

**PENGARUH TENUR AUDITOR DAN *FEE* AUDIT ABNORMAL TERHADAP
PEMBERIAN OPINI *GOING CONCERN* DENGAN KUALITAS AUDIT SEBAGAI
VARIABEL MEDIASI**

Tiara Rani Santoso, David Handoko Prasetyo

ABSTRAK

Meningkatnya kecurangan terhadap laporan keuangan dan sedikitnya kecurangan yang dapat diungkap oleh auditor menunjukkan masih rendahnya peran auditor eksternal dalam memberikan laporan audit yang berkualitas. Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh tenure auditor dan fee audit abnormal terhadap pemberian opini going concern yang dimediasi oleh kualitas audit. Sampel terdiri atas 36 perusahaan yang terdaftar di BEI dari tahun 2013 sampai 2019. Teknik analisis data menggunakan SEM berbasis PLS. Hasil pengujian pengaruh tidak langsung menunjukkan bahwa tenure auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit namun tidak signifikan, sedangkan fee audit abnormal berpengaruh positif terhadap kualitas audit serta kualitas audit berpengaruh positif terhadap pemberian opini going concern namun tidak signifikan. Hasil penelitian ini juga membuktikan bahwa adanya mediasi penuh pengaruh tenure auditor dan fee audit abnormal terhadap pemberian opini going concern.

Kata kunci: tenure auditor, fee audit abnormal, opini going concern, kualitas audit

PENDAHULUAN

Laporan keuangan merupakan hasil pertanggungjawaban manajemen yang akan digunakan oleh pemegang saham untuk memantau kinerja direksi. Namun, sebagai akibat dari pemisahan kepemilikan dan pengawasan, muncullah masalah *asymmetries information* dan perbedaan kepentingan terhadap laporan keuangan (Institute of Chartered Accountants in England & Wales, 2005). Masalah yang terjadi menciptakan kebutuhan terhadap kehadiran pihak ketiga yang kompeten dan independen untuk mengaudit laporan keuangan (Al-Thuneibat *et al.*, 2011).

Pengguna laporan keuangan mengharapkan auditor untuk memberikan informasi tentang keadaan perusahaan secara nyata dan dengan pandangan yang adil (Gallizo *et al.*, 2016). Auditor eksternal berperan memberikan keyakinan yang memadai bahwa informasi dalam laporan keuangan dapat diandalkan dengan melakukan pemeriksaan secara obyektif, baik laporan keuangan tahunan maupun laporan keuangan interim, sehingga memperkuat akuntabilitas, kepercayaan dan keyakinan dalam pelaporan keuangan (Institute of Chartered Accountants in England & Wales, 2005; Cadbury Committee, 1992).

Di tahun 2017, KAP afiliasi Ernst & Young di Indonesia, yakni KAP Purwantono, Suherman & Surja sepakat membayar denda senilai US\$ 1 juta (sekitar Rp13,3 miliar) kepada regulator Amerika Serikat akibat divonis gagal melakukan audit laporan keuangan kliennya. Kesepakatan itu diumumkan oleh Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) pada 9 Februari 2017. Mereka menemukan bahwa hasil audit atas salah satu perusahaan telekomunikasi di Indonesia tidak didukung dengan data yang akurat, yakni dalam hal persewaan lebih dari 4.000 unit tower selular. Namun, afiliasi Ernst & Young di Indonesia merilis laporan hasil audit dengan status wajar tanpa pengecualian (Reuters, 10 Februari 2017). AAA Financial Standard Committee (2001) menyatakan bahwa kualitas audit ditentukan oleh kompetensi (keahlian) dan independensi. Blandon dan Bosch (2013); Mgbame et al. (2012) dan Al-Thuneibat et al. (2011) menyatakan bahwa pergantian auditor sangat penting untuk menjaga independensi auditor agar tidak memiliki hubungan pribadi dengan klien dan untuk meningkatkan kualitas audit melalui peningkatan kreativitas dalam pengujian audit yang dapat dibatasi ketika terjadi peningkatan keakraban antara auditor dengan klien. Ketika auditor dianggap sebagai pihak yang independen, investor akan lebih percaya terhadap informasi keuangan, sehingga membantu pengambilan keputusan keuangan yang tepat (Ghosh dan Moon, 2005).

Hapsoro dan Santoso (2018) menyatakan bahwa masalah dapat muncul

yang disebabkan oleh *fee* yang akan diterima selama masa penugasan. Institut Akuntan Publik Indonesia telah menerbitkan Peraturan Pengurus Nomor 2 Tahun 2016 Tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan. Hoitash et al. (2007) menyatakan bahwa *fee* audit yang dibayarkan kepada auditor dapat mempengaruhi kualitas audit berdasarkan dua alasan, yakni *fee* audit yang besar dapat meningkatkan usaha yang dilakukan oleh auditor, sehingga akan meningkatkan kualitas audit. Di sisi lain, semakin besar *fee* audit membuat auditor lebih tergantung secara ekonomi pada kliennya. Ketergantungan keuangan dapat menyebabkan auditor enggan untuk membuat pertanyaan yang tepat selama proses audit karena mereka takut kehilangan *fee* audit yang menguntungkan yang diterima dari klien.

