

## Persepsi Klien Terhadap Hubungan Antara Ciri Kualiti Audit dan Jenama Firma Audit

*(Client Perceptions of the Relationship between Audit Quality Characteristics and Audit Firm Brand)*

NURUL NASYUHA HASHIM, INTAN MAIZA ABD RAHMAN & MOHD MOHID RAHMAT

### ABSTRAK

*Objektif kajian adalah untuk mengkaji persepsi pelanggan terhadap hubungan antara dua atribut kualiti audit iaitu kecekapan dan kebebasan dan jenama firma audit. Kecekapan dan kebebasan kualiti audit dipecahkan kepada firma audit dan pasukan audit. Data kajian diperolehi menerusi soal selidik yang dihantar kepada syarikat tersenarai dan tidak tersenarai di Bursa Malaysia. Sebanyak 74 soal selidik yang telah dikembalikan dianalisis menggunakan kaedah regresi berganda. Hasil kajian menunjukkan atribut kecekapan firma audit dan kebebasan pasukan audit mempunyai hubungan yang positif dan signifikan terhadap jenama firma. Manakala kebebasan firma audit dan kecekapan pasukan audit tidak mempunyai hubungan dengan jenama firma. Dapatan kajian ini menyumbang dalam memahami tanggapan pelanggan terhadap kualiti audit samada firma audit atau pasukan audit mempunyai kaitan terhadap jenama mereka, termasuk firma audit Big 4. Pembuat dasar sewajarnya mengambilkira penemuan ini dalam menentukan sebarang bentuk polisi dan peraturan terhadap pengamal profesion pengauditan, khususnya di negara membangun seperti Malaysia.*

*Kata kunci: Kualiti audit; persepsi; firma audit; pasukan audit; jenama; Big 4*

### ABSTRACT

*The study's objective is to examine the client's perception on the relationship between two attributes of audit quality i.e., competency and independence and auditor brand name. The competency and independence of audit quality are separated into the audit firm and audit team. Data for the study were gathered through questionnaires of listed and unlisted companies on Bursa Malaysia. A total of 74 questionnaires were completed and analyzed using the multiple regression method. The results show that the competency of the audit firm and the independence of the audit team are significantly related to the auditor brand name. Meanwhile the independence of the audit firm and the competency of the audit team were found to be unrelated to the auditor brand name. The study's findings contribute to the understanding of client's perception on the audit quality either the audit firm or the audit team have an association with the firm's brand name, including the Big 4 audit firm. Policymakers should consider this finding in determining any form of policy and regulation for practitioners of the auditing profession, especially in developing countries such as Malaysia.*

*Keywords: Audit quality; perception; audit firm; audit team; brand name; Big 4*

### PENGENALAN

Kajian ini menguji persepsi pelanggan terhadap hubungan antara ciri kualiti audit iaitu kecekapan dan kebebasan firma dan kumpulan audit, dan jenama firma audit. Kualiti audit dikaitkan dengan keupayaan juruaudit mengesan salahnyataan material dalam penyata kewangan yang dipengaruhi oleh kecekapan dan kebebasan juruaudit (DeAngelo 1981). Kecekapan merujuk kepada keupayaan juruaudit untuk menjejaki salahnyataan material manakala kebebasan pula merujuk kepada kesediaan juruaudit untuk melaporkan salahnyataan yang material tersebut. DeAngelo (1981) menggunakan firma audit besar atau *Big 4*<sup>1</sup> sebagai proksi kualiti audit yang tinggi dengan dakwaan bahawa firma audit *Big 4* mempunyai

sumber, dana, dan kepakaran yang membolehkan mereka menyediakan perkhidmatan audit dengan cekap dan bebas. Banyak kajian terdahulu yang menyokong kepada dakwaan dalam pelbagai konteks seperti Behn et al. (1997), Ismail et al. (2020), dan Sawalqa (2014). Firma audit besar juga didakwa mempunyai insentif yang tinggi untuk mengekalkan imej dan reputasi jenama firma audit mereka dengan memastikan kualiti audit yang tinggi dilaksanakan (Aronmwan, Ashafoke & Mgbame 2013; Waad, Hashim & Rahmat 2021) berbanding firma audit bukan *Big 4* (Iskandar, Rahmat & Ismail 2010; Lanzsweert 2016; Sulaiman, Suhaimi & Nashtar 2019). Justeru itu, jenama firma audit *Big 4* seperti PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, KPMG dan Deloitte sinonim dengan

kualiti audit yang tinggi (Qomariyah 2019), dan persepsi ini berterusan dan banyak digunakan dalam hampir keseluruhan penyelidikan akademik di seluruh dunia.

Bermula dengan kebangkrapan Arthur Andersen & Co yang terpalit dalam skandal perakaunan syarikat Enron di US dan diikuti banyak lagi skandal korporat melibatkan firma audit besar seperti WorldCom dan Adelphia di US, Satyam di India, dan beberapa skandal terkini melibatkan firma audit KPMG di South Africa, PWC di UK, dan Deloitte di Canada pada 2018-2019 menimbulkan perdebatan mengenai kualiti audit yang sebenarnya diberikan oleh firma audit yang lebih dikenali dengan jenama *Big 4* (Contessotto, Knechel & Moroney 2021; Mgbame, Eragbhe & Osazuwa 2012; Rahmat, Ali & Saleh 2021; Waad et al. 2021). Di Malaysia, tidak terkecuali apabila skandal korporat yang berprofil tinggi seperti 1Malaysia Development Berhad (1MDB), Lembaga Kemajuan Tanah Persekutuan (Felda) dan Lembaga Tabung Haji juga menggunakan khidmat firma audit *Big 4*.

Dalam tempoh dua dekad terakhir ini, kredibiliti juruaudit *Big 4* banyak dipersoalkan (Ghazali, Nor, Waad & Rahmat 2020; Khurana & Raman 2004; Rahmat et al. 2021; Semba & Kato 2019) kerana penglibatan mereka dalam skandal tersebut menunjukkan kegagalan mereka melaksanakan fungsi audit yang tidak seiring dengan reputasi jenama yang dibawanya. Ini menimbulkan persoalan samada firma audit *Big 4* mampu memberikan kualiti audit yang tinggi. Dengan erti kata lain, adakah firma audit termasuk firma audit *Big 4* menggunakan kecekapan dan mengekalkan kebebasan sepanjang tugas audit sejajar dengan jenama firma audit mereka. Adakah firma audit *Big 4* masih lagi wajar untuk digunakan sebagai proksi kepada jenama audit yang berkualiti? Kajian terhadap isu ini amatlah terhad, menjadi motivasi kepada kajian ini untuk menentukan hubungan antara ciri audit kualiti iaitu kecekapan dan kebebasan samada di tahap firma audit atau pasukan audit, dan jenama firma audit. Namun, sifat kualiti audit adalah abstrak dan sukar diukur dengan objektif. Oleh yang demikian, hubungan tersebut diuji berasaskan persepsi pelanggan firma audit. Kajian ini penting untuk membuktikan sama ada ciri kualiti audit kecekapan dan kebebasan firma dan pasukan audit mempunyai hubungan kait dengan jenama firma audit bagi menentukan kerelevanan perspektif DeAngelo (1981), firma berjenama seperti *Big 4* selari dengan kualiti audit yang tinggi.

Data kajian diperolehi menggunakan instrumen soal selidik yang dihantar kepada syarikat tersenarai dan tidak tersenarai di Bursa Malaysia. Sebanyak 74 soal selidik yang telah dikembalikan dianalisis menggunakan kaedah regresi berganda. Hasil kajian menunjukkan atribut kecekapan firma audit dan kebebasan pasukan audit mempunyai hubungan yang positif dan signifikan terhadap jenama firma. Manakala kebebasan firma audit dan kecekapan pasukan audit tidak mempunyai hubungan dengan jenama firma. Ini menjelaskan bahawa pelanggan audit mempunyai persepsi bahawa jenama firma audit

yang dilantikny adalah didokong oleh faktor kecekapan sesebuah firma, bukannya kumpulan audit pelaksana. Sebaliknya, pelanggan audit berpersepsi bahawa kebebasan pasukan audit yang mendokong kepada jenama firma audit berbanding persepsi kebebasan di tahap firma. Ini menunjukkan apabila pelanggan audit melantik sesebuah firma audit dengan jenama tertentu, kecekapan firma audit dan kebebasan pasukan audit pelaksana diutamakan.

Kajian terhadap faktor penentu jenama firma audit adalah teramat terhad. Kajian ini menyumbang kepada ilmu pengauditan dengan memberikan bukti empirikal terhadap hubungan antara ciri kualiti audit iaitu kecekapan dan kebebasan firma dan pasukan audit, dan pembentukan jenama sesebuah firma audit. Skandal perakaunan dalam syarikat yang diaudit oleh firma audit *Big 4* menimbulkan perdebatan terhadap reputasi jenama firma audit yang sekian lamanya dijadikan proksi kepada kualiti audit yang tinggi. Bukti yang diperolehi dapat disimpulkan bahawa klien masih mempunyai persepsi bahawa kualiti audit firma audit *Big 4* lebih baik berbanding jenama firma audit bukan-*Big 4*. Kajian ini juga mengembangkan kajian Iskandar et al. (2010) berkaitan kesan ciri kualiti audit menggunakan dua pendekatan. Pertama, menggunakan jenama firma audit sebagai alternatif kesan yang timbul daripada ciri kualiti audit berbanding kepuasan klien, dan mengelaskan semua ciri audit kualiti kepada dua konstruk samada kebebasan atau kecekapan firma dan pasukan audit. Kedua, menggunakan teori persepsi untuk menjelaskan perhubungan antara ciri kecekapan dan kebebasan, dan jenama firma audit. Dapatan ini juga menyumbang kepada pembuatan polisi dan dasar oleh pihak berautoriti dan pengamal profesion perakaunan dengan memahami persepsi pelanggan audit dalam menentukan pemilihan juruaudit yang akan dilantik, khususnya dalam konteks Malaysia.

