sisi Allah dan mendapatkan balasan yang berlipat ganda dari Allah *subhaanahu wata'aala*.

Upaya yang sungguh-sungguh telah penulis curahkan dalam penulisan skripsi ini. Semoga skripsi ini dapat memberikan manfaat bagi rekan pembaca.

Apabila terdapat kesalahan atau kekeliruan dalam penulisan skripsi ini, penulis mengharapkan saran yang membangun.

Padang, Februari 2019

Penulis

DAFTAR ISI

<i>ABSTRACK</i>	i
KATA PENGANTAR	ii
DAFTAR ISI.....	v
DAFTAR GAMBAR	viii
DAFTAR TABEL.....	ix
BAB I PENDAHULUAN	1
A. Latar Belakang Masalah.....	1
B. Perumusan Masalah.....	8
C. Tujuan Penelitian.....	8
D. Manfaat Penelitian.....	8
BAB II KAJIAN TEORI, PENGEMBANGAN HIPOTESIS, DAN KERANGKA KONSEPTUAL	10
A. Kajian Teori.....	10
1. Komparabilitas Laporan Keuangan.....	10
2. Karakteristik Auditor dan Atribut Laba.....	18
3. <i>Auditor Style</i>	21
B. Penelitian Terdahulu.....	25
C. Pengembangan Hipotesis.....	28
D. Kerangka Konseptual.....	31
BAB III METODE PENELITIAN.....	35
A. Jenis Penelitian.....	35
B. Populasi dan Sampel.....	35
C. Jenis Data dan Sumber Data.....	38
D. Teknik Pengumpulan Data.....	39
E. Variabel Penelitian dan Pengukuran.....	39
F. Teknik Analisis Data.....	44
G. Definisi Operasional.....	47
BAB IV HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN.....	49
A. Temuan Umum.....	49

B. Deskriptif Variabel Penelitian.....	54
C. Statistik Deskriptif.....	62
D. Uji Asumsi Klasik.....	64
E. Analisis Regresi.....	69
F. Uji Model.....	71
G. Pembahasan Hasil Uji Hipotesis.....	75
BAB V	
PENUTUP.....	77
A. Kesimpulan	77
B. Keterbatasan.....	77
C. Saran.....	78
DAFTAR PUSTAKA	
LAMPIRAN	

DAFTAR TABEL

Tabel	Halaman
1. Kriteria Pemilihan Sampel	36
2. Daftar Sampel Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di BEI pada Tahun 2012-2016.....	37
3. Klasifikasi Nilai d.....	46
4. Kelompok Perusahaan Manufaktur Berdasarkan Auditor.....	70
5. Pasangan Perusahaan	74
6. Perbedaan Total AkruaI Pasangan Perusahaan Tahun 2012-2016.....	77
7. Analisis Deskriptif	63
8. Hasil Uji Normalitas	64
9. Hasil Uji Heterokedastisitas.....	66
10. Hasil Uji Autokorelasi.....	67
11. Hasil Uji Multikolinerasitas	68
12. Hasil Regresi.....	70
13. Hasil Uji Model.....	71

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
1. Kerangka Konseptual.....	33

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran	Halaman
1. Kriteria Pemilihan Sampel	80
2. Perbedaan Total Akrua (<i>Diff-TA</i>) PAsangan Perusahaan Sampel.....	84
3. Hasil Analisis Deskriptif.....	88
4. Hasil Uji Normalitas	88
5. Hasil Uji Heteroskedastisitas	89
6. Hasil Uji Multikolinearitas.....	90
7. Hasil Uji Autokorelasi.....	91

BAB I PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Komparabilitas (*comparability*) atau keterbandingan merupakan sebuah karakteristik dasar yang dapat meningkatkan kebermanfaatan laporan keuangan. Komparabilitas memungkinkan pengguna laporan keuangan mengidentifikasi perbedaan dan persamaan kinerja keuangan dua perusahaan. (FASB, 2008; IASB, 2008 dalam Francis *et al.*, 2014). Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) menyatakan bahwa komparabilitas sangat diperlukan dalam meningkatkan kemampuan pengguna laporan keuangan untuk mengidentifikasi kecenderungan posisi keuangan dan menilai perubahan posisi keuangan.

Sebagai salah satu karakteristik kualitatif laporan keuangan, komparabilitas meraup perhatian yang cukup tinggi dari para regulator yang menjadikannya salah satu alasan kuat dalam proses penyempurnaan standar akuntansi yang ada (Lang *et al.*, 2010). Di mana IASB-*International Accounting Standards Board* telah membuat suatu standar pelaporan akuntansi internasional yaitu IFRS-*International Financial Reporting Standard*. Standar ini dimaksudkan agar pelaporan akuntansi di berbagai negara menjadi lebih seragam sehingga meningkatkan komparabilitas informasi keuangan entitas antar negara. Hal ini dikarenakan penerapan standar yang seragam diyakini dapat meningkatkan komparabilitas atau keterbandingan laporan keuangan yang meningkatkan kebermanfaatan laporan keuangan itu sendiri. Meskipun

IASB tidak menyatakan secara eksplisit penerapan IFRS menjadi standar pelaporan keuangan global, banyak negara yang telah mengadopsi IFRS menjadi acuan standar pelaporan keuangan melalui proses konvergensi. Hal ini menjadi salah satu tolak ukur pentingnya komparabilitas.

Kedudukan komparabilitas sebagai salah satu karakteristik kualitatif yang penting dalam laporan keuangan, membuat kita perlu memahami dengan baik faktor-faktor yang dapat menciptakan komparabilitas, di samping pemberlakuan standar yang seragam. Sehingga dapat diketahui bagaimana komparabilitas dapat terwujud dengan baik. Berbagai debat dan riset akuntansi belakangan ini banyak mengangkat isu komparabilitas dengan membahas faktor-faktor yang berperan meningkatkan komparabilitas. Tetapi debat maupun riset yang dilakukan hampir selalu menitikberatkan peran standar dalam menciptakan tatanan komparabilitas laporan keuangan seperti halnya adopsi IFRS (Barth *et al.*, 2012; Lang *et al.*, 2010).

Ball *et al* (2003) menyatakan bahwa literatur-literatur akuntansi profesional dan akademis memberikan perhatian yang cukup besar kepada penerapan standar yang seragam, bagaimana harmonisasi standar di berbagai negara, serta tekanan politik dan sosial yang dapat mengurangi variasi penerapan standar. Meskipun demikian penerapan standar yang seragam saja tidak secara penuh dapat menentukan hasil dari proses pelaporan keuangan, di mana agen ekonomi dan dorongan institusi ekonomi juga memainkan peran penting dalam mewujudkan komparabilitas. Faktor ekonomik dan tekanan politik yang dihadapi oleh manajer dan auditor menjadi faktor yang

mempengaruhi terciptanya tatanan komparabilitas laporan keuangan, di samping pemberlakuan standar yang seragam.

