

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Laporan keuangan adalah hasil akhir dari proses akuntansi yang berguna dalam pengambilan keputusan untuk penggunaannya. Sudah menjadi kewajiban perusahaan untuk secara jujur tanpa manipulasi dan terbuka untuk mempublikasikan laporan keuangannya kepada pihak yang berkepentingan. Banyaknya skandal keuangan yang terjadi baik di dalam maupun di luar negeri telah memberikan dampak negatif terhadap profesi akuntan publik. Dari beberapa fakta tersebut maka sangat penting untuk menjaga kualitas audit.

Telah dilakukan banyak penelitian terkait faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit. Salah satu faktor adalah *tenure* KAP yaitu lama waktu auditor telah melakukan pemeriksaan terhadap suatu perusahaan (De Angelo, 1981). Kualitas audit berhubungan dengan faktor kompetensi auditor yang ditunjukkan dengan kemampuan dan pengetahuan spesifik auditor (Borner, 1990). Persyaratan tentang perlunya auditor bersikap independen menjadi kajian banyak penelitian. Independensi mewajibkan auditor harus bersikap mandiri dan tidak memihak.

Barnes dan Huan (1993) menyebutkan bahwa pemberian opini tergantung pada faktor kompetensi dan independensi. Klien akan puas dengan pekerjaan akuntan publik jika akuntan publik memiliki pengalaman melakukan audit, responsif melakukan pekerjaan dengan tepat (Christiawan, 2002). Pengalaman kerja telah dipandang sebagai suatu faktor penting dalam memprediksi kinerja akuntan publik, dalam hal ini adalah kualitas auditnya. Akuntabilitas merupakan dorongan psikologi sosial yang dimiliki seseorang untuk

menyelesaikan kewajibannya yang akan dipertanggungjawabkan kepada lingkungannya. Auditor independen dituntut untuk bertanggung jawab terhadap profesinya, mengutamakan kepentingan masyarakat, mempunyai tanggung jawab profesional, integritas yang tinggi, obyektif dalam bekerja, tidak memihak kepada kepentingan siapapun dan selalu mengembangkan kemampuannya untuk meningkatkan keahlian dan mutu jasa yang diberikan (Mediawati, 2001).

Kajian tentang faktor-faktor yang berpengaruh terhadap kualitas audit juga telah diteliti di Indonesia, antara lain faktor kompetensi (Nizarul et.al., 2007 dan Ayu dan Ketut, 2015), independensi dan pengalaman auditor (Muliani dan Icuk, 2010, Halim, 2014), lamanya menangani klien atau tenure KAP (Fitri, 2015), dan faktor etika (Nizarul et.al., 2007).

Hasil penelitian-penelitian tersebut yang dalam penelitian ini akan dijadikan obyek penelitian melalui serangkaian pengujian analisis meta. Analisis-meta dilakukan dengan tujuan untuk mengintegrasikan temuan-temuan yang ada. Analisis-meta memiliki makna sebagai analisis secara ketat (*rigorous*) yang dilakukan sebagai alternatif terhadap pembahasan secara naratif dan bernada informal (*casual*) yang biasa dilakukan untuk mengulas tentang penelitian-penelitian yang sudah dilakukan, seperti yang biasa dilakukan untuk memahami sebuah bidang keilmuan yang sedang mengalami pertumbuhan secara pesat (Hunter dan Schmidt 1990).

Menurut Glass (1976) sebagai pelopor analisis-meta, teknik analisismeta adalah cara yang efektif untuk meringkas, mengintegrasikan, dan menginterpretasikan beberapa hasil penelitian dengan pendekatan statistik pada satu bidang ilmu, atau dengan kata lain analisis yang dilakukan terhadap analisis lain yang sudah dilakukan. Analisis-meta merupakan

metode statistik yang berfungsi untuk mensintesis berbagai hasil dari studi individu yang memiliki tema yang sama dalam rangka untuk memberikan jawaban yang lebih signifikan (Cooper, 2010).

Dorongan untuk melakukan analisis-meta terhadap penelitian akuntansi dan auditing memiliki alasan yang cukup kuat seperti yang dijelaskan sebelumnya. Literatur tentang beberapa topik dalam bidang ini sekarang mengalami pertumbuhan dengan sangat pesat. Dalam waktu beberapa tahun ke depan, para peneliti sangat besar kemungkinannya akan menghasilkan sekian banyak penelitian tentang kualitas audit.