Bahagian seterusnya akan membincangkan tentang kajian lepas, pembentukan hipotesis, metodologi, analisis data dan akhir sekali rumusan kajian ini secara keseluruhan.

## KAJIAN LEPAS DAN PEMBENTUKAN HIPOTESIS

REPUTASI DAN JENAMA FIRMA AUDIT, DAN KUALITI AUDIT  
 Reputasi firma audit merujuk kepada imej korporat yang dibina dari masa ke masa oleh firma pengauditan. Reputasi disandarkan pada aspek teknikal dan kualiti firma audit, dan reputasi ini dibina dari masa ke masa (Bergner, Marquardt & Mohapatra 2020). Namun, untuk mengukur reputasi, ia harus berdasarkan pada andaian kualiti, yang sebenarnya subjektif dan sukar untuk dinilai (Aronmwan et al. 2013). Walau bagaimanapun, ia disimpulkan dari sudut keupayaan firma audit untuk menggunakan kaedah atau pendekatan audit yang lebih berkesan. Reputasi firma audit yang berkualiti dipercayai dapat meningkatkan keyakinan yang munasabah terhadap kualiti pelaporan kewangan yang disediakan

(DeFond & Zhang 2014). Berdasarkan dakwaan di atas, ia menunjukkan bahawa reputasi kualiti audit mungkin dapat disimpulkan berasaskan saiz firma audit samada *Big 4* atau bukan *Big 4* (Aronmwan et al. 2013; DeAngelo 1981) serta keupayaan firma audit memenuhi komitmennya terhadap pihak berkepentingan.

Jenama pula adalah nama, terma, simbol atau rekabentuk, atau kombinasi di antaranya yang bertujuan untuk mengenalpasti barangan atau perkhidmatan seseorang atau sekumpulan penjual untuk membezakan mereka daripada pesaing (Ballantyne, Warren & Nobbs 2006). Dalam konteks perkhidmatan audit, jenama merujuk kepada nama atau identiti firma dan kualiti perkhidmatan yang diberikan (Rahmat & Iskandar 2004). Jenama firma audit sering dikelaskan mengikut saiz firma audit iaitu firma audit *Big 6* atau bukan-*Big 6* (Rahmat & Iskandar 2004), yang kini telah dikenali sebagai *Big 4* iaitu Price WaterhouseCoopers, Ernst & Young, KPMG Peat Marwicks and Deloitte & Touche Tohmatsu. Oleh itu, firma *Big 4* sering dirujuk sebagai jenama pembekal perkhidmatan audit yang lebih berkualiti berbanding firma bukan-*Big 4* (DeAngelo 1981; Eshleman & Guo 2014).

Dakwaan ini berasaskan bahawa firma *Big 4* mempunyai kelebihan daripada faktor sumber yang dimiliki yang berupaya menyokong program latihan yang mantap bagi meningkatkan pengetahuan dan kepakaran, teknologi yang terkini, dan mendapat pandangan rakan kongsi kedua yang sesuai (Waad et al. 2021). *Big 4* mempunyai jenama yang lebih besar untuk dilindungi kerana kebanyakan pelanggan mereka bersaiz besar, maka *Big 4* diandaikan lebih berupaya untuk mengekalkan kebebasan sepanjang proses audit (Chen, Lin & Siregar 2018). Maka, saiz firma audit iaitu *Big 4* sering dijadikan proksi kepada jenama kualiti audit yang tinggi (Jin, Kanagaretnam & Lobo 2011). Tanggapan ini masih melekat pada jenama firma audit *Big 4* sehingga kini (Francis & Michas 2013; Francis & Yu 2009; Lanszweert 2016).

Menurut Watkins et al. (2004) jenama berfungsi sebagai proksi yang biasa digunakan untuk mengukur reputasi firma audit dari segi kualiti audit. Qomariyah (2019) mengatakan bahawa juruaudit daripada firma berjenama yang dikenali, khususnya daripada firma audit *Big 4* sepatutnya menyediakan perkhidmatan pengauditan yang berkualiti. Para pelabur, terutamanya pelabur asing cenderung untuk melabur dalam syarikat yang diaudit oleh firma audit yang berjenama dan bersaiz besar untuk memastikan pelaburan mereka bermanfaat (Chou, Zaiats & Zhang 2014; Guedhami, Pittman & Saffar 2009; He, Rui, Zheng & Zhu 2014; Kim, Pevzner & Xin 2019). Kecenderungan tersebut didorong oleh persepsi mereka bahawa firma audit yang mempunyai reputasi tersebut mampu memberi perkhidmatan audit yang berkualiti. Reputasi adalah penting dalam pasaran audit kerana kemerosotan atau kegagalan melaksanakan fungsi audit yang berkualiti akan membawa kepada kesan buruk kepada reputasi kualiti audit (Skinner & Srinivasan

2012; Waad et al. 2021). Kegagalan membentuk jenama yang kukuh boleh mengakibatkan kehilangan nilai masa depan (Eshleman & Guo 2014, Lawrence, Minutti-Meza & Zhang 2011).

Walau bagaimanapun, terdapat hujah yang mengatakan firma audit *Big 4* dan bukan *Big 4* dapat memberikan kualiti audit yang setanding (Khurana & Raman 2004; Iskandar et al. 2010; Semba & Kato 2019). Antaranya kerana, pertama, firma audit *Big 4* dan bukan-*Big 4* berpegang pada pengawalseliaan dan piawaian profesional yang sama, oleh itu, firma audit mesti mematuhi tahap kualiti yang munasabah (DeFond & Zhang 2014). Kedua, juruaudit bukan-*Big 4* mempunyai pengetahuan yang lebih baik tentang pasaran tempatan dan hubungan yang lebih baik dengan pelanggan mereka (Louis 2005). Ketiga, kesukaran firma audit bukan-*Big 4* untuk mendapatkan perlindungan insurans yang berpatutan mungkin akan meningkatkan usaha auditnya berbanding firma audit *Big 4* bagi mengurangkan risiko kegagalan audit. Secara rasionalnya, firma audit menghasilkan kerja berkualiti dalam usaha melindungi dan mempertahankan jenama atau kerana perlindungan insurans (Jin et al. 2011; Waad et al. 2021). Ini menandakan bahawa terdapat hubungan yang signifikan antara kualiti audit dan jenama firma audit.

#### PERSEPSI PENGGUNA TERHADAP KUALITI AUDIT DAN JENAMA

Kualiti audit dirujuk kepada proses semasa penyediaan perkhidmatan yang biasanya melibatkan interaksi antara klien dan rakan kongsi firma (Parasuraman et al. 1985). Hakikatnya, kualiti audit sukar untuk diperhatikan secara langsung (Francis 2004) dan tiada kesepakatan mengenainya (Knechel et al., 2013). Persepsi adalah alternatif pengukuran (Schroeder, Solomon & Vickrey 1986) walaupun persepsi akan berbeza mengikut perspektif klien, juruaudit, pengawal selia dan pihak berkepentingan yang lain (Enofe, Aderin & Ehi-oshio, 2013). Maka, faktor penentu ukuran kualiti audit juga tentunya berbeza (Hosseinniakani & Mota 2014; Octavia & Widodo 2015).

Asasnya, audit kualiti adalah audit yang mematuhi Piawaian Pengauditan yang Diterima Umum bagi menghasilkan penyata kewangan yang tepat dan boleh dipercayai. Ia perlu dirancang dengan baik dan dijalankan oleh juruaudit yang terlatih, cekap, bebas dan skeptikal (Dresdner & Fischer 2020). Ia menunjukkan kepentingan kompetensi dan kebebasan juruaudit dalam menentukan kualiti audit. Kedua-dua unsur kualiti audit, kebebasan, dan kompetensi bergantung kepada kepakaran juruaudit atau firma audit, dan tahap sebenar kebebasan mereka dengan menggunakan prosedur yang sistematik untuk kesaksamaan penyata kewangan yang diaudit (Hapsoro & Suryanto 2017; Suryanto, Thalassinos & Thalassinos 2017).

Jenama adalah merujuk kepada pengenalan diri bagi sesuatu produk atau perkhidmatan manakala persepsi adalah tanggapan atau penilaian individu terhadap

produk atau perkhidmatan tersebut (Romaniuk & Sharp 2003). Imej jenama yang baik dapat membantu mengenalpasti ciri kualiti yang dapat membezakan jenama sesuatu produk atau perkhidmatan (Ballantyne et al., 2006) dan persepsi terhadap imej yang dikenali berkualiti akan menjadi pilihan utama berbanding pesaing (Park, Jaworski, & MacInnis 1986). Dalam konteks audit, ia sejajar dengan tanggapan terhadap firma audit terbesar seperti PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, KPMG, dan Deloitte sebagai jenama firma audit berkualiti dan juga sinonim dengan jenama *Big 4*. Jenama firma audit *Big 4* sinonim dengan audit yang berkualiti, menjadi pilihan syarikat besar dan sering dilantik secara berterusan saban tahun. Selain daripada saiz firma audit, negara asal jenama firma audit juga boleh membezakan kualiti sesuatu produk atau perkhidmatan (Hamin & Elliot 2006; Paswan & Sharma 2004), kesannya sangat kuat bahkan setanding jenama terkenal (Yamen Koubaa 2008). Maka, firma audit antarabangsa (bukan *Big 4*) merupakan jenama yang boleh mempengaruhi persepsi klien terhadap kualiti audit yang diberikan.