Selama dua dekade terakhir, tanggung jawab auditor untuk menilai kelayakan *going concern* dalam laporan keuangan klien telah menjadi subyek dari banyak perdebatan dalam profesi audit dan penelitian oleh akademisi (Vanstraelen, 2002). Auditor bertanggungjawab untuk menilai apakah terdapat kesangsian besar terhadap kemampuan perusahaan dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya (*going concern*) dalam periode waktu tidak lebih dari satu tahun sejak tanggal laporan audit (SA Seksi 341).

Umumnya penelitian tentang kualitas audit yang berfokus pada dampak pemberian opini *going concern* masih menunjukkan hasil yang tidak searah. Barbadillo et al.

(2004) mengungkapkan bahwa kualitas audit (diukur dengan tingkat independensi dan pengetahuan auditor) mempengaruhi probabilitas bahwa sebuah perusahaan yang mengalami kesulitan keuangan akan menerima opini *going concern*. Namun, penelitian Vanstraelen (2002) menunjukkan bahwa auditor di Belgia secara signifikan kecil kemungkinannya untuk mengeluarkan pendapat *going concern* untuk klien yang membayar biaya audit yang lebih tinggi dan kualitas audit tidak mempengaruhi pemberian opini *going concern*. Dengan temuan yang tidak searah tersebut, penelitian ini mencoba mengkaji ulang dampak kualitas audit terhadap pemberian *going concern* dengan proksi kualitas audit yang berbeda yaitu akrual diskresioner.

Penelitian terdahulu mengenai pengaruh tenure auditor dan *fee* audit terhadap kualitas audit serta dampaknya terhadap pemberian opini *going concern* masih menunjukkan hasil yang tidak searah. Penelitian ini mengintegrasikan variabel-variabel yang telah diteliti sebelumnya ke dalam sebuah analisis *path* (analisis jalur). Oleh karena itu, peneliti tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul **Pengaruh Tenur Auditor dan *Fee* Audit Abnormal Terhadap Pemberian Opini *Going Concern* dengan Kualitas Audit Sebagai Variabel Mediasi**. Adapun rumusan hipotesis penelitian ini:

1. Apakah tenure auditor berpengaruh terhadap kualitas audit?
2. Apakah *fee* audit abnormal berpengaruh terhadap kualitas audit?

3. Apakah kualitas audit berpengaruh terhadap pemberian opini *going concern*?
4. Apakah kualitas audit memediasi pengaruh tenure auditor dan *fee* audit abnormal terhadap pemberian opini *going concern*?

TINJAUAN TEORI

Teori Keagenan

Jensen dan Meckling (1976) mengungkapkan bahwa hubungan agensi merupakan suatu kontrak oleh satu atau lebih prinsipal yang melibatkan agen untuk melaksanakan beberapa kegiatan dengan melakukan pendelegasian wewenang pengambilan keputusan kepada agen. Pihak *principals* adalah pihak yang memberikan wewenang kepada pihak lain (*agent*) untuk melakukan beberapa aktivitas atas nama *principals* yang melibatkan beberapa kewenangan sebagai pengambil keputusan (Jensen dan Smith, 1984). Pemberian wewenang tersebut juga berarti bahwa prinsipal perlu memberi kepercayaan kepada agen untuk bertindak sesuai kepentingan prinsipal (Institute of Chartered Accountants in England & Wales, 2005).

Jensen dan Meckling (1976) menjelaskan bahwa sulit untuk mempercayai bahwa manajemen (*agent*) akan selalu bertindak berdasarkan kepentingan pemegang saham (*principal*), sehingga diperlukan monitoring oleh pemegang saham. Konflik atas perbedaan kepentingan dan informasi asimetri menciptakan

kebutuhan bersama untuk melakukan audit laporan keuangan oleh pihak ketiga yang kompeten dan independen (Al-Thuneibat *et al.*, 2011).