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang di atas, rumusan masalah dalam penelitian adalah:

1. Apakah variabel-variabel independen dalam penelitian terdahulu secara *robust* mempengaruhi kualitas audit ?
2. Apakah variasi hasil penelitian kualitas audit di Indonesia disebabkan oleh efek moderasi dari model pengukuran kualitas audit ?
3. Apakah variasi hasil penelitian kualitas audit di Indonesia disebabkan oleh efek moderasi dari pengukuran variabel independen ?

1.3. Batasan Masalah

Obyek penelitian ini dibatasi untuk hasil penelitian kualitas audit di Indonesia dari tahun 2007 sampai dengan 2015, yang dipublikasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi (SNA) atau dari publikasi lain.

1.4. Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah yang ada, penelitian ini dengan menggunakan teknik analisis-meta bertujuan:

1. untuk mengintegrasikan dan mengakumulasi serta menganalisis data (menganalisis ukuran-ukuran efek) terhadap temuan penelitian primer (penelitian individu) agar mendapatkan hasil yang *robust* pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen (kualitas audit) di Indonesia.
2. menganalisis dan menguji adanya variasi hasil dari penelitian-penelitian kualitas audit di Indonesia dan menguji apakah variasi hasil tersebut diakibatkan oleh efek moderasi model pengukuran kualitas audit.
3. menganalisis dan menguji pengukuran-pengukuran variabel independen sebagai variabel–variabel moderasi (*moderator variables*) yang berpotensi bisa mempengaruhi (memiliki efek moderator) hubungan antara variabel independen dengan kualitas audit.

1.5. Manfaat Penelitian

1.5.1. Manfaat Teori

Hasil penelitian ini dapat memberi kontribusi teoritis, yaitu:

1. melalui analisis yang ketat (*rigorous*) terhadap kualitas audit terkait dengan faktor-faktor yang mempengaruhinya, diharapkan dapat memberi pemahaman faktor mana yang secara *robust* mempengaruhi kualitas audit. Disamping itu, model pengukuran kualitas audit dan pengukuran variabel-variabel independen yang diterapkan dapat mempengaruhi hubungan antara kualitas audit dengan berbagai faktor yang mempengaruhinya. Dengan demikian diharapkan dapat

memberi kontribusi dalam pengembangan konsep terhadap pengukuran kualitas audit dan pengukuran variabel-variabel independen yang secara konseptual berpengaruh terhadap kualitas audit.

2. penelitian ini dapat memperluas khasanah penelitian bidang auditing melalui pendekatan analisis-meta utamanya di Indonesia. Masih banyak penelitian-penelitian primer (penelitian awal) dalam bidang akuntansi dan auditing yang perlu dianalisis lebih lanjut untuk mendapatkan bukti yang dapat memperjelas hubungan dari suatu fenomena.
3. dengan melakukan analisis meta, kesimpulan penyebab dari adanya variasi atau kontroversi temuan-temuan terhadap faktor-faktor yang mempengaruhi kualitas audit, memberi kesadaran para peneliti bidang audit bahwa kualitas audit dipengaruhi banyak variabel, sehingga dapat menjadi dasar kajian pengembangan kerangka teori melalui pengembangan model analisis penelitian kualitas audit dan pada akhirnya dapat mempengaruhi auditor ataupun pihak lain.

1.5.2. Kontribusi Praktis

Kontribusi praktis yang adalah hasil penelitian ini dapat memberi pengetahuan kepada auditor, investor, dan pelaku pasar lainnya dalam melihat posisi auditor dalam memberikan layanan dan melaksanakan pekerjaan audit. Terutama auditor, harus memperhatikan beberapa variabel yang mempengaruhi kualitas audit untuk diterapkan secara taat dan konsisten.

1.6. Luaran Penelitian

Luaran dari penelitian ini adalah hasil penelitian yang akan dipublikasikan.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1. Kualitas Audit

Sampai saat ini kualitas audit sukar untuk diukur secara obyektif. Menurut De Angelo (1981) definisi kualitas audit adalah sebagai probabilitas (kemungkinan) dimana seorang auditor menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi kliennya. Selanjutnya menurut De Angelo (1981) menjelaskan bahwa kemampuan untuk menemukan salah saji yang material dalam laporan keuangan perusahaan tergantung dari kompetensi auditor sedangkan kemauan untuk melaporkan temuan salah saji tersebut tergantung pada independensinya.