Sesetengah klien audit mungkin menyimpulkan kualiti perkhidmatan melalui imej jenama firma (Mao 2010; Guthrie & Kim 2009; Kotler & Keller 2009). Contohnya, klien cenderung melantik firma audit *Big 4* kerana jenamanya lebih dipercayai mampu menyediakan perkhidmatan audit yang berkualiti kerana mempunyai sumber dana dan kepakaran, dan kecanggihan teknologi untuk mengesan dan melapor salah nyata yang material. Ia juga mempunyai lebih keupayaan untuk kekal bebas bagi menghasilkan audit yang berkualiti (Al-Khaddash, Nawas & Ramadhan 2013; Suyono, 2012). Bahkan pemegang kepentingan seperti pelabur, pemegang saham dan pemiutang juga lebih yakin apabila syarikat diaudit oleh firma audit yang berjenama seperti firma audit *Big 4* (Ballantyne et al., 2006). Apabila klien audit mengetahui tentang ciri kualiti perkhidmatan audit yang diberikan oleh firma audit, mereka boleh membuat pilihan yang tepat terhadap firma yang akan dilantik atau melantik semula firma audit sedia ada (Mao 2010).

Perbincangan di atas menunjukkan bahawa kajian penentu kepada jenama firma audit dan kesannya telah banyak dikaji dalam pelbagai aspek berbeza. Namun, kajian yang menguji ciri kualiti kecekapan dan kebebasan firma dan pasukan audit terhadap pembinaan jenama firma audit masih amat terhad bahkan mungkin tiada. Kajian Iskandar et al. (2010) hanya menguji kesan ciri kualiti audit kepada aspek kepuasan pelanggan audit. Lompang ini menuntut kajian lanjut untuk membuktikannya dengan menganalisa persepsi klien audit. Secara dasarnya, faktor seperti kesedaran, pengiktirafan, manfaat simbolik dan negara asal mungkin mempengaruhi persepsi klien terhadap jenama firma audit. Maka, teori persepsi menjelaskan perbezaan tanggapan klien terhadap perhubungan antara ciri kualiti audit (kecekapan dan kebebasan pada tahap firma dan pasukan audit) dan jenama, dan keputusan yang diambilnya

samada untuk melantik atau melantik semula firma audit. Klien akan bertindak balas selepas mempertimbangkan faktor tersebut dan akan menghasilkan persepsi yang bagus atau sebaliknya terhadap kualiti perkhidmatan firma audit.

#### CIRI KUALITI AUDIT (FIRMA AUDIT)

Secara teorinya, imej jenama adalah kesan daripada kesungguhan, kekuatan, keunikan, serta perhubungan dengan pelanggan (Musa, Pallister & Robson 2005). Sikap positif terhadap jenama tertentu menyebabkan pembelian berulang atau berterusan (Ballantyne et al. 2006). Dalam konteks audit, jenama sering dikaitkan dengan saiz firma sama ada firma *Big 4* atau firma bukan *Big 4* (Rahmat & Iskandar 2004). Kajian lepas menunjukkan tindak balas klien mengenai ciri kualiti audit adalah lebih kepada perspektif firma audit berbanding pasukan audit (Iskandar et al. 2010; Behn et al. 1997) iaitu klien menganggap kualiti audit lebih baik disebabkan reputasi jenama firma dan bukannya pengiktirafan hasil kerja pasukan audit. Kepuasan klien juga lebih tinggi apabila mereka mempunyai pengalaman diaudit sebelumnya oleh juruaudit yang sama. Terdapat juga bukti yang menunjukkan bahawa firma audit membina reputasi jenama melalui pengkhususan industri (Francis & Yu 2009; Rahmat & Iskandar 2004). Persepsi klien terhadap imej jenama firma audit juga dipengaruhi oleh penilaian antarabangsa reputasi jenama firma audit berkenaan.

Berdasarkan teori persepsi, persepsi klien terhadap jenama sesebuah firma audit dipengaruhi oleh ciri kualiti audit. Konsep ini berasaskan dakwaan bahawa ciri kualiti audit iaitu kecekapan dan kebebasan firma audit akan mempengaruhi persepsi klien terhadap jenama firma audit. Apabila jenama firma dikaitkan dengan kepakaran mereka dalam industri pelanggan, ia mungkin akan menjadi jenama pilihan atau keutamaan klien berbanding dengan jenama firma audit lain. Kajian ini mendakwa bahawa persepsi klien terhadap jenama firma audit yang dilantiknya mungkin dipengaruhi oleh tanggapan mereka terhadap kecekapan dan kebebasan firma audit berkenaan. Namun tiada lagi atau amat terhad bukti sedia ada yang membuktikan hubungan tersebut. Maka, kajian ini mencadangkan pembentukan hipotesis berikut:

$H_1$  : Terdapat hubungan yang positif antara persepsi klien terhadap ciri kecekapan firma audit dan jenama firma audit.

$H_2$  : Terdapat hubungan yang positif antara persepsi klien terhadap ciri kebebasan firma audit dan jenama firma audit.

#### CIRI KUALITI AUDIT (PASUKAN AUDIT)

Lanszweert (2016), Kilgore, Radich, dan Harrison (2011), Samelson, Lowensohn dan Johnson (2006), Carcello, Hermanson dan McGrath (1992), dan Schroeder et

al. (1986) menekankan bahawa ciri kualiti pasukan audit adalah lebih penting berbanding ciri kualiti firma audit. Pasukan audit perlu mempunyai pengetahuan, pengalaman dan kepakaran untuk melaksanakan tugas audit yang berkualiti kerana ia akan menentukan kredibiliti laporan audit (Contessotto et al., (2021). Pasukan audit juga didokong oleh rakan kongsi audit yang memberi perhatian terhadap kualiti prosedur yang dirancang dan dilaksanakan dan memberi responsif secara efektif terhadap sebarang keperluan klien (Iskandar et al. 2010). Komunikasi yang baik antara juruaudit dan klien dan jawatankuasa audit juga merupakan faktor penting yang boleh mempengaruhi kualiti audit. Pasukan audit juga perlu bebas dan berupaya mengekalkan kebebasan agar klien memberikan tanggapan yang positif terhadap kualiti audit yang dilaksanakan (Lanzsweert 2016; Samelson et al., 2006; Schroeder et al. 1986). Persepsi klien terhadap ciri yang dimiliki oleh pasukan audit boleh mempengaruhi persepsi klien terhadap jenama firma audit. Maka, keupayaan pasukan audit untuk meningkatkan kualiti audit menjadi faktor utama bagi meningkatkan keyakinan masyarakat termasuk klien terhadap profesion audit. Faktor kebebasan dan kecekapan pasukan audit adalah tonggak kepada jaminan kualiti audit yang wajar.

Melalui teori persepsi, ciri pasukan audit ini dapat membantu klien untuk memberikan respon terhadap tingkah laku juruaudit. Pelanggan yang berurusan dengan juruaudit dapat memberi persepsi yang sebenar terhadap hasil kerja juruaudit. Oleh yang demikian, pelanggan dapat menilai sama ada juruaudit bebas dan cekap semasa menjalankan prosedur audit untuk mengesan dan melaporkan salah nyata yang material yang dijumpai. Justeru, persepsi pelanggan terhadap individu atau pasukan amat penting dalam menentukan persepsi mereka terhadap jenama (Romaniuk & Sharp 2003). Kajian ini mendakwa bahawa tanggapan klien terhadap perkaitan antara jenama firma audit dan pasukan audit mungkin dipengaruhi oleh ciri kecekapan dan kebebasan pasukan audit. Apabila juruaudit (pasukan audit) mempunyai pengetahuan tentang industri pelanggan dan patuh pada piawaian serta dapat membuktikan dirinya bebas secara mutlak dan penampilan maka kerja audit yang dihasilkan akan dianggap berkualiti dan secara tidak langsung akan meningkatkan jenama firma audit. Namun, tiada lagi atau amat terhad dapatan terdahulu untuk membuktikan secara empirikal dakwaan tersebut. Justeru itu, kajian ini mencadangkan pembentukan hipotesis berikut:

- H<sub>3</sub> : Terdapat hubungan yang positif antara persepsi klien terhadap ciri kecekapan pasukan audit dan jenama firma audit.
- H<sub>4</sub> : Terdapat hubungan yang positif antara persepsi klien terhadap ciri kebebasan pasukan audit dan jenama firma audit.