Opini *Going Concern*

Auditor bertanggung jawab untuk mengevaluasi apakah terdapat kesangsian besar terhadap kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam periode waktu pantas, tidak lebih dari satu tahun sejak tanggal laporan keuangan yang sedang diaudit (selanjutnya periode tersebut akan disebut dengan jangka waktu pantas) (SA Seksi 341). Dalam kondisi tertentu mengharuskan auditor menambahkan paragraf penjelasan (atau bahasa penjelasan lain) dalam laporan auditor bentuk baku. Hal tersebut dapat dipicu karena terdapat kondisi dan peristiwa yang semula menyebabkan auditor yakin tentang adanya kesangsian mengenai kelangsungan hidup entitas, namun setelah mempertimbangkan rencana manajemen, auditor berkesimpulan bahwa rencana manajemen tersebut dapat secara efektif dilaksanakan dan pengungkapan mengenai hal itu telah memadai (SA Seksi 508).

Kualitas Audit

Knechel *et al.* (2013) menyatakan bahwa persepsi audit yang berkualitas sangat tergantung pada pandangan yang menilainya. Pandangan seorang auditor dan *stakeholders* tentang kualitas audit sangat berbeda tergantung dari jenis indikator yang digunakan untuk menilai kualitas audit. Pengguna laporan keuangan menilai bahwa

kualitas audit yang tinggi berarti tidak adanya salah saji material, sedangkan dari sisi auditor mendefinisikan kualitas audit yang memuaskan apabila telah menyelesaikan semua tugas sesuai dengan metodologi audit perusahaan.

Al-Thuneibat *et al.* (2011) menyatakan bahwa peningkatan kualitas laporan keuangan menambah nilai laporan sebagai alat investor untuk memperkirakan nilai surat berharga yang diperdagangkan. Peningkatan kualitas adalah fungsi dari bukan hanya deteksi auditor dari salah saji material, tetapi juga perilaku auditor terhadap deteksi ini.

Fee Audit Abnormal

Dalam Kode Etik Profesi Akuntan Publik Seksi 240 disebutkan bahwa dalam melakukan negosiasi mengenai jasa profesional yang diberikan, praktisi dapat mengusulkan jumlah imbalan jasa profesional yang dipandang sesuai. Institut Akuntan Publik Indonesia telah menerbitkan Peraturan Pengurus Nomor 2 Tahun 2016 tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan. Imbalan jasa yang terlalu rendah atau secara signifikan jauh lebih rendah daripada yang dikenakan oleh auditor/akuntan pendahulu atau diajukan oleh auditor/akuntan lain, akan menimbulkan keraguan mengenai kemampuan dan kompetensi anggota dalam menerapkan standar teknis, standar profesional dan prosedur yang berlaku.

Tenur Auditor

Blandon dan Bosch (2013); Mgbame *et al.* (2012) dan Al-Thuneibat *et al.* (2011) menyatakan bahwa pergantian auditor sangat penting untuk menjaga independensi auditor. Hubungan yang terlalu dekat dengan manajemen menyebabkan auditor lebih mengedepankan kepentingan manajemen daripada dengan kepentingan publik (Giri, 2010). Independensi auditor adalah landasan profesi audit (Mohamed dan Habib, 2013). Ketika auditor dianggap sebagai pihak yang independen, investor akan lebih percaya terhadap informasi keuangan, sehingga membantu pengambilan keputusan keuangan yang tepat (Ghosh dan Moon, 2005).

PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Pengaruh Tenur Auditor terhadap Kualitas Audit

Hapsoro dan Santoso (2018) menyatakan bahwa pergantian auditor dapat memberikan dampak positif bagi kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor. Hal ini disebabkan karena tidak terdapat kedekatan antara auditor dan klien, sehingga auditor dapat mengembangkan prosedur-prosedur audit yang sesuai. Blandon dan Bosch (2013); Mgbame *et al.* (2012) menyatakan bahwa pergantian auditor dapat menjaga independensi yang terjalin antara auditor dengan klien. Di Indonesia telah menerapkan pembatasan jasa audit umum yang dimaksudkan untuk menjaga independensi

seorang auditor. Ketika auditor dianggap sebagai pihak yang independen, investor akan lebih percaya terhadap informasi keuanganyang disajikan, sehingga dapat membantu dalam pengambilan keputusan keuangan (Ghosh dan Moon, 2005). Oleh karena itu, dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₁: Tenur auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit

Pengaruh *Fee Audit Abnormal* terhadap Kualitas Audit

Eshleman *et al.* (2014) melakukan penelitian tentang *fee* audit abnormal dan kualitas audit pada perusahaan non keuangan. Hasil menunjukkan bahwa *fee* audit abnormal pengaruh positif terhadap kualitas audit. Hoitash *et al.* (2007) menyatakan bahwa *fee* yang diterima oleh auditor dapat mempengaruhi kualitas audit berdasarkan dua alasan, yakni tingginya *fee* audit dapat meningkatkan prosedur yang dilakukan oleh auditor, sehingga akan meningkatkan kualitas audit. Di sisi lain, adanya ketergantungan keuangan (ikatan ekonomi antara auditor dan klien) dapat menyebabkan auditor enggan untuk melakukan prosedur yang tepat selama proses audit karena takut kehilangan *fee* audit yang menguntungkan. *Fee* yang sangat rendah memungkinkan auditor untuk melakukan prosedur audit dibawah standar. Oleh karena itu, dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₂: *Fee* audit abnormal berpengaruh positif terhadap kualitas audit