Penelitian Ball *et al.* (2003) mengungkapkan bahwa merupakan suatu kesalahan dan cenderung menyesatkan apabila mengklasifikasikan negara berdasarkan kualitas standar pelaporan akuntansi yang digunakan, tanpa mempertimbangkan insentif dari pihak yang terlibat dalam proses pelaporan, seperti manajer dan auditor. Hal ini disebabkan karena pemberlakuan dan penerapan standar sangat erat kaitannya dengan insentif serta bersifat sensitif terhadap insentif dari pihak manajer dan auditor yang bertanggungjawab terhadap penyajian laporan keuangan. Penelitian ini menyajikan bukti empiris penggunaan-standar yang diyakini sebagai standar yang berkualitas dengan banyak negara yang telah mengadopsinya, seperti standar UK, US, dan IAS pada perusahaan-perusahaan di Hong Kong, Malaysia, Singapura, dan Thailand tidak menjamin kualitas yang baik pula pada laporan keuangan yang diterbitkan. Di mana ditemukan insentif pihak yang terlibat dalam proses pelaporan menyebabkan penyajian laporan keuangan dengan kualitas rendah meskipun di bawah acuan standar yang berkualitas.

Begitu pula penelitian Defond *et al.* (2011) menunjukkan bahwa kredibilitas pengimplementasian dan peningkatan keseragaman standar merupakan faktor penting dalam meningkatkan komparabilitas. Meskipun demikian, efek atau pengaruh dari pengadopsian standar akuntansi yang seragam secara kritis tergantung kepada institusi ekonomi dan insentif atau dorongan manajemen yang ikut memainkan peran dalam mewujudkan

komparabilitas. Hal ini menunjukkan bahwa standar yang seragam bukanlah satu-satunya faktor yang dapat meningkatkan komparabilitas, mengingat terlibatnya berbagai pihak dalam proses pelaporan keuangan yang akan menentukan bagaimana suatu standar diinterpretasikan dan diterapkan.

Butar (2017) menyatakan bahwa salah satu pihak yang berpengaruh terhadap terwujudnya komparabilitas laporan keuangan adalah auditor karena merupakan pihak yang terlibat secara aktif dalam proses pelaporan keuangan. Auditor akan berperan sebagai pihak yang melakukan verifikasi atas angka-angka akuntansi yang tersaji dalam laporan keuangan. Laporan keuangan hanya akan dapat dibandingkan apabila kebijakan dan standar akuntansi yang mendasari penyusunan laporan keuangan tersebut telah diterapkan secara konsisten dari tahun ke tahun maupun dari satu negara dengan negara lain.

Auditor menjadi pihak yang berperan dan terlibat secara aktif dalam proses pelaporan keuangan yang bertanggung jawab kepada para pengguna (*users*) terkait kualitas informasi yang disajikan perusahaan. Karena pada umumnya pengguna memperoleh keyakinan bahwa informasi yang disajikan oleh perusahaan merupakan informasi yang dapat dipercaya (*credible*) apabila telah melalui proses *auditing*. Dengan demikian, tentu saja auditor menjadi pihak yang ikut andil dalam mewujudkan komparabilitas.

Penerapan standar yang bersifat *principle-based* seperti halnya IFRS, memberikan ruang yang fleksibel bagi manajer maupun auditor dalam penerapan standar yang bersifat umum. Karakteristik standar semacam ini

menuntut banyaknya penggunaan *judgment* profesional oleh auditor dalam proses *auditing*. Hal ini akan menimbulkan kekhawatiran bagi pengguna (*users*) apakah laporan keuangan dengan standar yang seragam masih tetap *comparable* (dapat dibandingkan). Kothari *et al* (2010) mengemukakan bahwa di bawah penerapan standar yang lebih *principle-based*, setiap auditor akan mengembangkan aturan kerja internal tersendiri yang akan mereka gunakan sebagai standarisasi atau panduan dalam interpretasi dan implementasi standar yang konsisten, dengan alasan efisiensi. Hal ini memungkinkan terdapatnya perbedaan interpretasi standar dari setiap auditor.

Penelitian Francis *et al.* (2014) merupakan penelitian pertama yang menguji hipotesis terkait bagaimana peran institusi ekonomi dalam hal ini auditor, dalam mewujudkan komparabilitas laporan keuangan. Menggunakan sampel perusahaan di US di bawah penerapan standar US GAAP, komparabilitas laporan keuangan dilihat dengan mengukur tingkat kemiripan *accruals* dan *earnings structure*. Menurut Francis *et al.* (2014) setiap auditor (dalam hal ini KAP) memiliki aturan dan standar kerja internal yang unik serta akan berbeda dalam interpretasi dan penerapan standar audit maupun standar akuntansi, hal ini yang kemudian disebut *auditor style*. Ditemukan bahwa perusahaan yang diaudit oleh KAP Big 4 yang sama yang diasumsikan mendapatkan perlakuan *style* audit yang sama, memiliki tingkat komparabilitas akuntansi yang lebih besar dibandingkan dengan perusahaan yang diaudit oleh KAP Big 4 yang berbeda yang diasumsikan mendapatkan perlakuan *style* audit yang berbeda. Selain itu terdapat perbedaan tingkat

comparable earnings antara perusahaan yang diaudit oleh KAP Big 4 dengan KAP non-Big 4. Hal ini menunjukkan setiap KAP memiliki *style* tersendiri dalam praktik interpretasi standar dan pendekatan audit di lapangan yang akan berpengaruh terhadap tingkat komparabilitas laporan keuangan klien.

Berbagai penelitian yang dilakukan terkait komparabilitas, terutama yang dilakukan Francis *et al.* 2014 menjadi bukti bahwa standar bukan satu-satunya faktor utama dalam mewujudkan komparabilitas laporan keuangan, di mana institusi ekonomi yaitu auditor ikut berperan aktif dalam menciptakan tatanan komparabilitas. Berbagai inovasi jasa yang disediakan auditor menambah bukti bahwa terdapat perbedaan praktik berupa inovasi-inovasi teknis yang disediakan oleh setiap KAP. Kothari *et al.* (2010) menyatakan bahwa hal ini hanya cenderung akan muncul ketika standar yang diterapkan lebih bersifat *principle-based* dibandingkan standar yang bersifat *rule-based*, karena setiap KAP akan berusaha membuat suatu pedoman teknis yang merupakan hasil interpretasi standar yang ada.

Penelitian Francis *et al.* (2014) sebelumnya telah melihat bagaimana *auditor style* di bawah naungan standar yang bersifat *rule-based* pun berimplikasi kepada tingkat komparabilitas laporan keuangan antar entitas di US, meskipun telah tersedia panduan (*guidance*) yang lebih jelas dan tegas di dalam standarnya. Dengan kata lain, *auditor style* memainkan peran yang cukup besar dalam terwujudnya komparabilitas laporan keuangan di samping standar yang berlaku karena auditor merupakan pihak yang terlibat secara aktif dalam proses pelaporan keuangan.