## METODOLOGI

### SAMPEL DAN PENGUMPULAN DATA

Kajian ini menggunakan data primer yang dikutip melalui soal selidik. Kaedah tinjauan soal selidik ini membolehkan maklumat diperoleh daripada liputan yang luas (Bryman & Bell 2007) memandangkan populasi kajian merangkumi syarikat yang tersenarai dan tidak tersenarai di Bursa Malaysia. Soal selidik dihantar kepada responden secara emel dan pos. Responden dipilih di kalangan ketua pegawai eksekutif, ketua pegawai kewangan atau akauntan senior syarikat berkenaan. Responden bukan hanya mempunyai pengalaman diaudit bahkan beliau mesti daripada kalangan auditi yang mempunyai kuasa atau tanggungjawab terhadap juruaudit sepanjang tempoh audit. Sejumlah 300 buah syarikat tersenarai dan 100 buah syarikat tidak tersenarai di Bursa Malaysia, termasuk industri kewangan merupakan populasi responden yang sempat dihantar sebelum tarikh Perintah Kawalan Pergerakan (PKP) yang diumumkan oleh Perdana Menteri pada bulan Mac 2020 bagi membendung wabak Covid-19. Walaupun terdapat perbezaan pematuhan dan kawal selia, struktur tadbir urus, berbeza prosedur perakaunan dan format pelaporan dalam institusi kewangan (Fooladi & Farhadi 2019) tetapi ia dijangka tidak mempengaruhi persepsi responden terhadap kualiti audit dan jenama firma audit. Namun, tiada soal selidik yang diterima semula daripada institusi kewangan.

Pemilihan sampel berdasarkan jumlah aset syarikat iaitu syarikat yang dipilih mempunyai jumlah aset yang tidak jauh berbeza (dalam julat tertentu yang sama) supaya lebih *homogenous*. Daripada senarai syarikat yang telah disenaraikan, soalselidik dihantar kepada responden yang dipilih secara rawak. Bermula di awal tahun 2020 sehingga tarikh pelaksanaan PKP, sebanyak 400 soal selidik sempat diedar kepada responden. Namun, hanya 74 atau 18.5% soal selidik yang berjaya diterima kerana kaedah pengumpulan data secara pos terpaksa dihentikan dan maklum balas secara emel kurang memberangsangkan. Walaupun bilangan responden agak kecil, namun, jumlah tersebut melebihi nilai minimum seperti yang dinyatakan oleh Hair, Black, Babin, dan Anderson (2006) iaitu 50 responden.

Soal selidik dibangunkan menggunakan Bahasa Inggeris kerana ia merupakan bahasa yang universal dan mudah difahami oleh semua individu dan syarikat di Malaysia. Soalan disusun mengikut kategori. Bahagian A adalah ciri kualiti audit yang terbahagi kepada ciri kualiti kecekapan (firma audit dan pasukan audit) dan ciri kualiti audit kebebasan (firma audit dan pasukan audit) dengan jumlah 26 item soalan. Bahagian B pula menilai persepsi klien terhadap jenama firma audit yang mengandungi 26 item soalan. Pasukan audit merujuk kepada semua ahli dalam pasukan yang terlibat dalam tugas audit termasuk rakan kongsi audit, pengurus, juruaudit senior dan junior. Manakala Bahagian C melibatkan soalan

mengenai jenis industri, tempoh penubuhan syarikat, bilangan kakitangan, jumlah jualan tahunan, maklumat berkaitan firma audit pelanggan, jawatan responden dan tempoh jawatan responden. Setiap soalan adalah soalan tertutup (*close-ended*) bagi memudahkan pemrosesan jawapan dan perbandingan dibuat (Bryman & Bell 2007).

Pra uji soal selidik dilakukan bagi memastikan kebolehfahaman, kesahan dan kebolehpercayaan soal selidik melibatkan 10 pensyarah Universiti Kebangsaan Malaysia (UKM) dan 10 pensyarah Universiti Putra Malaysia (UPM) dalam bidang perakaunan. Pra uji ini dapat memastikan istilah yang digunakan dalam soal selidik adalah bersesuaian dalam konteks auditi dan sebarang kelemahan diperbaiki. Ujian rintis pula dijalankan terhadap ketua pegawai eksekutif, ketua pegawai kewangan atau akauntan senior bagi 20 buah syarikat tersenarai dan 10 buah syarikat tidak tersenarai di Bursa Malaysia yang mempunyai pengalaman bekerjasama dan bertanggungjawab semasa prosedur audit dijalankan. Edaran soal selidik ini dibuat melalui emel. Hasil analisis ujian rintis menggunakan analisis

faktor dan ujian *cronbach alpha* mendapati semua item mematuhi saranan yang dijelaskan oleh Hair et al. (2010) dan Nunally dan Bernstein (1994). Oleh yang demikian, semua item dalam soal selidik dikekalkan.

#### MODEL KAJIAN DAN PENGUKURAN

Kajian ini menggunakan reka bentuk keratan rentas, dan model analisis regresi berganda yang digunakan ditunjukkan seperti yang berikut:

$$Jenama = \alpha_0 + b_1KecFA + b_2KecPA + b_3KebFA + b_4KebPA + b_5Saiz + \varepsilon \quad (1)$$

Di mana,

*Jenama* = Jenama firma audit; *KecFA* = Kecekapan firma audit; *KecPA* = Kecekapan pasukan audit; *KebFA* = Kebebasan firma audit; *KebPA* = Kebebasan pasukan audit, *Saiz* = Saiz Syarikat (pembolehubah kawalan),  $\varepsilon$  = *ralat* kesilapan.

JADUAL 1. Pengukuran pembolehubah

Pembolehubah	Pengukuran
<i>Pembolehubah bersandar:</i> Jenama - persepsi terhadap jenama (9 item), kualiti (6 item), imej (6 item) dan keutamaan (5 item)	26 item diukur menggunakan skala likert jeda 7. (Sumber - Aaker 2007; Behn et al. 2006; Iskandar et al. 2010; Schroeder et al. 1986).
<i>Pembolehubah tidak bersandar:</i> Kecekapan - diukur secara berasingan bagi kecekapan firma audit (7 item) dan pasukan audit (7 item)	Menggunakan skala likert jeda 7. (Sumber instrumen - Behn (1997); Carcello et al. (1992) dan Takiah et al. (2010).
<i>Item kecekapan merangkumi elemen pengalaman, kepakaran, komitmen, tanggungjawab terhadap keperluan klien, kecekapan, ketekunan wajar, penglibatan eksekutif dalam perjanjian, kerja lapangan, etika dan pengetahuan.</i>	
Kebebasan - diukur secara berasingan bagi kebebasan firma audit (6 item) dan pasukan audit (6 item).	Diukur menggunakan skala likert jeda 7. (Sumber instrumen - Behn (1997); Schroeder et al. (1986); Carcello et al. (1992) dan Takiah et al. (2010).
<i>Item kebebasan merangkumi kebebasan, perkhidmatan bukan audit, hubungan juruaudit-klien, skeptikal, interaksi, pusingan audit, akses maklumat, dan dokumentasi penilaian kebebasan</i>	
<i>Pembolehubah Kawalan:</i> Saiz	Proksi menggunakan log asli jumlah jualan tahunan.

Persepsi klien terhadap jenama firma audit (*Jenama*) diukur menggunakan 26 item yang mewakili empat faktor iaitu persepsi terhadap jenama (9 item), kualiti (6 item), imej (6 item) dan keutamaan (5 item). Responden mengukur tahap persetujuan bagi setiap item berasaskan skala likert berjeda 7 iaitu antara 1, 'sangat tidak setuju' dan 7, 'sangat setuju' yang diambil daripada Aaker (2007) and Ballantyne et al., (2006). Persepsi pelanggan terhadap ciri kualiti audit kecekapan (*KecFA* dan *KecPA*) dan kebebasan (*KebFA* dan *KebPA*) juga diukur menggunakan skala Likert 7 iaitu antara 1, 'sangat tidak setuju' dan 7, 'sangat setuju'. Item pengukuran diambil daripada instrumen Behn et al. (1997), Schroeder (1986), Carcello et al. (1992), dan Iskandar et al. (2010). Manakala pembolehubah kawalan (saiz) diukur berdasarkan log asli jumlah jualan tahunan (Mareta 2015) agar nilai koefisien

setara dengan nilai koefisien pembolehubah yang lain. Pengukuran item diringkaskan dalam Jadual 1.

#### ANALISIS FAKTOR, KESAHAN DAN UJIAN NORMALITI

Analisis faktor telah dijalankan ke atas item-item soal selidik mengikut kategori pembolehubah bagi mengesahkan sama ada item tersebut adalah penentu kepada pembolehubah tersebut<sup>2</sup>. Hasil ujian analisis faktor<sup>3</sup> mendapati semua item memenuhi ketiga-tiga kriteria yang dinyatakan oleh Hair et al. (2010) iaitu semua item mempunyai nilai muatan (*factor loading*) melebihi 0.4, nilai *cross-loading* antara komponen kurang 0.4 dan nilai *communalities* melebihi 0.3. Hasil ujian *cronbach alpha* bagi kelima-lima pembolehubah mendapati nilainya bagi setiap pembolehubah melebihi

0.753. Ini bermakna tahap kebolehppercayaan setiap pembolehubah adalah tinggi dan selari dengan saranan Nunally dan Bernstein (1994).