Pengaruh Kualitas Audit terhadap Pemberian Opini *Going Concern*

Mutchler (1985) menyatakan bahwa perusahaan yang kecil akan lebih berisiko menerima opini audit *going concern* dibandingkan dengan perusahaan yang lebih besar karena perusahaan yang lebih besar dapat menyelesaikan kesulitan-kesulitan keuangan yang dihadapinya dibandingkan perusahaan yang lebih kecil. Barbadillo *et al.* (2004) menunjukkan bahwa kualitas audit (diukur dengan tingkat independensi dan pengetahuan auditor) mempengaruhi probabilitas bahwa sebuah perusahaan yang mengalami kesulitan keuangan akan menerima opini *going concern*. Francis dan Yu (2009) berpendapat bahwa KAP Big 4 akan memberikan kualitas audit yang tinggi yang mencerminkan kualitas auditor dalam pemberian opini *going concern*. Oleh karena itu, dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H₃: Kualitas audit berpengaruh positif terhadap pemberian opini *going*

Kualitas Audit Memediasi Pengaruh Tenur Auditor dan *Fee Audit Abnormal* terhadap Pemberian Opini *Going Concern*

DeAngelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas seorang auditor untuk menemukan kekeliruan dalam sistem akuntansi klien dan melaporkan kekeliruan yang terjadi. Kualitas audit yang bagus akan memudahkan seorang auditor dalam mendeteksi adanya keraguan dalam kelangsungan hidup perusahaan klien. O'Reilly dan Reisch (2002) menjelaskan

bahwa KAP dengan pengetahuan khusus akan menghasilkan kualitas audit yang tinggi, sehingga akan meningkatkan keefektifan audit. Hapsoro dan Santoso (2018) menyatakan bahwa tenure auditor dan *fee audit abnormal* mempengaruhi kualitas audit yang diberikan, sehingga akan berdampak pada keputusan untuk memberikan opini *going concern* atau tidak. Opini *Going Concern* akan berguna untuk memprediksi kebangkrutan suatu perusahaan karena keputusan auditor dalam memberikan opini tersebut berhubungan dengan kesulitan keuangan yang merupakan salah satu sinyal kebangkrutan perusahaan (Foster *et al.*, 1998). Oleh karena itu, dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H_{4a}: Kualitas audit memediasi pengaruh tenure auditor terhadap pemberian opini *going concern*

H_{4b}: Kualitas audit memediasi pengaruh *fee audit abnormal* terhadap pemberian opini *going concern*

METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) periode 2013-2019. Sampel penelitian dipilih dengan metode *purposive sampling* atau pengambilan sampel berdasarkan pertimbangan tertentu. Pengambilan sampel berdasarkan metode *purposive sampling* diharapkan dapat merepresentasikan tujuan peneliti. Sampel hanya terdiri atas perusahaan terdaftar di

Bursa Efek Indonesia (BEI) pada rentang periode yang ditetapkan.

Perusahaan keuangan (seperti bank, perusahaan asuransi dan perusahaan investasi) tidak diikutsertakan dalam pemilihan sampel karena dua alasan: (1) Memiliki sifat risiko dan kompleksitas yang unik dan berbeda dengan sektor lainnya (Al-Thuneibhat *et al.*, 2011). (2) Memiliki struktur laporan keuangan khusus sehingga pengukuran kualitas laba tidak dapat diperbandingkan dengan industri lain (Fitriany *et al.*, 2016).

Perusahaan yang tidak memenuhi kriteria dikurangkan dalam proses pemilihan sampel. Berikut ini adalah kriteria pemilihan sampel:

1. Perusahaan non keuangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) dan menerbitkan laporan tahunan dalam periode penelitian.
2. Perusahaan menyertakan laporan keuangan yang telah diaudit oleh auditor independen.
3. Terdapat pengungkapan *fee* audit.
4. Mengalami kerugian sedikitnya 2 tahun berturut-turut atau memiliki saldo laba negatif.
5. Memiliki kelengkapan data yang digunakan dalam penelitian selama lima tahun berturut-turut.

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Opini *Going concern*

Opini audit modifikasi mengenai *going concern* merupakan opini audit yang dalam pertimbangan auditor terdapat ketidakmampuan atau ketidakpastian signifikan atas kelangsungan hidup perusahaan dalam menjalankan operasinya pada kurun waktu yang pantas, tidak lebih dari satu tahun sejak tanggal laporan keuangan yang sedang diaudit (SPAP, 2011). Variabel ini diukur dengan menggunakan variabel *dummy*. Opini *going concern* (GCO) diberi kode 1, sedangkan opini *non going concern* (NGCO) diberi kode 0.