Berdasarkan uraian latar belakang tersebut, penelitian ini bertujuan untuk menguji dan menyajikan bukti empiris bagaimana pengaruh *auditor style* yang mengacu pada penelitian Francis *et al.* (2014) terhadap tingkat komparabilitas laporan keuangan perusahaan di Indonesia. Proksi yang digunakan untuk melihat perbedaan *auditor style* adalah KAP Big 4 yang sama, KAP Big 4 yang berbeda, dan KAP non-Big 4. Di mana diasumsikan KAP Big 4 yang sama cenderung akan memiliki *style* audit yang sama. Pengaruh *auditor style* terhadap komparabilitas laporan keuangan akan diukur dengan membandingkan terlebih dahulu komparabilitas laporan keuangan dengan menggunakan proksi kemiripan akrual dari pasangan perusahaan yang diaudit oleh KAP Big 4 yang sama dan KAP Big 4 yang berbeda yang kemudian akan dianalisis pengaruhnya melalui model regresi dengan mengontrol beberapa variabel yang mewakili karakteristik fundamental masing-masing perusahaan. Penelitian ini memilih periode penelitian dimulai pada tahun 2012, yaitu saat penerapan PSAK konvergensi IFRS secara penuh untuk mencerminkan eksistensi pengaruh *auditor style* terhadap komparabilitas laporan keuangan di bawah penerapan standar yang *principle-based*, dengan judul **“Pengaruh Auditor Style terhadap Komparabilitas Laporan Keuangan”** (studi empiris pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2012-2016).

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang di atas, rumusan masalah dalam penelitian ini adalah sejauh mana *auditor style* mempengaruhi tingkat komparabilitas laporan keuangan.

C. Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah di atas, penelitian ini bertujuan memberikan bukti empiris mengenai pengaruh *auditor style* terhadap tingkat komparabilitas laporan keuangan.

D. Manfaat Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat bagi berbagai pihak di samping mencapai tujuan penelitian, yaitu:

1. Bagi peneliti, penelitian ini diharapkan dapat memberikan pemahaman yang lebih mendalam kepada peneliti mengenai makna komparabilitas atas laporan keuangan dan dapat memahami dengan lebih baik bagaimana *auditor style* sebagai faktor lain selain standar pelaporan yang dapat mempengaruhi tingkat komparabilitas laporan keuangan.
2. Bagi praktisi, penelitian ini diharapkan ikut memberikan kontribusi untuk digunakan dalam melakukan analisa isi atau konten informasi yang ada dalam laporan keuangan dengan menjadikan *auditor style* sebagai salah satu hal yang dipertimbangkan dalam menilai komparabilitas atas laporan keuangan di samping penggunaan standar

pelaporan yang seragam untuk menghasilkan penilaian maupun keputusan yang lebih baik.

3. Bagi perguruan tinggi, penelitian ini juga diharapkan menjadi salah satu sumber ilmu yang bermanfaat dalam pengembangan ilmu ekonomi, khususnya akuntansi. Selain itu, penelitian ini diharapkan dapat menjadi suatu ide dalam pengembangan penelitian berikutnya terkait komparabilitas laporan keuangan dengan berbagai pengembangan dan penyempurnaan.

BAB II

KAJIAN TEORI, PENGEMBANGAN HIPOTESIS, DAN KERANGKA KONSEPTUAL

A. Kajian Teori

1. Komparabilitas Laporan Keuangan

a. Definisi Komparabilitas Laporan Keuangan

Definisi komparabilitas telah dikemukakan oleh berbagai badan otoritas akuntansi, penulis buku teks akuntansi, maupun oleh para peneliti di bidang akuntansi. Di mana *Financial Accounting Standard Board* (FASB), badan yang bertanggungjawab atas perumusan standar akuntansi di Amerika Serikat dan *International Accounting Standards Board* (IASB) badan standar akuntansi internasional, menyatakan komparabilitas sebagai kualitas informasi yang memungkinkan pengguna laporan keuangan mengidentifikasi perbedaan dan persamaan kinerja keuangan dua perusahaan. Komparabilitas menjadi karakteristik dasar yang dapat meningkatkan kebermanfaatan laporan keuangan (FASB, 2008; IASB, 2008). Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) juga menyatakan hal yang serupa bahwa komparabilitas sangat diperlukan dalam meningkatkan kemampuan pengguna laporan keuangan untuk mengidentifikasi kecenderungan posisi keuangan dan menilai perubahan posisi keuangan.

Komparabilitas atau keterbandingan (*comparability*) dalam buku-buku teks akuntansi didefinisikan sebagai unsur tambahan yang menjadikan informasi bermanfaat yang berarti kemampuan informasi untuk membantu para pemakai mengidentifikasi persamaan dan perbedaan antara dua perangkat

fenomena ekonomik (Suwarjono, 2005:175). Sedangkan menurut Lam (2014:27) komparabilitas merupakan salah satu karakteristik kualitatif laporan keuangan yang berarti tingkat keterbandingan laporan keuangan.

Lang *et al* (2010) menyatakan bahwa komparabilitas sebagai salah satu tujuan utama konvergensi standar, sedikit sulit untuk didefinisikan. Di mana pada dasarnya komparabilitas akan menunjukkan *events* yang sama dicatat sama dan *events* yang berbeda dicatat berbeda. Sehingga apabila *events* yang sama dicatat dengan cara berbeda dapat menyebabkan informasi yang disajikan menjadi rusak (*destroyed*).

Karakteristik komparabilitas dinyatakan dimiliki oleh sebuah laporan keuangan apabila pengguna dari laporan keuangan tersebut mampu membedakan kesamaan dan perbedaan aktivitas ekonomik dalam suatu entitas maupun antar entitas, di mana komparabilitas antar entitas semakin dituntut untuk mampu melampaui batasan komparabilitas dalam lingkup nasional terutama dengan diterapkannya *International Financial Reporting Standard* (IFRS) oleh banyak negara di dunia (Gordon, 2012).

Komparabilitas memungkinkan pengguna untuk mengidentifikasi dan memahami kesamaan dan perbedaan antar-item. Di mana komparabilitas membantu pengguna untuk melakukan analisis seri waktu (atau *tren/time series*), yang membandingkan laporan keuangan suatu entitas selama periode waktu untuk mengidentifikasi tren dalam posisi keuangan dan kinerja suatu entitas; serta membantu pengguna dalam melakukan analisis lintas bagian

(*cross-sectional*), yang membandingkan laporan keuangan antar entitas yang berbeda untuk mengevaluasi posisi keuangan, kinerja, dan arus kas secara relatif (Lam, 2014:27).

Francis *et al.* (2014) mengartikan lebih detail komparabilitas akuntansi dengan bagaimana kedekatan atau kemiripan antara dua perusahaan dalam melaporkan *earnings* berdasarkan konsistensi aturan yang diterapkan antar perusahaan. Di mana perusahaan yang mempunyai komparabilitas akuntansi atas informasi keuangannya akan cenderung memiliki kemiripan *accruals* dan *earnings structure*. Hal ini akan memudahkan pengguna dalam melakukan perbandingan informasi keuangan antar perusahaan. Di samping itu, Wang (2014) berpendapat sama, bahwa komparabilitas merupakan korelasi antara proses pengukuran *earnings* dua perusahaan.

b. Faktor yang Mempengaruhi Komparabilitas Laporan Keuangan

Berbagai debat dan riset akuntansi yang dilakukan pada beberapa tahun terakhir, menjadikan komparabilitas sebagai tema yang cukup banyak diperbincangkan. Di mana keseragaman standar (*uniformity*) menjadi pokok pembicaraan yang banyak dibahas yang dipandang sebagai faktor yang memicu terwujudnya komparabilitas. Diciptakannya sebuah standar akuntansi internasional oleh IASB-*International Accounting Standard Board*, yaitu IFRS menjadikan standar ini mendapat perhatian dari berbagai negara, diikuti dengan banyaknya negara yang mengadopsi standar ini melalui proses konvergensi,

meskipun IASB tidak menyatakan secara eksplisit harus menerapkan IFRS sebagai standar akuntansi global.