Pembersihan data dijalankan bagi memastikan set data boleh dipercayai dan menunjukkan keadaan sebenar (Tabachnick & Fidell 2007). Proses pembersihan data ini melibatkan empat ujian iaitu pemeriksaan kehilangan data, ujian kenormalan data, ujian data ekstrem (*outliers*) dan ujian multikolineariti. Hasil ujian *skewness* dan *kurtosis* mendapati semua pembolehubah mempunyai nilai  $z$  bagi *skewness* dan *kurtosis* dibawah  $\pm 2.58$ , maka data diandaikan bertaburan secara normal (Hair et al. 2010; Pallant 2011). Ia diperkukuhkan dengan ujian *Univariate Outlier*, yang mendapati terdapat 5 item yang mempunyai nilai *outlier* mengikut penentuan Coakes dan Steed (2007), iaitu nilai skor  $z$  melebihi  $\pm 3.29$ . Permasalahan data ekstrem ini diselesaikan dengan menggantikan nilai

purata pembolehubah seperti yang dicadangkan oleh Tabachnick dan Fidell (2007). Ujian *Mann-Whitney U* juga dilakukan ke atas 74 soal selidik yang diperolehi secara emel dan pos tidak mempunyai masalah bias. Hasil ujian *Mann-Whitney U* (tidak dilaporkan) ke atas ciri nominal iaitu ciri demografi responden seperti jumlah jualan tahunan, bilangan kakitangan, syarikat responden dan jawatan responden menunjukkan tidak berlaku bias antara maklum balas secara emel dan pos.

## ANALISIS DATA DAN HASIL KAJIAN

### PROFIL RESPONDEN

Jadual 2 menunjukkan kadar respon daripada syarikat tersenarai di Bursa Malaysia ialah 57% dan syarikat tidak tersenarai adalah 43%.

JADUAL 2. Maklumat syarikat dan responden (n=74)

Profil Syarikat	Bilangan	Peratusan (%)	Profil Responden	Bilangan	Peratusan (%)
Jenis Industri			Jawatan		
<i>Perdagangan dan Perkhidmatan</i>	29	39.19	<i>Ketua Pegawai Eksekutif</i>	0	0
<i>Hartanah</i>	8	11.00	<i>Ketua Pegawai Kewangan</i>	13	18.06
<i>Perkilangan</i>	7	9.46	<i>Akauntan Senior</i>	61	81.94
<i>Pembinaan</i>	8	11.00	Tempoh Berkhidmat		
<i>Industri Barangan</i>	14	18.92	<i>0 – 5 tahun</i>	46	62.16
<i>Teknologi Maklumat</i>	8	11.00	<i>6 – 10 tahun</i>	9	12.16
Penubuhan			<i>11 – 15 tahun</i>	10	13.51
<i>1 – 5 tahun</i>	18	24.32	<i>Lebih dari 15 tahun</i>	9	12.16
<i>6 – 10 tahun</i>	7	9.00			
<i>11 – 15 tahun</i>	11	14.86			
<i>16 tahun dan ke atas</i>	38	51.00			
Bilangan Kakitangan					
<i>Kurang 75</i>	21	28.00			
<i>76-201</i>	21	28.00			
<i>201-500</i>	17	22.97			
<i>501-1000</i>	5	6.76			
<i>1001 dan ke atas</i>	10	13.51			
Jualan Tahunan					
<i>RM 1 – 20 Juta</i>	27	36.49			
<i>RM 21 – 30 Juta</i>	5	5.00			
<i>RM 31 – 50 Juta</i>	8	11.00			
<i>RM 51 Juta dan ke atas</i>	34	46.00			
Syarikat					
<i>Tersenarai di Bursa</i>	42	57.00			
<i>Tidak Tersenarai di Bursa</i>	32	43.00			
Firma Audit					
<i>Big 4</i>	30	40.54			
<i>Bukan Big 4</i>	44	59.46			
Kenegaraan Firma audit					
<i>Antarabangsa</i>	43	58.11			
<i>Tempatan</i>	31	41.89			

Seramai 18.06% responden adalah ketua pegawai kewangan dan 81.94% akauntan senior, dan tiada seorang pun responden yang berjawatan ketua pegawai eksekutif. Majoriti responden iaitu 62.16% berkhidmat selama 5 tahun atau kurang, 12.16% responden telah berkhidmat selama 6 hingga 10 tahun dan selebihnya telah berkhidmat lebih dari 10 tahun. Namun, perbezaan tempoh berkhidmat tersebut dijangka tidak mempengaruhi persepsi klien kerana rekabentuk kajian ini adalah keratan rentas. Persepsi klien terhadap ciri kualiti dan jenama firma pada satu titik tahun mereka berinteraksi, dan bukan jangka panjang yang melibatkan hubungan yang lebih kompleks. Sebanyak 44 (59.46%) responden diaudit oleh firma audit bukan *Big 4* dan 30 (40.54%) responden diaudit oleh firma audit *Big 4*. Sebanyak 58.11% responden melantik firma audit

antarabangsa dan 41.89% responden melantik firma audit tempatan. Responden beroperasi dalam pelbagai industri, dan majoriti responden adalah dari industri perdagangan dan perkhidmatan iaitu sebanyak 39.19%, dan tiada responden daripada institusi kewangan. Lebih separuh syarikat responden (51%) telah beroperasi melebihi tempoh 16 tahun. Sebanyak 46% syarikat membuat jualan tahunan melebihi RM 51 juta, 36.49% membuat jualan tahunan RM 1 hingga 20 juta, 11% dengan jualan tahunan RM 31 hingga 50 juta dan hanya 5% membuat jualan RM 21 hingga 30 juta.

#### ANALISIS DESKRIPTIF

Jadual 3 menunjukkan nilai statistik deskriptif bagi pembolehubah bersandar dan semua pembolehubah tidak bersandar.

JADUAL 3. Analisis deskriptif

Pembolehubah	Minimum	Maksimum	Min (Purata)	Sisihan Piawai
KecFA	3.86	7.00	5.599	0.723
KecPA	4.00	7.00	5.796	0.728
KebFA	3.50	7.00	5.632	0.768
KebPA	3.67	7.00	5.745	0.769
Jenama	3.38	7.00	5.349	0.736

*Nota:* KecFA (Kecekapan firma audit); KecPA (Kecekapan pasukan audit); KebFA (Kebebasan firma audit); KebPA (Kebebasan pasukan audit); Jenama (Jenama firma audit).

Nilai min (purata) semua pembolehubah tidak bersandar menunjukkan bahawa secara purata persepsi responden terhadap kecekapan dan kebebasan firma dan pasukan audit adalah menghampiri sangat setuju. Nilai purata yang terendah adalah kecekapan firma audit iaitu 5.599 daripada skala Likert jeda 7. Ini menunjukkan bahawa kecekapan dan kebebasan firma dan pasukan audit melaksanakan fungsi audit adalah tinggi. Manakala, nilai min jenama firma audit adalah 5.349. Ini menunjukkan bahawa klien audit meletakkan persepsi yang baik terhadap jenama firma audit yang terbina di atas jenama, kualiti, imej dan keutamaan yang baik.

#### UJIAN MULTIKOLINEARITI

Jadual 4 melaporkan hasil ujian korelasi. Nilai korelasi tertinggi adalah 0.737 bagi pembolehubah KecFA dan KecPA. Ianya menunjukkan tidak wujudnya masalah multikolineariti (Tabachnick & Fidell 2013). Ujian toleransi dan faktor inflasi varian (*variance inflation factor* (VIF)) juga dilaksanakan dan dapatan analisis (dilaporkan dalam Jadual 3) menunjukkan semua pembolehubah mempunyai tahap toleransi melebihi 0.10 dan faktor inflasi varian kurang 10. Dapatan ini mengesahkan semua pembolehubah tidak bersandar bebas daripada masalah multikolineariti (Pallant 2011; Tabachnick & Fidell 2013).

JADUAL 4. Keputusan Ujian Korelasi Pearson

	KecFA	KecPA	KebFA	KebPA	Saiz	Toleransi	VIF
KecFA	1					0.399	2.503
KecPA	0.737***	1				0.404	2.476
KebFA	0.517***	0.427***	1			0.568	1.762
KebPA	0.581***	0.609***	0.610***	1		0.473	2.112
Saiz	0.068	0.104	0.216	0.157	1	0.945	1.058

*Nota:* \*\*\* Korelasi signifikan pada aras keertian 0.01. KecFA (Kecekapan firma audit); KecPA (Kecekapan pasukan audit); KebFA (Kebebasan firma audit); KebPA (Kebebasan pasukan audit); Saiz (Saiz syarikat).

## ANALISIS REGRESI BERGANDA

Hasil ujian regresi berganda bagi menguji hubungan ciri kualiti audit firma dan pasukan audit, dan jenama firma audit ditunjukkan dalam Jadual 5. Nilai  $R^2$  terlaras adalah 0.495 ( $F = 14.908$ ), signifikan pada tahap  $p < 0.01$ , dan ini menunjukkan pembolehubah tidak bersandar dalam model tersebut menerangkan 49.5% perubahan terhadap persepsi jenama firma.