Kualitas audit biasanya diukur dengan pendapat profesional auditor yang tepat dan didukung oleh bukti dan penilaian objektif. Auditor memberikan pelayanan yang berkualitas kepada pemegang saham jika mereka memberikan laporan audit yang independen, dapat diandalkan dan didukung dengan bukti audit yang memadai (FRC, 2006).

Sutton (1993) menyatakan bahwa tidak adanya definisi yang pasti mengenai kualitas audit disebabkan belum adanya pemahaman umum mengenai faktor penyusun kualitas dan sering terjadi konflik peran antara berbagai pengguna laporan audit. Sutton (1993) menjelaskan bahwa dengan mengumpulkan beberapa penelitian sebelumnya menyatakan ada perbedaan persepsi mengenai kualitas audit. Pengukuran kualitas audit tersebut membutuhkan kombinasi antara ukuran hasil dan proses. banyak digunakan karena pengukuran proses tidak dapat diobservasi secara langsung sedangkan pengukuran hasil biasanya menggunakan ukuran besarnya audit. Hal tersebut senada dengan Moizer (1986) yang menyatakan bahwa pengukuran kualitas proses audit terpusat pada kinerja yang dilakukan auditor dan kepatuhan pada standar yang telah digariskan.

AAA Financial Accounting Commite (2000) dalam Christiawan (2002) menyatakan bahwa “Kualitas audit ditentukan oleh 2 hal yaitu kompetensi (keahlian) dan independensi. Kedua hal tersebut berpengaruh langsung terhadap kualitas audit. Lebih lanjut, persepsi pengguna laporan keuangan atas kualitas audit merupakan fungsi dari persepsi mereka atas independensi dan keahlian auditor“. Lucas (1996) dalam Ratnawati (2005) menyatakan bahwa kunci untuk mempertahankan kualitas antara lain : reliability, tangibles, emphaty, dan responsiveness.

Kerangka kualitas audit menurut Hu (2015) disarikan dari FRC (2008), Francis (2011), Knechel et al. (2013), dan IAASB (2013) terdiri dari kerangka *input*, *output* dan *context*. Masing-masing bagian kerangka tersebut memiliki beberapa pengukuran:

1. Ada 3 (tiga) pengukuran masukan kualitas audit: (1) ukuran perusahaan audit (kantor), (2) waktu audit, dan (3) spesialisasi auditor.
2. Ada 9 (sembilan) pengukuran luaran kualitas audit: (1) ukuran perusahaan audit (kantor), (2) penyajian kembali, (3) litigasi, (4) akrual, (5) bandingan laba (6) akuntansi konservatif, (7) laporan kesinambungan (*going-concern report*), (8) keakuratan peramalan analis (*analyst forecast accuracy*) dan (9) ex-ante biaya modal pemilik (*cost of equity capital*).
3. Ada 4 (empat) pengukuran konteks kualitas audit: (1) ukuran perusahaan audit (kantor), (2) keakuratan peramalan analis (*analyst forecast accuracy*) dan (3) ex-ante biaya modal pemilik (*cost of equity capital*) dan (4) biaya audit abnormal (*abnormal audit fees*).

2.2. Faktor yang Berpengaruh Terhadap Kualitas Audit

Penelitian-penelitian terdahulu (sampel penelitian ini) menguji beberapa faktor (sebagai variabel independen) yang dapat mempengaruhi kualitas audit (sebagai variabel dependen). Berikut diantara variabelvariabel independen yang berpengaruh terhadap kualitas audit.

1. Tenur Kantor Akuntan Publik

Tenur audit atau tenur KAP merupakan salah satu hal yang dapat mempengaruhi kualitas audit. Lamanya hubungan kerjasama antara auditor dan klien dapat membuat auditor lebih mengetahui mengenai kondisi perusahaan sehingga dapat mempermudah adanya

pemeriksaan dan dapat dengan mudah mendeteksi dan melaporkan pada laporan auditor independen. Auditor melakukan pemeriksaan dan pengawasan terhadap kinerja manajemen agar dapat terlaksana sesuai dengan tujuan yang telah ditetapkan. Hipotesis tenur KAP berpengaruh positif dan signifikan terhadap akrual diskresioner diterima (Fitri, 2015 dan

Nugrahanti, 2014). Sementara penelitian Wibowo (2009) belum membuktikan adanya pengaruh masa penugasan audit oleh KAP dan AP terhadap kualitas audit.