Suwardjono (2005:176) menyatakan bahwa standar akuntansi dimaksudkan untuk menjamin bahwa kualitas komparabilitas atau keterbandingan antarbadan usaha tinggi. Di mana Defond *et al.* (2011) memberikan bukti empiris bahwa kredibilitas pengimplementasian dan peningkatan keseragaman pelaporan merupakan faktor yang penting dalam meningkatkan komparabilitas. Menurut Wang (2014), harmonisasi standar akuntansi menawarkan efek yang luar biasa di mana mampu meningkatkan komparabilitas laporan keuangan secara signifikan, di mana apabila dua perusahaan yang berada pada jenis industri yang sama menggunakan standar pelaporan yang sama, tentunya akan mampu mencapai komparabilitas.

Komparabilitas atau keterbandingan sangat erat kaitannya dengan konsistensi (Suwardjono, 2005:177). Pendapat yang sama juga dinyatakan oleh Lam (2014:28), bahwa untuk memungkinkan dan meningkatkan komparabilitas, pengukuran, dan penyajian efek keuangan atas transaksi dan peristiwa lainnya harus dilakukan dengan cara yang konsisten pada suatu entitas dan dari waktu ke waktu untuk entitas tersebut dan dengan cara yang konsisten untuk entitas yang berbeda. Kepatuhan terhadap standar (dalam hal ini IFRS) termasuk pengungkapan kebijakan akuntansi yang digunakan oleh entitas, membantu tercapainya komparabilitas.

DeFond *et al.* (2011) memberikan pernyataan yang lebih tegas terkait penerapan standar yang seragam dalam meningkatkan komparabilitas. Di mana menurut mereka penerapan standar yang seragam seperti IFRS hanya akan meningkatkan komparabilitas apabila diterapkan atau diaplikasikan dengan jujur dan dengan tingkat kredibilitas yang tinggi. Tentunya hal ini melibatkan pihak-pihak yang bertanggung jawab dalam proses pelaporan keuangan seperti manajer dan auditor, karena pengaplikasian standar yang bersifat *principle-based* seperti IFRS memberikan ruang untuk bersikap fleksibel dalam menetapkan suatu kebijakan akuntansi. Begitu pula Butar (2017) menyatakan bahwa secara prinsip laporan dua perusahaan hanya bisa dibandingkan jika kebijakan dan standar yang mendasari penyusunan laporan keuangan tersebut telah diterapkan secara konsisten dari tahun ke tahun dan dari satu negara dengan negara lainnya.

Studi-studi terkait komparabilitas menyimpulkan bahwa meskipun standar merupakan faktor yang sangat berpengaruh dalam terwujudnya komparabilitas, Ball *et al.* (2003) dan Leuz *et al.* (2003) menyatakan bahwa standar saja tidak dapat secara penuh menentukan produk atau hasil proses pelaporan keuangan, di mana agen ekonomi dan insentif atau dorongan institusi ekonomi juga ikut memainkan peran penting dalam mewujudkan komparabilitas.

Penelitian Francis *et al.* (2014) merupakan penelitian pertama yang mengaitkan isu komparabilitas dengan auditor. Mereka menyatakan bahwa setiap Kantor Akuntan Publik-KAP akan memiliki perbedaan dalam penafsiran

atau interpretasi dan implementasi standar akuntansi. Di mana setiap KAP terutama Big 4, memiliki aturan kerja internal berbeda yang akan mengarahkan auditor dalam pengaplikasian standar akuntansi dalam proses audit, seperti terdapatnya perbedaan pendekatan audit oleh setiap KAP. Hal ini dapat saja menurunkan tingkat komparabilitas laporan keuangan antar perusahaan klien. Dengan demikian, di samping keseragaman standar, auditor juga merupakan faktor yang mempengaruhi terwujudnya tatanan komparabilitas laporan keuangan.

Begitu pula penelitian Ball *et al.* (2003) menemukan bahwa penerapan standar akuntansi yang berkualitas tidak sepenuhnya mendorong perusahaan menerbitkan laporan keuangan yang berkualitas. Di mana struktur institusional dalam sebuah negara ditemukan menjadi faktor penerbitan laporan keuangan yang berkualitas rendah. Hal ini mengindikasikan adanya interaksi antara standar dengan pembuat kebijakan dalam suatu negara. Mereka menyimpulkan bahwa faktor ekonomik dan tekanan politik yang dihadapi oleh manajer dan auditor mempengaruhi kualitas laporan keuangan.

Berdasarkan perkembangan riset-riset terkait komparabilitas, dapat disimpulkan bahwa selain penerapan standar yang seragam, faktor lain seperti agen ekonomi dan keberadaan institusi merupakan hal yang perlu dipertimbangkan untuk menjamin bahwa penerapan standar telah sesuai dengan kondisi ekonomi yang melatarbelakanginya serta menjamin konsistensi penerapan standar tersebut, sehingga komparabilitas yang dapat meningkatkan

kebermanfaatan laporan keuangan bagi para pengguna laporan keuangan dapat terwujud.

c. Pentingnya Komparabilitas Laporan Keuangan

Upaya-upaya dalam proses konvergensi standar telah berfokus kepada mengkoordinasikan pengaturan standar dan menurunkan perbedaan dalam standar akuntansi itu sendiri (Barth *et al.*, 2012). Tentu saja, keseragaman standar yang diaplikasikan di berbagai perusahaan dan negara akan meningkatkan komparabilitas setiap informasi keuangan yang dibuat, yang diharapkan akan memudahkan para pengguna dalam melakukan analisis konten atau isi informasi keuangan suatu perusahaan dan melakukan perbandingan dengan informasi keuangan dari perusahaan yang berbeda.

Tujuan utama konvergensi standar akuntansi global adalah untuk meningkatkan komparabilitas (Lang *et al.*, 2010). Upaya penyempurnaan standar menuju *high-quality standard* yang menekankan kepada komparabilitas informasi keuangan secara internasional, tentunya sangat beralasan. Di mana komparabilitas terbukti dalam berbagai riset-riset akuntansi yang telah dilakukan, ternyata memberikan kontribusi-kontribusi positif untuk para pengguna informasi.

Implikasi komparabilitas adalah pengguna mendapatkan informasi mengenai kebijakan akuntansi yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan, adanya perubahan dalam kebijakan tersebut, dan efek dari perubahan tersebut (Lam, 2014:28). De Franco *et al* (2011) mengemukakan

bahwa komparabilitas akan menurunkan biaya perolehan informasi bagi pengguna atau *users* dan akan meningkatkan kuantitas dan kualitas informasi secara keseluruhan. Hal ini tentunya memberikan kontribusi positif kepada para pengguna informasi.

Pentingnya komparabilitas dikemukakan oleh Butar (2017), bahwa alokasi sumber daya yang lebih efisien akan tercipta jika laporan keuangan yang satu dapat diperbandingkan dengan perusahaan lain. Keputusan investasi dan pemberian kredit mengharuskan investor dan kreditur mengevaluasi berbagai alternatif yang ada dan ini tidak mungkin dapat dilakukan secara rasional jika informasi yang tersedia tidak bisa saling diperbandingkan.