Berdasarkan Jadual 5, nilai koefisien  $\beta$  bagi KecFA audit adalah positif iaitu 0.282 dan signifikan pada tahap  $p < 0.05$ . Dapatan ini membuktikan wujud hubungan yang signifikan antara ciri kualiti audit iaitu kecekapan firma audit dan jenama firma yang menyokong hipotesis  $H_1$ . Manakala, nilai koefisien  $\beta$  bagi KebFA adalah tidak

signifikan berhubungan dengan jenama firma. Hal ini menunjukkan tiada bukti bahawa kebebasan firma audit mempunyai hubungan yang signifikan dengan jenama firma. Penemuan ini tidak menyokong hipotesis  $H_2$ . Manakala bagi ciri kualiti audit pasukan audit, nilai koefisien ( $\beta$ ) KecPA adalah tidak signifikan berhubungan dengan jenama firma. Oleh itu, tiada bukti untuk mengesahkan hubungan antara kecekapan pasukan audit dengan jenama firma audit. Maka hipotesis  $H_3$  ditolak. Sebaliknya, nilai koefisien  $\beta$  bagi KebPA adalah positif, 0.327 dan signifikan pada tahap  $p < 0.05$ . Dapatan ini mengesahkan hubungan yang positif dan signifikan antara kebebasan pasukan audit dan jenama firma. Penemuan ini menyokong hipotesis  $H_4$ .

JADUAL 5. Analisis regresi berganda – Jenama firma

Pembolehubah	Koeffisien		t-statistik
	Tidak Terpiawai ( $\beta$ )	Terpiawai( $\beta$ )	
Konstan	0.568		0.981
KecFA	0.287	0.282	2.110**
KecPA	0.114	0.113	0.851
KebFA	0.114	0.119	1.059
KebPA	0.313	0.327	2.664**
Saiz	0.225	0.085	0.985
Saiz sampel	74		
R2 Terlaras	0.495		
Nilai F	14.908***		

Nota: \*\*\* Signifikan pada tahap 0.01 \*\* Signifikan pada tahap 0.05 \* Signifikan pada tahap 0.10.

KecFA (Kecekapan firma audit); KecPA (Kecekapan pasukan audit); KebFA (Kebebasan firma audit); KebPA (Kebebasan pasukan audit); Saiz (Saiz syarikat); e adalah ralat kesilapan.

Dapatan ini menunjukkan bahawa klien audit di Malaysia menilai ciri kebebasan pasukan audit yang melaksanakan tugas audit adalah lebih utama berbanding kebebasan firma audit dalam menentukan persepsi mereka terhadap jenama firma audit. Kebebasan pasukan audit dilihat sebagai bebas daripada sebarang konflik kepentingan, dapat meminimumkan kesan negatif perkhidmatan bukan audit, mendominasi hubungan juruaudit-klien, mengekalkan sikap skeptikal, berinteraksi secara wajar dengan klien audit, menerapkan pusingan audit, berupaya mengakses maklumat yang diperlukan dan boleh menyediakan dokumentasi yang lengkap bagi tujuan penilaian bebas. Dapatan ini selari dengan kajian terdahulu seperti Contessotto et al. (2021) and Lanzweert (2016).

Sebaliknya, tanggapan klien terhadap jenama firma audit lebih dipengaruhi oleh ciri kecekapan firma audit secara keseluruhan, dan bukannya ciri kecekapan pasukan audit yang melaksanakan tugas audit. Pelanggan audit berpersepsi bahawa firma audit mesti memiliki kepakaran, pengalaman, kecekapan, ketekunan wajar, komitmen dan rasa tanggungjawab terhadap keperluan klien, perlu penglibatan rakan kongsi dalam

perjanjian, dan menerapkan nilai etika dalam kerja lapangan. Klien mungkin beranggapan bahawa reputasi firma audit yang kukuh adalah menjadi keutamaan. Apabila reputasi jenama firma audit berkenaan dikaitkan dengan keupayaan untuk menyediakan perkhidmatan audit yang berkualiti seperti jenama *Big 4* (Bergner et al., 2020; Waad et al. 2021), maka kecekapan pasukan audit bukan lagi isu yang perlu dipertikaikan (Lanzweert (2016; Iskandar et al. 2010). Dapatan ini membuktikan bahawa persepsi klien terhadap jenama firma audit lebih dipengaruhi oleh kecekapan firma audit dan kebebasan pasukan audit sahaja.

Dari sudut pelaksanaan, klien amat menekankan kebebasan pasukan audit berbanding kecekapan pasukan audit. Pasukan audit merupakan kumpulan pelaksana yang berurusan secara langsung dengan klien sepanjang tugas audit berkenaan, bahkan mungkin berterusan apabila mereka dilantik semula pada tahun-tahun berikutnya. Maka kemampuan pasukan audit untuk melaksanakan tugas dengan bebas beretika tinggi adalah lebih utama. Walaupun pasukan audit mungkin tidak memiliki kepakaran dan pengalaman yang luas, namun pasukan audit akan berusaha melaksanakan tugas audit

dengan sebaik mungkin agar tidak berlaku kegagalan audit. Sebaliknya, jika pasukan audit boleh dipengaruhi oleh pihak-pihak tertentu, ia boleh menyebabkan sikap kurang skeptikal pasukan audit dan boleh menyebabkan kegagalan audit. Faktor ini melibatkan elemen interaksi antara pasukan audit dan klien, dan tidak berlaku pada tahap firma audit. Secara keseluruhan, klien bertanggungjawab bahawa bukan semua ciri kecekapan dan kebebasan firma dan pasukan audit sejajar dengan jenama firma yang mereka ada. Dapatan ini sejajar dengan Contessotto et al. (2021), Lanszweert (2016) dan Iskandar et al. (2010) berhubung dengan ciri kualiti firma dan pasukan audit.

#### ANALISIS TAMBAHAN

Analisis tambahan dijalankan untuk menguji hipotesis dengan mengawal saiz firma audit samada *Big 4* atau bukan *Big 4*. Walaupun dapatan lepas mendapati keputusan yang bercampur, namun banyak kajian yang menunjukkan kualiti audit yang disediakan oleh firma audit *Big 4* berbeza dengan firma audit bukan- *Big 4* (Bergner et al. 2020; Ghazali et al. 2020; Qomariyah 2019; Rahmat et al. 2021; Semba & Kato 2019; Sulaiman et al. 2019; Waad et al. 2021). Sampel kajian dibahagikan kepada dua sub-sampel iaitu sampel syarikat responden yang diaudit oleh firma audit *Big 4* (30 responden) dan sampel syarikat responden yang diaudit oleh firma audit bukan *Big 4* (44 responden). Memandangkan saiz sub-

sampel yang kecil, ujian normaliti dilakukan ke atas kedua-dua sub-sampel, dan sebarang ketidaknormalan telah diperbetulkan sebelum ujian regresi dilaksanakan. Hasil analisis ditunjukkan dalam Jadual 6, panel A bagi sampel firma audit *Big 4* dan Panel B bagi sampel firma audit bukan *Big 4*. Jadual 6, panel A menunjukkan bahawa ciri kecekapan firma audit dan kebebasan firma audit mempunyai hubungan terhadap jenama firma audit, signifikan pada tahap  $p < 0.05$ . Manakala, kedua-dua ciri kecekapan dan kebebasan pasukan audit didapati tidak signifikan terhadap jenama firma audit *Big 4*. Dapatan ini berbeza dengan dapatan analisis utama apabila persepsi klien terhadap jenama firma audit *Big 4* dipengaruhi oleh persepsi mereka terhadap kecekapan dan kebebasan firma berbanding pasukan audit yang melaksanakan tugas audit.

Sebaliknya, Jadual 6, panel B menunjukkan bahawa semua pembolehubah yang diuji tidak signifikan terhadap jenama firma audit bagi syarikat responden yang diaudit oleh firma audit bukan *Big 4*. Ini bermakna tiada bukti untuk menyatakan bahawa kecekapan dan kebebasan firma audit dan pasukan audit daripada firma audit bukan *Big 4* mempunyai hubungan terhadap jenama firma mereka. Dapatan ini memperincikan bahawa perhubungan antara kecekapan firma audit dan kebebasan pasukan audit, dan jenama hanya wujud dalam persekitaran firma audit *Big 4* sahaja dan bukan dikalangan firma audit bukan *Big 4*.

JADUAL 6. Analisis – Sampel Responden Mengikut Saiz Firma audit

Pembolehubah	Panel A – Big 4		Panel B – bukan Big 4	
	$\beta$	t-statistik	$\beta$	t-statistik
Konstan	0.568	0.616	0.821	1.074
KecFA	0.389	2.282**	0.200	1.026
KecPA	0.497	2.908**	0.183	1.025
KebFA	0.302	1.553	0.137	1.062
KebPA	-0.262	-1.139	0.258	1.566
Saiz	-0.690	-1.442	0.112	0.351
Saiz sampel	30		44	
R2 Terlaras	0.544		0.426	
Nilai F	7.682***		7.236***	

Nota: \*\*\* Signifikan pada tahap 0.01 \*\* Signifikan pada tahap 0.05 \* Signifikan pada tahap 0.10.

KecFA (Kecekapan firma audit); KecPA (Kecekapan pasukan audit); KebFA (Kebebasan firma audit); KebPA (Kebebasan pasukan audit); Saiz (Saiz syarikat); e adalah ralat kesilapan.

Secara umumnya, klien audit di Malaysia masih mempercayai bahawa kecekapan dan kebebasan firma audit *Big 4* sahaja yang berkait rapat dengan jenama firma tersebut. Persepsi sebahagian klien terhadap firma audit masih mengekalkan kepercayaan bahawa *Big 4* lebih cekap dan memiliki pasukan audit yang bebas untuk membentuk jenama yang lebih ampuh berbanding firma audit bukan *Big 4*.