2. Reputasi Kantor Akuntan Publik

KAP besar identik dengan KAP yang bereputasi tinggi. Dipersepsikan oleh investor bahwa auditor yang berasal dari *big4* atau yang berafiliasi dengan kantor akuntan internasional memiliki kualitas yang lebih tinggi karena auditor tersebut memiliki karakteristik-karakteristik yang bisa dikaitkan dengan kualitas, seperti pelatihan, dan pengakuan internasional. Giri (2010) menyatakan KAP besar identik dengan KAP bereputasi tinggi. Ukuran KAP juga menunjukkan kemampuan auditor untuk bersikap independen dan melaksanakan audit secara profesional, sebab KAP menjadi kurang tergantung secara ekonomi kepada klien. Hasil penelitiannya menemukan bahwa reputasi KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hipotesis reputasi KAP berpengaruh positif dan signifikan terhadap akrual diskresioner diterima (Fitri, 2015).

3. Rotasi Kantor Akuntan Publik

Ada dua argumen mendasar yang mendukung rotasi mandatori, yaitu: (1) independensi auditor dapat dirusak oleh perhubungan jangka panjang dengan manager perusahaan; dan (2) kualitas dan kompetensi kerja auditor cenderung menurun secara signifikan dari waktu ke waktu (Giri, 2010). Rotasi wajib KAP diterapkan sebagai upaya dalam

meningkatkan independensi auditor melalui pembatasan tenure, sehingga dapat mengurangi ancaman “keakraban” auditor dengan klien. Dengan pergantian akuntan publik, auditor harus belajar kembali dan harus beradaptasi kembali terhadap klien. Rotasi wajib juga dapat menambah biaya pergantian auditor. Hipotesis rotasi KAP berpengaruh positif dan signifikan terhadap akrual diskresioner diterima (Fitri, 2015).

4. Independensi

Independensi merupakan dasar utama kepercayaan masyarakat pada profesi akuntan publik dan merupakan salah satu faktor yang sangat penting untuk menilai mutu jasa audit (Trisnaningsih, 2007). Standar Auditing Seksi 220.1 (IAI : 2001) menyebutkan bahwa independen bagi seorang akuntan publik artinya tidak mudah dipengaruhi karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum/publik. Menurut Christiawan (2002), seorang akuntan publik yang independen adalah akuntan publik yang tidak mudah dipengaruhi, tidak memihak siapapun, dan berkewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, tetapi juga pihak lain pemakai laporan keuangan yang mempercayai hasil pekerjaannya. Semakin tinggi independensi seorang auditor maka kualitas audit yang diberikannya semakin baik. Hipotesis variabel independensi berpengaruh terhadap kualitas audit terbukti (Muliani dan Icuik, 2010; Halim, 2014; Nizarul et.al., 2007; Ayu dan I Ketut, 2015).

5. Pengalaman

Pengalaman adalah yang pernah dialami (dijalani, dirasakan, ditanggung dan sebagainya). Syarat untuk menjadi seorang auditor adalah ia harus memiliki latar belakang pendidikan formal akuntansi dan auditing serta berpengalaman baik secara langsung maupun tidak langsung dalam bidang auditing (Meidawati, 2001).

Pengalaman merupakan atribut penting auditor, (Meidawati, 2001) membuktikan bahwa auditor yang tidak berpengalaman lebih banyak melakukan kesalahan disbanding dengan auditor yang sudah berpengalaman. Hipotesis variabel pengalaman berpengaruh terhadap kualitas audit tidak terbukti (Muliani dan Icuk, 2010)

6. *Due Professional Care*

Due professional care memiliki arti kemahiran profesional yang cermat dan seksama. Auditor diharapkan memiliki kesungguhan dan kecermatan dalam melaksanakan tugas professional audit serta pada saat menerbitkan laporan temuan (Jhonson et al., 2002). Auditor wajib menggunakan seluruh keahlian dan pertimbangannya untuk memutuskan bukti – bukti apa saja yang perlu dilihat, kapan melihatnya, seberapa banyak yang dilihat, siapa yang akan ditugaskan untuk mengumpulkan dan mengevaluasi bukti-bukti tertentu, termasuk juga siapa yang akan memberikan interpretasi dan mengevaluasi hasilnya. Hipotesis variabel *due professional care* berpengaruh terhadap kualitas audit terbukti (Muliani dan Icuk, 2010)

7. Akuntabilitas

Libby dan Luft (1993) menyatakan bahwa seseorang dengan akuntabilitas tinggi maka akan memiliki motivasi yang tinggi dalam melakukan pekerjaannya. Akuntabilitas merupakan dorongan psikologi bagi seseorang untuk mempertanggungjawabkan tindakan dan keputusan yang diambil kepada lingkungannya Tetlock (1987).