Sowardjono (2005:175) menyatakan bahwa suatu informasi akan bertambah kebermanfaatannya bila dapat dibandingkan dengan informasi yang serupa tentang beberapa badan usaha lain dan dengan informasi serupa tentang badan usaha yang sama untuk suatu periode lain. Sehingga komparabilitas menjadikan informasi yang ada akan meningkat kebermanfaatannya. Di mana menurut Lam (2014:27) komparabilitas akan membantu pengguna dalam melakukan analisis berikut:

- 1) Analisis seri waktu (atau *tren/time series*), yaitu membandingkan laporan keuangan suatu entitas selama periode waktu untuk mengidentifikasi tren dalam posisi keuangan dan kinerja suatu entitas.

- 2) Analisis lintas bagian (*cross-sectional*), yaitu membandingkan laporan keuangan antar entitas yang berbeda untuk mengevaluasi posisi keuangan, kinerja, dan arus kas secara relatif.

Komparabilitas memiliki manfaat yang besar bagi *stakeholders* terutama investor maupun analis. DeFranco *et al.* (2011) membuktikan secara empiris bahwa komparabilitas sangat bermanfaat bagi analis dalam menetapkan suatu keputusan. Tingginya tingkat komparabilitas informasi keuangan perusahaan akan menurunkan biaya bagi analis untuk mendapatkan informasi lain yang relevan, karena komparabilitas menjadikan kuantitas dan kualitas informasi yang disajikan perusahaan secara keseluruhan meningkat serta dapat dibandingkan secara lebih mudah dengan informasi keuangan industri sejenis. Selain itu DeFranco *et al.* (2011) dan Lang *et al.* (2010) juga menemukan komparabilitas berhubungan negatif dengan kesalahan dalam ramalan masa depan yang dibuat analis, dengan kata lain komparabilitas meningkatkan keakuratan ramalan-ramalan yang dibuat oleh analis.

2. Karakteristik Auditor dan Atribut Laba

Auditor merupakan pihak yang bertanggungjawab dalam upaya menghasilkan laporan keuangan yang dapat diandalkan untuk kepentingan pengguna dalam pengambilan keputusan melalui proses *auditing*. Butar (2017) menyatakan bahwa pengauditan memiliki arti penting karena kemampuannya memberikan keyakinan kepada pengguna, di mana laporan keuangan yang telah diaudit lebih dapat diandalkan untuk pengambilan

keputusan ekonomik dibandingkan laporan keuangan yang belum diaudit. Namun, manfaat pengauditan hanya akan terwujud jika proses pengauditan dilakukan secara profesional dan independen. Hal ini akan terlihat dari *output* yang dihasilkan dari proses audit. Di mana Butar (2017) menyimpulkan bahwa terdapat keterkaitan yang erat antara *output* audit dengan auditor yang melakukan tugas pengauditan.

DeFond *et al.* (2014) dalam Butar (2017) mengemukakan bahwa salah satu faktor yang dapat meningkatkan kualitas audit adalah karakteristik auditor. Di mana karakteristik auditor yang dimaksud adalah keanggotaan auditor dalam salah satu kantor akuntan yang masuk kategori *Big Four* dan spesialisasi industri auditor. Mereka menggunakan keanggotaan dalam kantor akuntan publik *Big Four* sebagai proksi kualitas audit dengan argumen bahwa kantor akuntan yang besar memiliki dorongan yang besar pula untuk menjaga reputasinya sehingga cenderung akan mempekerjakan auditor dengan kompetensi tinggi. Sehingga kualitas audit yang dimiliki auditor dari kantor akuntan *Big Four* diekspektasi lebih tinggi daripada auditor dari kantor akuntan *non-Big Four*. Selain itu auditor spesialis juga memiliki kompetensi tinggi yang berhubungan positif dengan kualitas auditnya.

Reichelt *et al.* (2010) menggunakan faktor level industri dan spesialisasi auditor untuk mengukur kualitas audit, dengan membandingkan kualitas audit antara auditor spesialis industri tingkat nasional dengan auditor non spesialis industri. Ditemukan *abnormal accruals* paling kecil pada perusahaan yang diaudit oleh auditor spesialis industri tingkat nasional

dibandingkan pada perusahaan yang diaudit oleh auditor tanpa keahlian spesialisasi industri. Hal ini menunjukkan bahwa kualitas audit oleh auditor yang memiliki cakupan nasional dan kemampuan spesialisasi industri, lebih tinggi dibandingkan dengan auditor yang tidak memiliki spesialisasi audit tertentu. Di mana pengetahuan yang mendalam yang dimiliki seorang auditor spesialis akan menjadi faktor yang sangat penting dalam menentukan kualitas audit yang dihasilkan.

Studi Kinney (1986) dalam Butar (2017) merupakan studi yang telah lebih dulu melihat kemungkinan perbedaan pendekatan dan prosedur audit yang diterapkan dalam sebuah kantor akuntan publik. Di mana dalam studi ini dikelompokkan kantor akuntan publik berdasarkan teknologi audit yang diterapkan, yaitu kantor akuntan publik yang terstruktur dan yang tidak terstruktur. Ditemukan bahwa kantor akuntan yang terstruktur cenderung menerapkan prosedur dan kebijakan audit yang terstandar sebagai petunjuk pelaksanaan dalam penugasan audit. Sementara kantor akuntan yang tidak terstruktur menolak pengkodefikasian prosedur audit ke dalam aturan-aturan formal.

Ball *et al.* (2003), menyatakan bahwa auditor sebagai sebuah agen ekonomi atau institusi ekonomi, memainkan peran penting dalam menentukan produk atau hasil dari proses pelaporan keuangan. Boone (2010) menyatakan bahwa terdapat perbedaan antara kualitas audit antara KAP Big 4 dan *second-tier auditor* dengan melihat dan membandingkan tingkat *adjusted-abnormal accruals* pada laporan keuangan klien. Hal yang serupa juga ditemukan oleh

Cassell *et al.* (2013), bahwa terdapat perbedaan antara tingkat kredibilitas laporan keuangan pada klien *second-tier auditor* dengan laporan keuangan klien KAP Big 4, dan hasilnya tidak dapat dibedakan secara jelas dengan klien KAP non-Big 4. Hal ini menunjukkan terdapatnya perbedaan *style* setiap auditor dalam proses audit yang akan berpengaruh kepada informasi keuangan yang dihasilkan.

Menurut Kothari *et al.* (2010), perbedaan dalam praktik pengauditan lebih mungkin terjadi ketika standar yang dikembangkan lebih berorientasi pada prinsip (*principle-based*) dari pada berorientasi pada aturan (*rule-based*). Mereka menjelaskan bahwa standar akuntansi yang berbasis prinsip lebih mendorong auditor untuk mengembangkan aturan-aturan kerja agar implementasi serta interpretasi standar dapat dilakukan secara efisien.

Prosedur dan kebijakan audit yang diterapkan oleh auditor dapat menentukan kualitas audit. Butar (2017) mengemukakan bahwa kebijakan audit spesifik yang dimiliki kantor akuntan merupakan produk dari pengalaman panjang yang ditambah dengan pengetahuan unik yang dimiliki auditor mengenai lingkungan bisnis klien. Hal ini akan memungkinkan kantor akuntan mengembangkan cara unik dan spesifik dalam menilai penerapan standar akuntansi oleh klien.