#### PERBINCANGAN DAN KESIMPULAN

Dengan menggunakan teori persepsi, kajian ini menguji hubungan antara ciri kualiti audit yang ditanggapi ada pada firma dan pasukan audit dan jenama firma audit berkenaan. Dapatan kajian menunjukkan klien yang diaudit beranggapan bahawa ciri kecekapan di peringkat firma audit menjadi penentu kepada persepsi mereka terhadap jenama firma. Manakala, ciri kecekapan pasukan

audit tidak lagi menjadi persoalan. Ia selari dengan Iskandar et al. (2010) yang mendapati kepuasan klien audit dipengaruhi persepsi mereka terhadap kualiti kecekapan firma audit, bukannya pasukan audit. Sebaliknya, klien audit bertanggungjawab bahawa kualiti kebebasan pasukan audit yang menjadi penentu kepada jenama firma audit, bukannya kebebasan firma. Dapatan ini juga menyokong Contessotto et al. (2021) dan Lanszweert (2016), dapat diinterpretasikan bahawa kebebasan pasukan audit yang melaksanakan tugas audit lebih mempengaruhi persepsi klien terhadap reputasi firma audit berbanding kebebasan firma secara keseluruhan. Namun, bukti tambahan menunjukkan bahawa persepsi ciri kualiti audit tersebut hanya relevan dengan jenama firma audit *Big 4* sahaja. Persepsi yang sama tiada bagi pasukan audit dalam firma audit *Big 4* bahkan juga firma audit bukan-*Big 4*. Ini menunjukkan bahawa klien audit di Malaysia menaruh kepercayaan bahawa ciri kualiti audit bagi firma audit *Big 4* mewakili jenama firma audit berkualiti lebih tinggi berbanding ciri kualiti audit bagi jenama firma audit bukan *Big 4* (Bergner et al. 2020; Waad et al. 2021; Qomariyah 2019; Sulaiman et al. 2019) walaupun kualiti firma audit *Big 4* diperdebatkan hari ini kerana terlibat dengan pelbagai skandal kewangan melibatkan syarikat mega di seluruh dunia (Ghazali et al. 2020; Khurana & Raman 2004; Rahmat et al. 2021; Semba & Kato 2019). Dapatan ini masih menyokong dakwaan DeAngelo (1981) bahawa *Big 4* adalah proksi kepada kualiti audit yang tinggi.

Hasil kajian ini memberikan implikasi kepada pihak syarikat klien supaya lebih peka terhadap pemilihan juruaudit bukan kerana jenama semata-mata, sebaliknya menilai kualiti audit yang sebenarnya diberikan oleh juruaudit. Pengawal selia dan pembuat polisi atau dasar perlu memikirkan tentang bagaimana ciri kualiti audit yang diberikan oleh firma audit bukan-*Big 4* dapat ditingkatkan agar setanding dengan firma audit *Big 4* bagi membina reputasi jenama yang ampuh (Bergner et al. 2020; Waad et al. 2021). Namun, beberapa limitasi mungkin membataskan interpretasi dapatan kajian ini. Pengukuran hubungan antara ciri kualiti audit dan jenama mengikut persepsi klien mungkin bias dan kurang tepat untuk menggambarkan keadaan sebenar. Persepsi klien juga mungkin dipengaruhi oleh kehendak mereka terhadap keperluan audit dan bukan mendambakan kualiti audit. Juruaudit dikehendaki melaksanakan audit berpanduan kepada peruntukan Piawaian Pengauditan Antarabangsa bagi mengekalkan kualiti audit yang tinggi, namun hakikatnya, tidak semua klien audit berkehendakkan kualiti audit yang dimaksudkan. Dalam erti kata lain, terdapat kemungkinan bahawa klien akan bertanggungjawab bahawa kualiti audit adalah baik sekiranya juruaudit boleh bersetuju dengan kehendak mereka walaupun tindakan tersebut mungkin tidak sejajar dengan kehendak piawaian pengauditan. Memandangkan maklumat ini sukar ditentukan dan dikawal, justeru itu, interpretasi dapatan ini mungkin terhad kepada kesejajaran keperluan audit kualiti antara piawaian pengauditan dan klien.

Di samping itu, jumlah data yang terhad kerana proses pengumpulan soal selidik terpaksa dihentikan akibat pelaksanaan PKP bagi menangani wabak covid-19. Kebanyakan syarikat melaksanakan sesi bekerja dari rumah yang menyebabkan maklum balas soal selidik secara emel juga tidak memberangsangkan. Hanya sebanyak 400 soal selidik yang berjaya dihantar kepada responden dengan kadar respon sebanyak 18.5% mungkin menghadkan generalisasi dapatan ini kepada keseluruhan populasi kajian. Kajian lanjut boleh melihat semula limitasi di atas bagi mengukuhkan dapatan dengan beberapa pendekatan. Pertamanya, mendapatkan sampel yang lebih besar terutamanya apabila isu pandemic Covid-19 telah pulih sepenuhnya. Kedua, menggunakan kaedah pengumpulan data secara kualitatif dengan menemubual responden yang dipilih. Ketiga, kajian baru juga boleh menguji secara lebih terperinci hubungan ciri kualiti dan komponen jenama iaitu reputasi jenama, kualiti, imej dan keutamaan. Kajian pada masa hadapan juga boleh mempertimbangkan faktor interaksi antara ciri kecekapan dan kebebasan terhadap jenama firma audit.

#### NOTA

- <sup>1</sup> Firma audit besar pada ketika DeAngelo (1981) mendefinisikan kualiti audit adalah Big 8, yang kemudian menjadi Big 6, dan Big 5 berikutan penggabungan sesama mereka. Kini hanya tinggal Big 4 selepas kejatuhan Arthur Andersen & Co apabila terlibat dalam skandal perakaunan syarikat Enron pada penghujung era milenium.
- <sup>2</sup> Item pengukuran pembolehubah diambil daripada Iskandar et al. (2010) yang menguji setiap item secara berasingan. Kajian ini menjalankan analisis faktor terhadap semua item soal selidik secara berasingan mengikut kategori pembolehubah tidak bersandar iaitu firma audit dan pasukan audit seperti yang dijalankan oleh Iskandar et al. (2010).
- <sup>3</sup> Jadual dapatan bagi analisis faktor, ujian kebolehppercayaan dan normaliti tidak dilampirkan untuk menghadkan ruang.

#### RUJUKAN

- Aaker, D. 2007. Innovation: Brand it or lose it. *California Management Review* 50(1): 8-24.
- Al-Khaddash, H., Al-Nawas, R. & Ramadan, A. 2013. Factors affecting the quality of Auditing: The Case of Jordanian Commercial Banks. *International Journal of Business and Social Science* 4(11): 206-222.
- Aronmwan, E., Ashafoke, T. & Mgbame, C. 2013. Audit firm reputation and audit quality. *European Journal of Business and Management* 5(7): 66-75.
- Ballantyne, R., Warren, A. & Nobbs, K. 2006. The evolution of brand choice. *Journal of Brand Management* 13(4-5): 339-352.
- Behn, B.K., Carcello, J.V., Hermanson, D.R. & Hermanson, R.H. 1997. The determinants of audit client satisfaction among clients of Big 6 Firms. *Accounting Horizons* 11(1): 7-24.