Fee Audit Abnormal

Perhitungan *fee* audit abnormal menggunakan nilai residu dari regresi *OLS fee* audit normal (Eshleman *et al.*, 2014). Perhitungan *fee* audit normal mempertimbangkan (1) ukuran klien, (2) kompleksitas klien, (3) risiko spesifik atas perikatan audit seperti risiko atas klien dan auditor (Fitriany *et al.*, 2016; Kraub, *et al.*, 2015; Eshleman *et al.*, 2014 dan Choi *et al.*, 2010).

Model perhitungan *fee* normal audit:

$$FEAD = \beta_0 + \beta_1 LNTA + \beta_2 EMPLOY + \beta_3 NBS + \beta_4 NGS + \beta_5 INVREC + \beta_6 QUAL + \beta_7 LOSSLAG + \beta_8 LEVE + \beta_9 LIQUID + \beta_{10} ROA + \beta_{11} BIG4 + \beta_{12} Short_Ten + \beta_{13} BTM + \beta_{14} CHGSALE + e$$

..... (1)

FEAD = Logaritma natural atas imbal jasa audit faktual

LNTA = Logaritma natural atas total aset

Pengaruh Tenur Auditor Dan *Fee Audit Abnormal* Terhadap Pemberian Opini *Going Concern* Dengan Kualitas Audit Sebagai Variabel Mediasi

ARIMBI (*Applied Research In Management and Business*)

Vol. 1 No. 1 P-ISSN 2797-6343 E-ISSN 2808-1579

EMPLOY = Akar pangkat dua atas jumlah karyawan

NBS = Logaritma natural atas 1 ditambah jumlah segmen bisnis

NGS = Logaritma natural atas 1 ditambah jumlah segmen geografis

INVREC = Persediaan dan piutang dibagi dengan aset

QUAL = 1 apabila opini *going concern*, 0 lainnya

LOSSLAG = 1 apabila *net income* periode t-1 negatif, 0 lainnya

LEVE = *Leverage* (total liabilitas dibagi total aset)

LIQUID = *Current assets* dibagi *current liabilities*

ROA = *Return on assets* (*net income* dibagi rata-rata total aset)

BIG4 = 1 apabila auditor Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG dan Price Waterhouse Coopers, 0 lainnya

Short_Ten = 1 apabila masa perikatan di awal tahun, 0 lainnya

BTM = *Book to market ratio*

CHGSALE = Perubahan penjualan tahun berjalan dibagi total aset

e = *Error* atau nilai *fee* audit abnormal

Tenur Auditor

Tenur auditor merupakan jangka waktu penugasan auditor di suatu perusahaan. Menurut Al-Thuneibat *et al.* (2011), penghitungan variabel tenure audit dilakukan dengan menghitung jumlah tahun auditor melakukan audit laporan keuangan sebuah

perusahaan secara berurutan. Data yang digunakan adalah laporan auditor independen. Peneliti menelusuri nama partner yang tercantum pada laporan auditor independen tersebut kemudian menghitung berapa tahun berturut-turut seorang auditor menandatangani laporan audit independen.

Kualitas Audit

Kualitas audit didefinisikan sebagai probabilitas auditor untuk menemukan kesalahan dalam sistem akuntansi klien, serta bersedia untuk mengungkapkan kesalahan tersebut (De Angelo, 1981). Penelitian ini menggunakan akrual diskresioner (DA) sebagai proksi terhadap kualitas audit (Johnson *et al.*, 2002 dan Al-Thuneibat *et al.*, 2011). Krishnan (2003) berpendapat bahwa pengujian kondisi kualitas audit dengan akrual diskresioner adalah menarik karena tidak seperti komponen laba, akrual diskresioner lebih subyektif dan merefleksikan tingginya tingkat keputusan manajer. Menurut Al-Thuneibat *et al.* (2011), kualitas audit tidak menggunakan nilai absolut DA karena dimungkinkan akan menghasilkan hasil yang menyesatkan. Salah satu pertimbangannya adalah bahwa perusahaan yang menerima opini *going concern* akan memiliki nilai akrual negatif yang tinggi yang merupakan item penurunan laba. Nilai DA negatif yang tinggi tersebut dapat disebabkan oleh adanya *financial distress*.

Menghitung non-akrual diskresioner dengan menggunakan model Kasznik (1999). Model Kasznik (1999) mempertimbangkan dimasukkannya arus kas operasi sebagai

variabel penjas yang tidak dipertimbangkan dalam Modified Jones (1995). Kasznik (1999) menyatakan bahwa non-diskresioner akrual merupakan fungsi dari perubahan pendapatan yang disesuaikan dengan adanya perubahan piutang, PPE dan CFO.