3. Auditor Style

Auditor style didefinisikan oleh Francis *et al.* (2014) dengan metodologi audit dan prosedur pengujian unik yang dimiliki kantor akuntan

publik, terutama kantor akuntan *Big Four*. Di mana mereka menyatakan bahwa kantor akuntan *Big Four* memiliki pendekatan audit yang unik dan berbeda dalam pengimplementasian standar pengauditan yang telah ditetapkan badan otoritas yang berwenang. Pendekatan audit yang unik ini diwujudkan dalam bentuk aturan-aturan atau prosedur kerja yang spesifik dalam menginterpretasi penerapan prinsip-prinsip akuntansi yang dijalankan oleh perusahaan klien.

Metode dan prosedur audit harus mengikuti standar audit yang berterima umum di suatu negara. Meskipun demikian, Butar (2017) dan Francis *et al.* (2014) menyatakan bahwa standar audit yang ditetapkan bersifat umum, sehingga kantor akuntan harus mengembangkan aturan-aturan kerja (*working rules*) masing-masing untuk menilai apakah standar akuntansi telah diterapkan secara tepat dan konsisten pada semua klien yang mereka audit.

Kaplan *et al* (1990) dalam Butar (2017) merupakan studi tentang diferensiasi struktur audit, menyimpulkan bahwa struktur audit mempengaruhi daya saing relatif auditor pada segmen pasar yang berbeda. Di mana tidak terdapat suatu struktur audit yang dapat diterapkan untuk semua klien, karena hal ini tergantung dari stabilitas lingkungan perusahaan klien. Ditemukan bahwa klien yang berada dalam lingkungan bisnis yang stabil akan cenderung menyukai auditor terstruktur. Sebaliknya, klien yang berada dalam lingkungan bisnis yang tidak stabil lebih menyukai auditor yang tidak terstruktur.

Praktik pendekatan audit oleh setiap KAP memiliki perbedaan. Francis *et al.* (2014) berpendapat bahwa setiap KAP Big 4 memiliki standar dan pedoman kerja internal yang berbeda, yang akan berpengaruh kepada praktik audit oleh auditor di lapangan. Hal ini dibuktikan dengan memberikan bukti empiris bahwa *auditor style* yang diprosikan dengan KAP Big 4 dan KAP non-Big 4 memiliki perbedaan dalam interpretasi dan pengaplikasian standar akuntansi yang kemudian membedakan pendekatan dan prosedur audit yang dilakukan.

Kothari *et al.* (2010), menyatakan perbedaan dalam praktik pengauditan lebih mungkin terjadi ketika standar yang dikembangkan lebih berorientasi pada prinsip (*principle-based*) dari pada berorientasi pada aturan (*rule-based*). Mereka menjelaskan bahwa standar akuntansi yang berbasis prinsip lebih mendorong auditor untuk mengembangkan aturan-aturan kerja agar implementasi serta interpretasi standar dapat dilakukan secara efisien.

Menurut Francis *et al.* (2014), setiap auditor berusaha untuk membedakan diri mereka antara satu dengan yang lainnya berdasarkan metodologi audit yang digunakan. Di mana pada tahun 1980an dikenalkan dua macam metodologi audit yang digunakan auditor, yaitu pendekatan kuantitatif dan pendekatan kualitatif. Kemudian pada tahun 1990an, KPMG mulai memunculkan produk audit "*business risk*" sebagai sebuah inovasi teknis dalam jasa audit. Hal ini tentu saja akan cenderung muncul di bawah penerapan standar yang bersifat *principle-based*.

Francis *et al.* (2014) dan Butar (2017) menyajikan perbedaan pedoman penerapan standar akuntansi yang digunakan secara internal oleh para auditor kantor akuntan *Big Four* di lapangan, meskipun tersedia standar global yaitu IFRS, sebagai dampak dari sifat standar yang umum yang menyebabkan setiap KAP Big 4 memiliki interpretasi standarnya masing-masing. Berikut produk yang dikembangkan masing-masing KAP Big 4:

- a) Ernst & Young (E&Y) menyebutkan produk mereka *Global Accounting and Auditing Information Tool* sebagai sebuah sumber *online* yang dapat digunakan secara global dalam menginterpretasi standar akuntansi dan pengauditan.
- b) Deloitte menerbitkan *Deloitte Technical Library* yang memberikan petunjuk dalam menginterpretasi standar akuntansi.
- c) KPMG menerbitkan panduan interpretasi standar yang dimuat dalam *Accounting Research Online*.
- d) *PricewaterhouseCoopers* (PwC) menyajikan produk panduan interpretasi standar mereka dalam *Accounting Guides*.

Setiap KAP Big 4 secara eksplisit menyatakan bahwa produk mereka menyajikan panduan (*guidance*) untuk menginterpretasikan dan mengaplikasikan standar akuntansi maupun pengauditan. Panduan ini tersedia untuk penggunaan internal oleh staf serta tersedia panduan interpretasi standar akuntansi bagi klien secara global dengan sistem *subscription* dengan *subscription price* yang berbeda-beda. Di mana klien biasanya akan cenderung

menggunakan dan mengikuti petunjuk dan arahan dari auditornya dalam menyajikan laporan keuangan.

Pedoman dan aturan kerja internal yang diciptakan masing-masing KAP tersebut akan berdampak pada terdapatnya perbedaan yang sistematis terkait penetapan pendekatan-pendekatan audit, interpretasi, dan penerapan standar akuntansi di masing-masing KAP (Francis *et al.*, 2014). Hal ini yang kemudian menjadikan terdapatnya perbedaan praktik audit oleh setiap auditor, sebagaimana yang dijelaskan sebelumnya, hal ini disebut *auditor style*. Sehingga implikasinya adalah laporan keuangan akan lebih dapat diperbandingkan apabila diaudit dengan *style* audit yang sama.

B. Penelitian Terdahulu

Penelitian ini mengacu pada penelitian Francis *et al.* (2014) yang merupakan penelitian pertama yang dilakukan untuk menguji peran institusi ekonomi yaitu auditor dalam hal mewujudkan komparabilitas di US. Di mana penelitian ini berfokus kepada peran auditor di samping penelitian lain dan debat yang telah cukup banyak dilakukan di berbagai negara yang pada umumnya menitikberatkan kepada peran standar dalam mewujudkan komparabilitas.

Francis *et al.* (2014) memberikan bukti empiris bahwa institusi ekonomi dalam hal ini auditor memainkan peran penting dalam mewujudkan komparabilitas di US di bawah penerapan standar US GAAP. Di mana penerapan standar yang seragam saja tidak sepenuhnya mewujudkan

komparabilitas tetapi efek penerapan standar itu sendiri oleh berbagai KAP akan berdampak pada tingkat komparabilitas laporan keuangan.

Penelitian Francis *et al.* (2014) berasumsi bahwa *auditor style* dari masing-masing KAP akan mempengaruhi tingkat komparabilitas laporan keuangan klien. Di mana Francis menjelaskan bahwa setiap KAP memiliki aturan dan standar kerja internal yang unik serta terdapatnya perbedaan dalam interpretasi dan penerapan standar audit maupun standar akuntansi, yang kemudian disebut dengan *auditor style*.