Tan dan Alison (1999) juga menambahkan bahwa seseorang yang akuntabilitasnya tinggi yakin bahwa pekerjaan mereka akan dinilai oleh pihak lain yang kompeten

dibanding yang akuntabilitasnya rendah. Auditor harus selalu menjunjung tinggi akuntabilitas kepada publik karena pada dasarnya mereka bekerja sebagai perwakilan masyarakat/publik. Hipotesis variabel akuntabilitas berpengaruh terhadap kualitas audit terbukti (Muliani dan Icuk, 2010)

8. Kompetensi

Watkins *et al.* (2004) membuktikan bahwa kompetensi auditor dalam menemukan dan mengeliminasi salah saji material dan manipulasi dalam laporan keuangan berpengaruh terhadap kualitas audit. Selanjutnya, Lee dan Stone (1995) juga membuktikan bahwa kompetensi dan independensi berpengaruh terhadap kualitas audit. Perry (1984) juga membuktikan bahwa terdapat empat faktor yang

berpengaruh terhadap kualitas audit, yaitu anggaran ruang lingkup, tidak kompeten, tidak kritis mengevaluasi transaksi, dan tidak independen. Sementara tidak kompeten dan tidak independen merupakan faktor dominan yang berpengaruh terhadap kualitas audit.

Hipotesis bahwa kompetensi auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit terbukti (Halim, 2014; Nizarul *et.al.*, 2007). Sementara hasil penelitian Ayu dan I Ketut (2015) kompetensi auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

9. Spesialisasi

Auditor yang memiliki banyak klien dalam industri yang sama akan memiliki pengetahuan dan pemahaman yang lebih baik mengenai internal kontrol perusahaan, risiko bisnis perusahaan, dan risiko audit pada industri tersebut. Spesialisasi auditor

dalam industri tertentu membuat auditor tersebut memiliki kemampuan dan pengetahuan yang memadai dibanding dengan auditor yang tidak memiliki spesialisasi. Tidak hanya pengetahuan mengenai audit dan akuntansi, auditor pada KAP spesialis industri memiliki pengetahuan yang lebih baik mengenai kondisi suatu industri sehingga dapat memberikan kualitas audit yang lebih tinggi dan dapat mendeteksi adanya kecurangan yang dilakukan oleh manajemen perusahaan. Spesialisasi Kantor Akuntan Publik berpengaruh secara signifikan terhadap kualitas audit atas pemeriksaan laporan keuangan pada perusahaan-perusahaan. KAP yang spesialis cenderung dapat memberikan hasil audit yang lebih berkualitas (Nugrahanti, 2014).

10. Ukuran Perusahaan

Ukuran Perusahaan juga menjadi salah satu faktor pengaruh dari kualitas audit. Ukuran perusahaan terus mengalami peningkatan dan kemungkinan jumlah konflik agensi juga meningkat sehingga dapat meningkatkan permintaan adanya perbedaan kualitas auditor (Palmrose, 1984 dalam Nasser *et al.*, 2006). Perusahaan besar mencerminkan bahwa keuangan perusahaan tersebut cenderung stabil dan lebih besar dalam menghasilkan laba. Perusahaan sepenuhnya menyadari pentingnya sistem pengawasan internal yang efektif. Kemungkinan perusahaan besar mendesain *internal control system* yang efektif dibandingkan perusahaan yang kecil. Hal ini dapat mengurangi kemungkinan manipulasi yang dilakukan manajemen perusahaan, sehingga informasi dalam laporan tersebut dapat diandalkan. Perusahaan besar akan memilih agen yang benar-benar dipercaya dan kompeten dalam menjalankan perusahaan. Perusahaan besar akan mengalami peningkatan pemisahan antara prinsipal dan agen sehingga membutuhkan

KAP besar yang memiliki auditor independen dan kompeten agar dapat meminimalisir adanya konflik dengan menghasilkan kualitas audit yang tinggi. Hasil penelitian Nugrahanti (2014) menemukan ukuran perusahaan tidak berpengaruh signifikan terhadap kualitas audit.