Akrual diskresioner dapat dihitung dengan menggunakan rumus berikut:

$$TACC = DA + NDA$$

.....
..... (2a)

TA = Total Akrual

DA = Akrual Diskresioner

NDA = Non-Akrual Diskresioner

Nilai total akrual diestimasi dengan menggunakan persamaan regresi sebagai berikut:

$$\frac{TA_{it}}{A_{it-1}} = \alpha_0 \left(\frac{1}{A_{it-1}} \right) + \alpha_1 \left(\frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{A_{it-1}} \right) + \alpha_2 \left(\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right) + \alpha_3 \left(\frac{\Delta CFO_{it}}{A_{it-1}} \right) + e_{it} \dots (2b)$$

TA_{it}/A_{it-1} = Total *accrual* perusahaan i dalam periode t

ΔREV = Perubahan pendapatan dari tahun t-1 ke tahun t ($REV_t - REV_{t-1}$)

ΔREC = Perubahan nilai bersih piutang dari tahun t-1 ke tahun t ($REC_t - REC_{t-1}$)

PPE = Nilai kotor aktiva tetap pada tahun t

ΔCFO = Perubahan arus kas operasi dari tahun t-1 ke tahun t ($CFO_t - CFO_{t-1}$)

Non-akrual diskresioner (NDA) adalah *fitted value* dari persamaan (2b).

$$\frac{NDA}{A_{it-1}} = \alpha_0 \left(\frac{1}{A_{it-1}} \right) + \alpha_1 \left(\frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{A_{it-1}} \right) + \alpha_2 \left(\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right) + \alpha_3 \left(\frac{\Delta CFO_{it}}{A_{it-1}} \right) + e_{it} \dots (2c)$$

Sedangkan akrual diskresioner adalah nilai residunya.

$$\frac{DA_{it}}{A_{it-1}} = \left(\frac{TA_{it} - NDA_{it}}{A_{it-1}} \right) \dots (2d)$$

HASIL DAN PEMBAHASAN

Analisis Pengujian Data

Dalam penelitian ini tidak dilakukan pengujian *outer model*. *Outer model* menentukan spesifikasi hubungan antara konstruk dan indikator-indikatornya. *Goodness of fit inner model* pada analisis PLS menggunakan ukuran *Stone-Geisser Q-Square test* berupa nilai *Q-Square predictive relevance (Q²)* yang dihitung berdasarkan nilai *R-Square* masing-masing variabel. Berdasarkan perhitungan tersebut, diperoleh nilai *Q-Square predictive relevance* sebesar 0,3786 atau 37,86% yang menunjukkan bahwa variabel *tenur auditor, fee audit abnormal* dan kualitas audit dalam penelitian ini mampu menjelaskan variabel pemberian opini *going concern* sebesar 0,3786 atau 37,86%, sedangkan sisanya sebesar 62,14% dijelaskan oleh variabel lain.

Hasil Pengujian Hipotesis

Sebanyak dua hipotesis diterima dan dua hipotesis ditolak. Satu hipotesis ditolak karena memiliki nilai beta (β) yang tidak

sesuai dengan prediksi. Selain itu, ada hipotesis yang ditolak karena nilai *P-Value* yang tidak signifikan. Koefisien jalur dinyatakan positif apabila beta (β) bernilai negatif karena kualitas audit yang dihitung menggunakan akrual diskresioner menunjukkan bahwa apabila nilai akrual diskresioner tinggi, maka kualitas laporan audit rendah. Jadi, nilai akrual diskresioner dengan kualitas audit mempunyai hubungan terbalik, sehingga akan berpengaruh terhadap koefisien jalur.

Tabel 1
Hasil Pengujian Hipotesis H₁ sampai H₃

Hipotesis	Prediksi	Pengaruh Variabel*)	Koefisien Jalur [†] (β)	<i>P-Value</i>	Signifikan	Hasil
H ₁	+	TENA > KUAD	0,021	0,719	Tidak Signifikan	Ditolak
H ₂	+	FEAB > KUAD	0,185	0,000 [‡]	Signifikan	Diterima
H ₃	+	KUAD > GCOP	0,065	0,501	Tidak Signifikan	Ditolak

Sumber: Data olah, SmartPLS 7.0

*) Pengaruh Tidak Langsung

†) Koefisien Jalur (β) akrual diskresioner terhadap kualitas audit

‡) *P-Value* signifikan sebesar $\alpha/2 = 2,5\%$ ($\alpha = 5\%$)

Tabel 2
Hasil Pengujian Hipotesis H₄ (Pengaruh Efek Mediasi)