Komparabilitas dinilai dengan melihat struktur *earnings* dan *accruals* yang dibandingkan antara dua perusahaan yang diaudit oleh KAP Big 4 yang sama dengan dua perusahaan yang diaudit oleh KAP Big 4 yang berbeda. Selain itu Francis *et al.* (2014) juga menguji perbedaan tingkat komparabilitas *earnings* dan *accruals* antara dua perusahaan yang diaudit oleh KAP Big 4 yang sama dengan dua perusahaan yang diaudit oleh KAP non-Big 4 yang sama.

Hasil penelitian Francis *et al.* (2014) menunjukkan bahwa setiap auditor mengembangkan aturan masing-masing yang di mana *style* masing-masing auditor ini berpengaruh terhadap tingkat komparabilitas laporan keuangan setiap klien. Francis *et al.* (2014) menemukan bahwa perusahaan yang diaudit oleh KAP Big 4 yang sama akan memiliki tingkat komparabilitas akuntansi yang lebih besar dibandingkan dengan perusahaan yang diaudit oleh KAP Big 4 yang berbeda. Selain itu perusahaan yang diaudit oleh KAP Big 4

ditemukan memiliki tingkat komparabilitas akuntansi yang lebih besar dibandingkan dengan perusahaan yang diaudit oleh KAP non-Big 4.

Di Indonesia telah dilakukan penelitian yang mengangkat isu eksistensi pengaruh *auditor style* terhadap komparabilitas laporan keuangan yang dilakukan oleh Butar pada tahun 2017. Penelitian ini tergolong masih baru dan belum ditemukan penelitian komparabilitas yang selaras yang mengangkat isu *auditor style* di Indonesia. Butar (2017) menganalisis implikasi dari gaya audit terhadap tingkat komparabilitas laporan keuangan yang diprosikan dengan tingkat kemiripan akrual. Ditemukan bahwa tingkat komparabilitas yang lebih tinggi terdapat pada pasangan perusahaan yang diaudit oleh KAP Big 4 yang sama daripada pasangan perusahaan yang diaudit oleh KAP Big 4 yang berbeda. Namun tidak ditemukan perbedaan antara komparabilitas laporan keuangan antara pasangan perusahaan yang diaudit oleh KAP Big 4 yang sama dengan pasangan perusahaan yang diaudit oleh KAP non-Big 4 yang sama.

Penelitian ini mengacu kepada penelitian Francis *et al.* (2014) dan Butar (2017), dengan tujuan untuk melihat bagaimana pengaruh *auditor style* terhadap tingkat komparabilitas laporan keuangan perusahaan yang terdaftar pada bursa efek di Indonesia. Penelitian ini menggunakan tahun pengamatan sejak diterapkan PSAK konvergensi IFRS secara penuh. Hal ini bertujuan untuk melihat seberapa jauh *auditor style* memberi pengaruh atau dampak kepada tingkat komparabilitas sebuah laporan keuangan dengan penerapan standar yang mengandung banyak pertimbangan atau *judgment* karena

standarnya yang lebih bersifat *principle-based* dibandingkan dengan US GAAP yang merupakan *rule-based standard*. Di mana komparabilitas laporan keuangan akan dilihat dari tingkat keterbandingan laba/*earnings* yang tergambar dari tingkat kemiripan akrual setiap pasangan perusahaan.

D. Pengembangan Hipotesis

Penelitian ini menggunakan dua hipotesis prediksi dalam bentuk alternatif yang nantinya akan menggambarkan dan menjelaskan bagaimana *auditor style* dapat mempengaruhi komparabilitas laporan keuangan antar perusahaan. Di mana komparabilitas dilihat dari tingkat kemiripan akrual/*accruals* yang merupakan salah satu komponen atau atribut laba dengan merujuk kepada penelitian utama yaitu penelitian Francis *et al* (2014) dan Butar (2017).

Penelitian DeFond *et al.* (2011) menunjukkan bahwa keseragaman penerapan standar akuntansi saja tidak dapat secara penuh mewujudkan komparabilitas, meskipun komparabilitas itu sendiri sangat berkaitan erat dengan penerapan kesatuan standar yang seragam. Di mana hal serupa juga telah dinyatakan oleh Ball *et al.* (2003) bahwa penerapan standar yang seragam saja tidak secara penuh dapat menentukan produk atau hasil dari proses pelaporan keuangan, di mana agen ekonomi dan dorongan institusi ekonomi juga memainkan peran penting dalam mewujudkan komparabilitas. Dalam hal ini auditor ikut andil dalam mewujudkan komparabilitas laporan keuangan.

Barth *et al.* (2012) menyatakan bahwa pelaporan keuangan merupakan hasil dari interaksi yang kompleks dalam sistem pelaporan keuangan yang termasuk di dalamnya standar akuntansi dan interpretasinya, penerapan standar, dan litigasi yang di mana semua hal ini dapat mempengaruhi komparabilitas. Auditor merupakan pihak yang terlibat secara aktif dalam rangkaian sistem pelaporan keuangan tersebut yang akan melakukan verifikasi atas angka laporan keuangan sebelum sampai kepada para pengguna.

Francis *et al.* (2014) berpendapat bahwa setiap KAP memiliki aturan kerja internal dan pendekatan-pendekatan yang berbeda dalam interpretasi dan penerapan standar. Selain itu penggunaan standar yang bersifat *principle-based* menjadikan auditor bekerja penuh dengan pertimbangan (*judgment*), yang akan berdampak kepada komparabilitas laporan keuangan klien.

Selain itu, Francis *et al.* (2014) juga membuktikan satuan aturan kerja dari masing-masing KAP Big 4 merupakan mekanisme penting terkait bagaimana suatu standar akan dapat dijalankan dan diterapkan antara auditor dengan klien. Di mana ditemukan bahwa terdapat kecenderungan klien yang diaudit oleh KAP Big 4 yang sama untuk menginterpretasikan dan mengimplementasikan standar dengan cara yang sama pula. Sehingga apabila *auditor style* memberikan pengaruh kepada penyajian laporan keuangan klien, perlu dilihat bagaimana tingkat konsistensi laporan keuangan antara dua perusahaan sejenis pada periode pelaporan yang sama, yang diaudit oleh KAP Big 4 yang sama dibandingkan dengan dua perusahaan yang diaudit oleh KAP

Big 4 yang berbeda. Dengan demikian, hipotesis pertama dapat dirumuskan sebagai berikut:

H1: Sepasang perusahaan yang diaudit oleh KAP Big 4 yang sama akan memiliki *earnings* yang lebih *comparable* dibandingkan dengan sepasang perusahaan yang diaudit oleh KAP Big 4 yang berbeda.

Francis *et al.* (2014) berpendapat bahwa penerapan standar dan aturan kerja internal harus diimplementasikan secara tepat. Berbagai penelitian terkait kualitas audit oleh para peneliti telah menunjukkan terdapatnya perbedaan kualitas audit antara KAP Big 4 dengan KAP non-Big 4. Boone (2010) menyatakan bahwa terdapat perbedaan antara kualitas audit antara KAP Big 4 dan *second-tier auditor* dengan melihat dan membandingkan tingkat *adjusted-abnormal accruals* pada laporan keuangan klien. Hal yang serupa juga ditemukan oleh Cassell *et al.* (2013), bahwa terdapat perbedaan antara tingkat kredibilitas laporan keuangan pada klien *second-tier auditor* dengan laporan keuangan klien KAP Big 4, dan hasilnya tidak dapat dibedakan secara jelas dengan klien KAP non-Big 4.