11. Ukuran Kantor Akuntan Publik

Beberapa penelitian menunjukkan bahwa adanya hubungan antara kualitas audit dengan ukuran perusahaan audit. De Angelo (1981) berargumentasi bahwa kualitas audit secara langsung berhubungan dengan ukuran dari perusahaan audit, dengan proksi untuk ukuran perusahaan audit adalah jumlah klien. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa perusahaan audit yang besar akan berusaha untuk menyajikan kualitas audit yang lebih besar dibandingkan dengan perusahaan audit yang kecil. Dibandingkan dengan KAP kecil, KAP besar mempunyai kemampuan yang lebih baik dalam melakukan audit, sehingga mampu menghasilkan kualitas audit yang lebih tinggi. Hasil penelitian Wibowo (2009) memberikan bukti yang kuat dan konsisten faktor ukuran KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

12. Regulasi Rotasi

Dalam Undang-undang tentang Akuntan Publik (UU No.5 tahun 2011), regulasi terhadap akuntan publik diperketat disertai dengan usulan penerapan sanksi disiplin berat dan denda administratif yang besar, terutama dalam hal pelanggaran penerapan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Disamping itu ditambahkan pula sanksi pidana kepada akuntan publik palsu (atau orang yang mengaku sebagai akuntan publik) dan kepada akuntan publik yang melanggar penerapan SPAP. Seluruh

regulasi tersebut dimaksudkan untuk meningkatkan kualitas pelaporan keuangan, meningkatkan kepercayaan publik serta melindungi kepentingan publik melalui peningkatan independensi auditor dan kualitas audit. Hasil penelitian Wibowo (2009) memberikan bukti yang kuat dan konsisten faktor regulasi audit berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

2.3. Analisis Meta

Dalam sub bab ini dijelaskan teori tentang analisis meta sebagai konsep yang digunakan dalam penelitian ini. Teknis analisisnya sendiri secara khusus digunakan dalam metodologi penelitian Bab III.

1. Teknik Analisis-Meta

Analisis-meta secara sederhana dapat diartikan sebagai analisis atas analisis. Sebagai sebuah teknik penelitian, analisis-meta merupakan kajian atas sejumlah hasil penelitian terhadap masalah yang sejenis. Analisis-meta pada hakekatnya merupakan sintesis sebuah topik yang diambil dari beberapa laporan penelitian. Berdasarkan sintesis tersebut ditarik sebuah kesimpulan mengenai topik yang diteliti. Di bidang pendidikan, analisis-meta biasanya digunakan untuk melihat signifikansi suatu *treatment*, intervensi terhadap subjek pembelajaran, yaitu siswa, misalnya, pengaruh metode pembelajaran, motivasi siswa, sumber belajar terhadap hasil belajar siswa. Selain itu, analisis-meta juga dapat digunakan untuk penelitian yang bukan desain eksperimen, misalnya penelitian deskriptif. Perkembangan berikutnya, analisis-meta telah digunakan di dalam penelitian observasi dengan menggunakan data sekunder berupa arsip (*archival*).

Analisis-meta merupakan metode sintesis statistikal yang dapat memperlihatkan gambaran umum di dalam suatu konteks riset dengan cara mengkombinasikan dan menganalisis hasil kuantitatif dari berbagai studi empiris. Glass (1976) mendefinisikan analisis-meta sebagai analisis terhadap analisis, yaitu analisis statistik terhadap sekumpulan temuan hasil analisis dalam jumlah besar yang berasal dari beberapa penelitian dimana analisis ini dilakukan dengan tujuan untuk mengintegrasikan temuan. Analisis-meta memiliki konotasi sebagai sebuah alternatif analisis yang ketat (rigorous) dari pembahasan secara naratif dan kasual (apa adanya, tidak ketat) terhadap penelitian seperti yang biasanya dilakukan selama ini untuk memahami literatur penelitian yang mengalami perkembangan dengan pesat. Lanjut Glass, analisismeta merupakan suatu analisis sekunder yang memakai prosedur statistik terhadap hasil-hasil pengujian hipotesis penelitian. Analisis sekunder tersebut merupakan analisis ulang (reanalysis) terhadap data untuk tujuan menjawab pertanyaan penelitian dengan teknik-teknik statistik yang lebih baik atau menjawab pertanyaan-pertanyaan baru dengan data lama yang dimiliki. Analisis-meta merupakan teknik pengembangan paling baru untuk membantu peneliti menemukan kekonsistenan atau ketidakkonsistenan di dalam pengkajian hasil-hasil penelitian (Tawi, 2008).