Hipotesis	Pengaruh Variabel**)	Koefisien Jalur (β)	<i>P-Value</i>	Signifikan	Hasil	Mediasi
H _{4a}	TENA > GCOP	0,001	0,523	Tidak Signifikan	Ditolak	Penuh

H _{4b}	FEAB > GCOP	0,012	0,866	Tidak Signifikan	Ditolak	Penuh
-----------------	-------------	-------	-------	------------------	---------	-------

Sumber: Data olah, SmartPLS 7.0

*) Pengaruh tidak langsung lihat Tabel 1

**) Pengaruh langsung

Pembahasan Hasil Pengujian Pengaruh Tenur Auditor terhadap Kualitas Audit

Hasil pengujian hipotesis H₁ menunjukkan bahwa tenur auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit namun tidak signifikan. Hal ini menunjukkan nilai signifikansi sebesar 0,719 dan koefisien beta (β) sebesar 0,021 (positif). Hal ini menunjukkan bahwa pergantian auditor yang dilakukan akan mempengaruhi kualitas laporan audit yang dihasilkan namun masih terdapat faktor lain yang dapat mempengaruhi kualitas audit. Hipotesis H₁ diterima apabila koefisien tenur auditor bertanda positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Berdasarkan hal tersebut dapat disimpulkan bahwa hipotesis **H₁ ditolak**.

Pengaruh Fee Audit Abnormal terhadap Kualitas Audit

Hasil pengujian hipotesis H₂ menunjukkan bahwa *fee* audit abnormal berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan nilai signifikansi sebesar 0,000 dan koefisien beta (β) sebesar 0,185 (positif). Hal ini menunjukkan bahwa semakin besar *fee* audit yang diterima oleh auditor selama masa penugasan, maka kualitas auditnya akan semakin baik. Kualitas audit yang baik dinilai dengan nilai akrual diskresioner yang kecil. Hipotesis H₂ diterima apabila koefisien

fee audit abnormal bertanda positif dan signifikan terhadap kualitas audit. Berdasarkan hal tersebut dapat disimpulkan bahwa hipotesis **H₂ diterima**.

Pengaruh Kualitas Audit terhadap Pemberian Opini *Going Concern*

Hasil pengujian hipotesis H₃ menunjukkan bahwa kualitas audit berpengaruh negatif terhadap pemberian opini *going concern*. Hal ini menunjukkan nilai signifikansi sebesar 0,501 dan koefisien beta (β) sebesar 0,065 (positif). Hal ini menunjukkan bahwa semakin besar kualitas audit yang dihasilkan oleh KAP terhadap laporan keuangan yang mengalami kesulitan keuangan akan memungkinkan auditor memberikan opini *going concern*. Hasil menunjukkan bahwa pengaruh kualitas audit terhadap pemberian opini *going concern* tidak signifikan. Hipotesis H₃ diterima apabila koefisien kualitas audit bertanda positif dan signifikan terhadap pemberian opini *going concern*. Berdasarkan hal tersebut dapat disimpulkan bahwa hipotesis **H₃ ditolak**.

Kualitas Audit Memediasi Pengaruh Tenur Auditor dan *Fee* Audit Abnormal terhadap Pemberian Opini *Going Concern*

Hipotesis H₄ menguji efek variabel mediasi. Hasil pengujian menunjukkan bahwa kualitas audit mampu memediasi pengaruh tenur auditor dan *fee* audit abnormal terhadap pemberian opini *going concern*. Hal ini menunjukkan nilai signifikansi sebesar 0,523 untuk tenur auditor dan 0,866 untuk *fee* audit abnormal. Hipotesis H₄ diterima apabila *P-Value* untuk pengujian langsung bernilai

signifikan yang berarti kualitas audit memediasi parsial atau *P-Value* untuk pengujian langsung bernilai tidak signifikan yang berarti kualitas audit memediasi penuh. Berdasarkan hal tersebut dapat disimpulkan bahwa kualitas audit yang terdapat dalam hipotesis H_{4a} dan H_{4b} memediasi penuh pengaruh tenur auditor dan *fee* audit abnormal terhadap pemberian opini *going concern*.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Berdasarkan hasil penelitian yang diperoleh melalui pengujian statistik serta pembahasan yang telah diuraikan, maka dapat disimpulkan hal-hal sebagai berikut:

1. Tenur auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit namun tidak signifikan. Kualitas pelaporan audit akan semakin meningkat seiring dengan meningkatnya pergantian auditor yang terjadi karena auditor baru dapat merancang prosedur audit yang efektif.
2. *Fee* audit abnormal berpengaruh positif terhadap kualitas audit. Hal ini membuktikan bahwa adanya *fee* audit yang tinggi akan menghasilkan kualitas audit yang lebih tinggi dari pada *fee* audit yang rendah. Hal ini mengindikasikan bahwa auditor akan bekerja lebih giat dalam melaksanakan prosedur audit yang akan menghasilkan kualitas laporan yang berkualitas.
3. Kualitas audit berpengaruh positif terhadap pemberian opini *going concern* namun tidak signifikan. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan yang

mengalami kondisi keuangan kurang baik cenderung melakukan perencanaan manajemen agar dapat meyakinkan auditor bahwa perusahaan tersebut masih mampu menjalankan aktivitas operasinya.