Perbedaan kapasitas dan aturan kerja internal dalam interpretasi dan penerapan standar oleh KAP Big 4 dan KAP non-Big 4 akan mempengaruhi tingkat komparabilitas informasi keuangan masing-masing klien (Francis *et al.*, 2014). Selain itu, KAP Big 4 memiliki satuan staf dengan bidang keahlian yang lebih banyak, yang memiliki insentif yang lebih besar dalam mengontrol stafnya dibandingkan dengan KAP non-Big 4. Sehingga diasumsikan perusahaan yang diaudit oleh KAP Big 4 akan mengaplikasikan standar secara

lebih konsisten dan atas dasar yang tepat yang akan meningkatkan komparabilitas informasi keuangan klien. Oleh karena itu, hipotesis kedua dirumuskan sebagai berikut:

H2: Sepasang perusahaan yang diaudit oleh KAP Big 4 yang sama akan memiliki *earnings* yang lebih *comparable* dibandingkan dengan sepasang perusahaan yang diaudit oleh KAP non-Big 4 yang sama.

C. Kerangka Konseptual

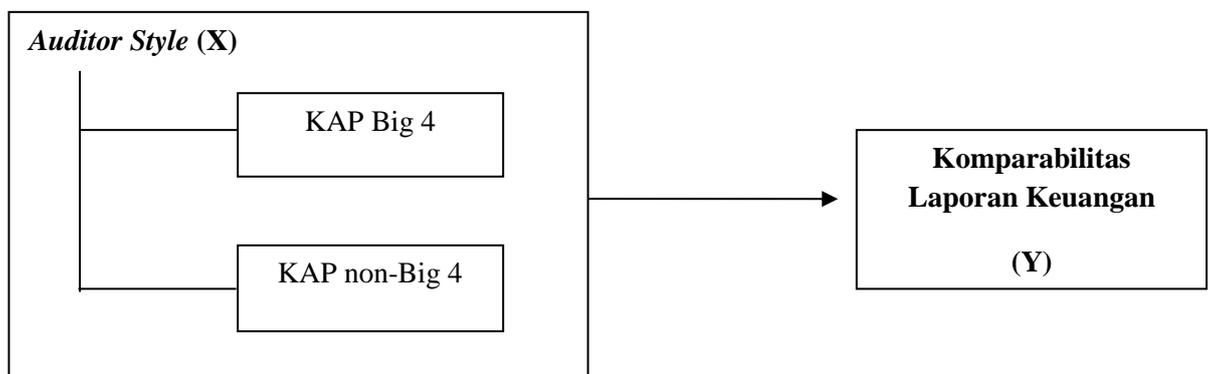
Sebagai salah satu karakteristik kualitatif laporan keuangan, komparabilitas memungkinkan pengguna untuk melakukan perbandingan antar item dalam laporan keuangan maupun membandingkan laporan keuangan sebuah perusahaan dengan laporan keuangan perusahaan lain. Dengan adanya komparabilitas, informasi keuangan menjadi lebih bermanfaat.

Komparabilitas menjadi topik penting dalam debat dan riset-riset akuntansi keuangan karena komparabilitas memberikan berbagai kontribusi positif atau manfaat kepada para pengguna informasi keuangan dalam proses analisis informasi untuk kepentingan pengambilan keputusan. Sehingga kita perlu mengetahui dengan baik faktor yang dapat mempengaruhi tercapainya komparabilitas laporan keuangan.

Berbagai debat dan riset yang dilakukan pada umumnya hanya menitikberatkan atau berfokus kepada peran standar dalam mewujudkan komparabilitas, meskipun sebenarnya telah ada riset yang menyatakan bahwa institusi ekonomi dalam hal ini auditor ikut berperan serta dalam mewujudkan komparabilitas di samping peran keseragaman standar yang diterapkan.

Auditor merupakan pihak yang terlibat secara aktif dalam proses pelaporan keuangan, sehingga cara auditor dalam menginterpretasikan dan mengimplementasikan standar akan berpengaruh terhadap komparabilitas informasi keuangan kliennya.

Setiap KAP, baik itu KAP Big 4 maupun KAP non-Big 4, memiliki aturan kerja internal yang berbeda, yang akan membimbing para auditornya dalam praktik tugas di lapangan. Aturan kerja ini akan menyebabkan perbedaan dalam pendekatan audit, perbedaan interpretasi dan implementasi standar yang ada untuk masing-masing auditor atau KAP, yang kita sebut dengan *auditor style*. Hal ini diasumsikan akan mempengaruhi komparabilitas laporan keuangan klien, karena kecenderungan klien untuk menginterpretasikan dan mengimplementasikan standar dipengaruhi oleh *style* dari masing-masing auditornya. Sehingga kerangka konseptual untuk penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 3.1 Kerangka Konseptual

BAB V

PENUTUP

A. Kesimpulan

Analisis yang telah dilakukan pada perusahaan manufaktur dengan periode penelitian dari tahun 2012 hingga 2016 di atas, mengarahkan kepada penarikan kesimpulan sebagai berikut:

1. Diperoleh cukup bukti dari hasil analisis bahwa variabel *Auditor Style* mempengaruhi tingkat komparabilitas atau keterbandingan laporan keuangan. Temuan ini mengindikasikan bahwa penggunaan KAP Big 4 yang sama antara dua perusahaan cenderung meningkatkan komparabilitas kedua perusahaan tersebut. Selain itu, ditemukan bukti yang cukup kuat bahwa penggunaan KAP Big 4 yang berbeda oleh dua perusahaan, dapat menurunkan tingkat komparabilitas laporan keuangan antar perusahaan tersebut.
2. Tidak ditemukan cukup bukti bahwa terdapat perbedaan antara KAP Big 4 maupun KAP Non-Big 4 dalam memberi pengaruh terhadap tingkat komparabilitas laporan keuangan perusahaan.

B. Keterbatasan

Berikut beberapa keterbatasan dalam penelitian ini:

1. Sampel yang digunakan adalah perusahaan manufaktur dengan penggunaan teknik *purposive sampling* dengan beberapa kriteria, sehingga

hasil penelitian tidak dapat digunakan untuk pengambilan kesimpulan secara umum atau tidak dapat digeneralisasi.

2. Pengukuran komparabilitas hanya menggunakan salah satu atribut laba, yaitu akrual.

C. Saran

Berdasarkan kesimpulan dan keterbatasan penelitian di atas, beberapa saran yang dianjurkan untuk peneliti berikutnya adalah:

1. Menggunakan sampel penelitian dari jenis perusahaan yang lebih beragam agar pengaruh dari *Auditor Style* terhadap komparabilitas laporan keuangan dapat lebih tergambar secara jelas.
2. Dapat menggunakan kovarians angka laba dari masing-masing perusahaan dalam mengukur tingkat komparabilitas laporan keuangan di samping menggunakan akrual, serta dapat pula menambahkan variabel lain sebagai variabel *moderating* untuk menguji pengaruh *auditor style* terhadap laporan keuangan.