Ada dua jenis prosedur metode review kuantitatif (meta-analysis) seperti yang dijelaskan oleh Lyons (2000) yaitu:

- a. Metode yang menggunakan kombinasi antara nilai probabilitas atau skor Z .

Prosedur untuk mengkombinasikan Z atau nilai-nilai probabilitas dikembangkan secara paralel oleh beberapa peneliti di era 1930an, yaitu Cochran (1937), Fischer (1932), Pearson (1933) dan Tippett (1931). Prosedur-prosedur ini dikembangkan

untuk menjawab kebutuhan didalam bidang penelitian pertanian saat itu, yaitu kebutuhan untuk mengkombinasikan temuan dari beberapa tes yang independen, yang semuanya direncanakan untuk menguji satu hipotesa yang sama. Selanjutnya, tahun 1932 Fisher

mengembangkan sebuah pendekatan, yaitu pendekatan transformasi r (mean korelasi) ke Z .

- b. Metode yang kedua, menggabungkan (akumulasi) antara ukuran efek

(*effect size*) seperti koefisien korelasi yaitu r , atau statistik d .

Thorndike (1933) adalah salah satu peneliti pertama yang telah mengakumulasikan temuan dari beberapa peneliti dengan menggunakan korelasi rata-rata. Thorndike juga telah mengoreksi beberapa variansi yang teramati untuk temuan dari beberapa penelitian untuk mengurangi sampling error (*unreliability*). Tujuan

dari prosedur penelitian Thorndike ini adalah untuk

mengintegrasikan berbagai penelitian terhadap masalah kecerdasan.

2. Analisis-Meta Dalam Akuntansi dan Auditing

Perkembangan berikutnya analisis-meta akan banyak digunakan didalam literatur akuntansi dan auditing untuk mendokumentasikan efek yang handal dari berbagai perlakuan (*treatment*) atau efek korelasi. Sekalipun demikian, di dalam praktiknya penggunaan analisis-meta dan tinjauan (*review*) kuantitatif pada umumnya masih jarang digunakan di dalam literatur akuntansi dan auditing. Menurut Ahmed dan Courtis (1999), walaupun analisis-meta digunakan secara umum di dalam ilmu pengetahuan sosial, tetapi aplikasinya masih sangat terbatas di dalam akuntansi dan keuangan. Beberapa alasannya adalah kurangnya studi empiris tentang isu umum

didalam akuntansi, inkonsistensi antar studi terkait tipe sampel, metode penelitian, dan variabel yang dianalisis.

Keyakinan bahwa analisis-meta memiliki berbagai keunggulan dan langkahnya penelitian yang menggunakan teknik analisis-meta didalam akuntansi dan auditing, sehingga Pomeroy dan Thornton (2007) menyebutnya sebagai penelitian yang inovatif. Penelitian semacam ini patut untuk dilakukan karena banyaknya penelitian-penelitian dalam akuntansi dan auditing dengan tema yang sama memiliki kesimpulankesimpulan yang tidak konsisten dan masih tersebar. Dengan demikian, diperlukan penelitian yang memungkinkan untuk mengumpulkan (*aggregate*) temuan dari beberapa penelitian yang ada agar bisa mendapatkan estimasi yang tangguh (*robust*) dari hubungan-hubungan antara tiap variabel.

Meskipun belum digunakan secara umum dalam bidang akuntansi, namun beberapa peneliti telah melakukan tinjauan literatur dengan menggunakan metode analisis-meta di bidang akuntansi dan auditing antara lain, Trotman dan Wood (1991) yang telah melakukan analisis-meta terhadap 14 penelitian yang diterbitkan dan 3 penelitian yang tidak diterbitkan mengenai penelitian internal control judgement. Studi yang lain, Brierley (1999) dan Dole dan Schroeder (2001) melakukan meta-analisis mengenai kepuasan kerja akuntan.