- Bergner, J., Marquardt, B. B. & Mohapatra, P. 2020. The auditor reputation cycle: A synthesis of the literature. *International Journal of Auditing* 24(2): 292-319.
- Bryman, A. & Bell, E. 2007. *Business Research Methods*. Edisi ke-2. New York: Oxford University Press Inc.
- Carcello, J.V., Hermanson, R.H. & McGrath, N.T. 1992. Audit quality attributes: The perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 11(1): 1-15.
- Chen, K., Lin, A. & Siregar, D. 2018. Auditor reputation, auditor independence and the underpricing of IPOs. *Journal of Applied Business & Economics* 20(6): 30-39
- Chou, J., Zaiats, N. & Zhang, B. 2014. Does auditor choice matter to foreign investors? Evidence from foreign mutual funds worldwide. *Journal of Banking & Finance* 46: 1-20.
- Contessotto, C., Knechel, W. R. & Moroney, R. 2021. How do audit team industry and client-specific experience impact audit effort and audit fees? *International Journal of Auditing* 25(1): 249-268.
- DeAngelo, L.E. 1981. Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3: 183-191.
- DeFond, M. & Zhang, J. 2014. A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics* 58(2-3): 275-326.
- Dresdner, H. & Fischer, D. 2020. Definitions and determinants of audit quality. *Journal of Corporate Accounting & Finance* 31(4): 197-201.
- Eshleman, J. D. & Guo, P. 2014. Do big 4 auditors provide higher audit quality after controlling for the endogenous choice of auditor? *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 33(4): 197-219.
- Enofe, A.O., Mgbame, C., Aderin, A. & Ehi-Oshio, O.U. 2013. Determinants of audit quality in the Nigerian business environment. *Research Journal of Finance and Accounting* 4(4): 36-43.
- Fooladi, M. & Farhadi, M. 2019. Corporate governance and detrimental related party transactions: Evidence from Malaysia. *Asian Review of Accounting* 27(2): 196-227
- Francis, J.R. 2004. What do we know about audit quality? *The British Accounting Review* 36:345-68.
- Francis, J. R. & Michas, P. N. 2013. The contagion effect of low-quality audits. *The Accounting Review* 88: 521-552.
- Francis, J. R., & Yu, M. D. 2009. Big 4 office size and audit quality. *The Accounting Review* 84(5): 1521-1552.
- Ghazali, N. S. M., Nor, H. M., Waad, N. H. & Rahmat, M. M. 2020. Hubungan antara urus niaga pihak berkaitan dan yuran audit: bukti syarikat tersenarai di Malaysia. *Asian Journal of Accounting and Governance* 14: 53-65
- Guedhami, O., Pittman, J. A. & Saffar, W. 2009. Auditor choice in privatized firms: Empirical evidence on the role of state and foreign owners. *Journal of Accounting and Economics* 48(2-3): 151-171.
- Guthrie, M. F. & Kim, H. S. 2009. The relationship between consumer involvement and brand perceptions of female cosmetic consumers. *Journal of Brand Management* 17(2): 114-133.
- Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J. & Anderson, R.E. 2010. *Multivariate Data Analysis: A Global Perspective*. Seventh Edition. Pearson Education, Inc., Upper Saddle River, New Jersey.
- Hamin & Elliot, G. 2006. A less-developed country perspective of consumer ethnocentrism and "country of origin" effects: Indonesian evidence. *Asia Pacific Journal of Marketing and Logistics* 18(2): 79-92.
- Hapsoro, D. & Suryanto, T. 2017. Consequences of going concern opinion for financial reports of business firms and capital markets with auditor reputation as a moderation variable: an experimental study. *European Research Studies Journal* 20(2A): 197-223.
- He, X., Rui, O., Zheng, L. & Zhu, H. 2014. Foreign ownership and auditor choice. *Journal of Accounting and Public Policy* 33(4): 401-418.
- Hosseinnikani, S.M. & Mota, H. I. R. 2014. Review on audit quality factors. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences* 4(2): 243-254.
- Iskandar, T. M., Rahmat, M. M. & Ismail, H. 2010. The relationship between audit client satisfaction and audit quality attributes: Case of Malaysian listed companies. *International Journal of Economics and Management* 4(1): 155-180.
- Ismail, A. H., Merejok, N. M., Dangi, M. R. M. & Saad, S. 2020. Does audit quality matters in Malaysian public sector auditing? *Journal of Academia* 7: 102-116.
- Jin, J. Y., Kanagaretnam, K. & Lobo, G. J. 2011. Ability of accounting and audit quality variables to predict bank failure during the financial crisis. *Journal of Banking & Finance* 35(11): 2811-2819.
- Khurana, I.K. & K.K. Raman. 2004. Are Big Four audits in ASEAN countries of higher quality than Non-Big Four Audits? *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics* 11(2): 139-166.
- Kilgore, A., Radich, R. & Harrison, G. 2011. The relative importance of audit quality attributes. *Australian Accounting Review* 21(3): 253-265.
- Kim, J. B., Pevzner, M. & Xin, X. 2019. Foreign institutional ownership and auditor choice: Evidence from worldwide institutional ownership. *Journal of International Business Studies* 50(1): 83-110.
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B. & Velury, U. K. 2013. Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 32(Supplement 1): 385-421.
- Kotler, P. & K.L. Keller. 2009. *Marketing Management*. 13th ed. Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall.
- Lanszweert, L. 2016. *Audit quality from the perspective of the client*. Ghent University.
- Lawrence, A., Minutti-Meza, M. & Zhang P. 2011. Can Big 4 versus Non-Big 4 differences in audit-quality proxies be attributed to client characteristics? *The Accounting Review* 86(1): 259-286.
- Louis, H. 2005. Acquirers' abnormal returns and the non-Big 4 auditor clientele effect. *Journal of Accounting and Economics* 40(1): 75-99.
- Mao, J. 2010. Customer brand loyalty. *International Journal of Business and Management* 5(7): 213-217.
- Mareta, S. 2015. Analysis of factors that influence the timeliness of financial report publication for the 2009-2010 period (Empirical Study on the Indonesia Stock Exchange). *Journal of Accounting* XIX: 93-108.
- Mgbame, C. O., Eragbhe, E. & Osazuwa, N. P. 2012. Audit partner tenure and audit quality: An empirical analysis. *European Journal of Business and Management* 4(7): 154-162.
- Musa, R., Pallister, J. & Robson, M. 2005. The roles of perceived value, perceived equity and relational commitment in a disconfirmation paradigm framework: An initial assessment in a relationship-rich' consumption environment. *Advances in Consumer Research* 32: 349.

- Nunally, J. & Bernstein, I. H. 1994. *Psychometric Theory*. New York: McGraw-Hill.
- Octavia, E. & Widodo, N.R. 2015. The effect of competence and independence of auditors on the audit quality. *Research Journal of Finance and Accounting* 6(3): 189-194.
- Pallant, J. 2011. *Survival Manual: A Step by Step Guide to Data Analysis Using SPSS for Windows (4th ed.)*. Maidenhead, UK: Open University Press/McGraw-Hill.
- Parasuraman, A., Zeithaml, V.A. & Berry, L.L. 1985. A conceptual model of service quality and its implications for future research. *Journal of Marketing* 49(4): 41-50.
- Park, C. W., Jaworski, B. J. & MacInnis, D. J. 1986. Strategic brand concept-image management. *Journal of Marketing* 50(4): 135-145.
- Paswan, A. K. & Sharma, D. 2004. Brand-country of origin (COO) knowledge and COO image: Investigation in an emerging franchise market. *Journal of Product & Brand Management* 13(3): 144-155
- Qomariyah, A. 2019. The influences of internal and external factors in auditor choice: A literature study. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics* 26(1-2): 124-130.
- Rahmat, M. M. & Iskandar, T. M. 2004. Audit fee premiums from brand name, industry specialization and industry leadership: A study of the post Big 6 merger in Malaysia. *Asian Review of Accounting* 12(2): 1-24.
- Rahmat, M. M., Ali, S. H. A. & Saleh, N. M. 2021. Auditor-client relationship and related party transactions disclosure: the role of family controlling shareholders from a network perspective. *Managerial Auditing Journal* 36(4): 591-615.
- Romaniuk, J. & Sharp, B. 2003. Measuring brand perceptions: Testing quantity and quality. *Journal of Targeting, Measurement and Analysis for Marketing* 11(3): 218-229.
- Samelson, D., Lowensohn, S. & Johnson, L. E. 2006. The determinants of perceived audit quality and auditee satisfaction in local government. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management* 18(2): 139-66.
- Al Sawalqa, F. 2014. External audit services quality and client satisfaction: Evidence from Jordan. *Research Journal of Finance and Accounting* 5(12): 223-236.
- Schroeder, M.S., Solomon, I. & Vickrey, D. 1986. Audit quality: The perceptions of audit-committee chairpersons and audit partners. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 5(2): 86-94.
- Semba, H. D. & Kato, R. 2019. Does Big N matter for audit quality? Evidence from Japan. *Asian Review of Accounting* 27(1): 2-28.
- Skinner, Douglas J. & Suraj Srinivasan. 2012. Audit quality and auditor reputation: Evidence from Japan. *The Accounting Review* 87(5): 1737-1765.
- Sulaiman, N. A., Shahimi, S. & Nashtar Singh, R. K. 2019. People and audit process attributes of audit quality: Evidence from Malaysia. *Management & Accounting Review* 18(2): 47-80.
- Sulaiman, N. A., Yasin, F. M. & Muhamad, R. 2018. Perspectives of audit quality: An analysis. *Asian Journal of Accounting Perspectives* 11(1): 1-27.
- Suryanto, T., Thalassinou, E. J. & Thalassinou, I. E. 2017. Board characteristics, audit committee and audit quality: The case of Indonesia. *International Journal of Economics & Business Administration* 5(3): 47-57.
- Suyono, E. 2012. Determinant factors affecting the audit quality: An Indonesian perspective. *Global Review of Accounting and Finance* 3(2): 42-7.
- Tabachnick, B. G. & Fidell, L. S. 2013. *Using Multivariate Statistics: International Edition*. Pearson.
- Waad, N. H., Hashim, N. N. & Rahmat, M. M. 2021. Reputable audit quality attributes and related party transactions disclosure. *International Journal of Economics & Management* 15(1): 33-49.
- Watkins, A.L., Hillison, W. & Morecroft, S.E. 2004. Audit quality: a synthesis of theory and empirical evidence. *Journal of Accounting Literature* 23: 153-193.
- Yamen Koubaa. 2008. Country of origin, brand image perception, and brand image structure. *Asia Pacific Journal of Marketing and Logistics* 20(2): 139-155.

Nurul Nasyuha Hashim  
Fakulti Ekonomi dan Pengurusan  
Universiti Kebangsaan Malaysia  
43600 UKM Bangi, Selangor  
MALAYSIA.  
E-mail: nurulnasyuha@gmail.com

Intan Maiza Abd Rahman\*  
Fakulti Ekonomi dan Pengurusan  
Universiti Kebangsaan Malaysia  
43600 UKM Bangi, Selangor  
MALAYSIA.  
E-mail: intanmaiza@ukm.edu.my

Mohd Mohid Rahmat  
Fakulti Ekonomi dan Pengurusan  
Universiti Kebangsaan Malaysia  
43600 UKM Bangi, Selangor  
MALAYSIA.  
E-mail: mohead@ukm.edu.my

\* Corresponding author