Ahmed dan Courtis (1999) melakukan penelitian analisis-meta terhadap hubungan karakteristik korporat dengan level pengungkapan. Mereka melakukan analisis-meta dengan mengintegrasikan penelitianpenelitian sebelumnya tentang pengungkapan dan melakukan identifikasi faktor-faktor yang mendasari terjadinya variasi hasil terhadap penelitian-penelitian yang ada (penelitian yang di analisis).

Berdasarkan 29 penelitian yang dianalisis, ditemukan bahwa ukuran perusahaan dan status listing secara signifikan berhubungan dengan ukuran pengungkapan. Hasil analisis-meta mereka menegaskan adanya hubungan (hasil yang robust) antara profitabilitas korporat dan ukuran perusahaan audit dengan level pengungkapan.

Penelitian analisis-meta yang lain yang telah dilakukan di dalam bidang akuntansi adalah penelitian Garcia-Meca dan Sanchez-Ballesta (2009), terhadap temuan dari 35 penelitian yang meneliti efek (pengaruh) dewan direksi (board of directors) dan struktur kepemilikan perusahaan terhadap manajemen laba (earnings management). Mereka menganalisis apakah perbedaan (variasi) hasil penelitian yang ada bisa dipandang sebagai akibat dari efek moderasi yang terkait dengan sistem corporate governance, dan pengukuran terhadap variabel governance, atau terkait dengan spesifikasi dari model didalam mengukur manajemen laba. Hasil Analisis-meta dari Garcia-Meca dan SanchezBallesta (2009) menunjukkan bahwa variasi temuan dari penelitianpenelitian sebelumnya terhadap dualitas CEO (CEO merangkap sebagai ketua dewan direksi) dan independensi dari komite audit terhadap perilaku manajerial yang oportunistis disebabkan oleh kesalahan pengambilan sampel (sampling error). Selain itu, pengukuran terhadap variabel dependen (manajemen laba) dan sistem corporate governance memoderasi hubungan antara manajemen laba dengan beberapa variabel corporate governance tertentu.

Berdasarkan penjelasan tersebut, dapat dikatakan bahwa dalam praktiknya penelitian-penelitian analisis-meta dalam bidang akuntansi dan auditing yang telah ada, telah memberi gambaran bahwa, analisismeta dapat diterapkan dalam banyak subyek penelitian, seperti melakukan tinjauan (review) kuantitatif untuk menstandarisasi dan

mengagregasikan temuan dari beberapa penelitian empiris di dalam bidang akuntansi dan auditing. Keunggulan yang didapatkan dari penggunaan analisis-meta antara lain adalah kemampuan untuk melakukan uji signifikansi gabungan dan mengukur efek ukuran rata-rata (average effect size) untuk menentukan apakah sebuah kumpulan penelitian akuntansi dan auditing secara agregat menolak sebuah hipotesa nul, meneliti variabilitas antar penelitian di dalam sebuah literatur akuntansi auditing untuk mengidentifikasi potensi variabel moderasi yang perlu dimasukkan didalam penelitian-penelitian selanjutnya, dan menentukan ukuran sampel yang diperlukan untuk mendapatkan kekuatan analisis (power) yang memadai di dalam penelitian-penelitian akuntansi dan auditing selanjutnya.

3. Keterbatasan/kelemahan Analisis-Meta dan Argumen terhadap Keterbatasan/kelemahan Analisis-meta

Analisis-meta, keterbatasan sebagaimana DeCoster (2004) menjelaskan beberapa keterbatasan/kelemahan terhadap analisis-meta, sebagai berikut:

1. Analisis-meta mengabaikan perbedaan kualitatif antar penelitian.
2. Analisis-meta adalah prosedur “garbage in garbage out” (sampah masuk sampah keluar), kalau inputnya adalah data yang salah/tidak jelas, maka hasil temuannya juga salah/tidak jelas.
3. Analisis-meta mengabaikan kualitas penelitian. Dalam analisis-meta, efek dari kualitas penelitian biasanya dikodekan menjadi moderator sehingga kita bisa melihat apakah ada perbedaan antara penelitian yang baik dengan penelitian yang buruk.
4. Analisis-meta tidak bisa mendapatkan kesimpulan yang valid karena hanya temuan yang signifikan saja yang diterbitkan.

5. Analisis-meta hanya tertuju pada efek utama. Dalam analisis-meta, efek dari interaksi diteliti lewat analisa moderator.
6. Analisis-meta dipandang sebagai obyektif oleh para pendukungnya tetapi sebenarnya bersifat subyektif.