4. Kualitas audit dapat memediasi penuh pengaruh tenur auditor dan *fee* audit abnormal terhadap pemberian opini *going concern*. Hal ini berarti bahwa tenur auditor dan *fee* audit abnormal mempengaruhi kualitas audit yang diberikan, sehingga akan berdampak pada keputusan untuk memberikan opini *going concern* atau tidak.

Keterbatasan dan Saran Penelitian

Penelitian ini memiliki keterbatasan yakni sedikitnya perusahaan yang mengungkapkan *fee* auditnya secara eksplisit. Hal ini berdampak pada jumlah sampel perusahaan yang digunakan terlalu sedikit. Penelitian ini hanya berfokus pada kondisi keuangan perusahaan saja, sedangkan faktor lain tidak diikutsertakan dalam menentukan pemberian opini *going concern*. Selain itu, penelitian ini tidak menjelaskan dampak pemberian opini *going concern* terhadap perusahaan dan pasar. Peneliti selanjutnya hendaknya menambahkan variabel lain seperti strategi manajemen karena pada penelitian ini kondisi keuangan belum mampu memoderasi pengaruh kualitas audit terhadap pemberian opini *going concern*.

DAFTAR PUSTAKA

AAA Financial Accounting Standards Committee. 2001. Commentary: SEC Auditor Independence

Requirements. *Accounting Horizons*. 15(4): 373-386.

- Al-Thuneibat, A. A., R. T. I. Al Issa dan R. A. A. Baker. 2011. Do Audit Tenure and Firm Size Contribute to Audit Quality? Empirical Evidence from Jordan. *Managerial Auditing Journal*. 26(4): 317-334.
- Altman, E. I. 1993. *Corporate Financial Distress and Bankruptcy*. 2nd edition. New York: John Wiley & Sons.
- Barbadillo, E., Aguilar, N., Barbera, C. And Benau, M. A. 2004. Audit Quality and The Going-Concern Decision Making Process: Spanish Evidence. *European Accounting Review*. 13(4): 597-620.
- Blandon, J. G. and J. M. A. Bosch. 2013. Audit Tenure and Audit Qualifications in a Low Litigation Risk Setting: An Analysis of The Spanish Market. *Estudios de Economía*. 40(2): 133-156.
- Choi J., J. Kim and Y. Zang. 2010. Do Abnormally High Audit Fees Impair Audit Quality? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 29(2): 73-97.
- Cohen, S., A. Costanzo and F. M. Rossi. 2017. Auditors and Early Signals of Financial Distress in Local Governments. *Managerial Auditing Journal*. 32(3): 234-250.
- DeAngelo, L. E. 1981. Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*. 3(3): 183-199.
- Fitriany, S. Veronica and V. Anggraita. 2016. Impact of Abnormal Audit Fee to Audit Quality: Indonesian Case Study. *American Journal of Economics*. 6(1): 72-78.
- Gallizo, J. L. and R. Saladrigues. 2016. An Analysis of Determinants of Going Concern Audit Opinion: Evidence from Spain Stock Exchange. *Omnia Science*. 12(1): 1-16.
- Geiger, M. A., K. Raghunandan and W. Riccardi. 2014. The Global Financial Crisis: U.S. Bankruptcies and Going-Concern Audit Opinions. *Accounting Horizons*. 28(1): 59-75.
- Ghosh, A. and D. Moon. 2005. Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality. *The Accounting Review*. 80(2): 585-612.

Pengaruh Tenur Auditor Dan Fee Audit Abnormal Terhadap Pemberian Opini *Going Concern* Dengan Kualitas Audit Sebagai Variabel Mediasi

ARIMBI (*Applied Research In Management and Business*)

Vol. 1 No. 1 P-ISSN 2797-6343 E-ISSN 2808-1579

- Ghozali, I. 2014. *Structural Equation Modeling: Metode Alternatif dengan PLS*. Semarang: Universitas Diponegoro.
- Ghozali, I. and H. Latan. 2015. *Partial Least Squares: Konsep, Teknik dan Aplikasi Menggunakan SmartPLS 3.0 Edisi 2*. Semarang: Universitas Diponegoro.
- Giri, E. F. 2010. Pengaruh Tenur Kantor Akuntan Publik (KAP) dan Reputasi KAP Terhadap Kualitas Audit: Kasus Rotasi Wajib Auditor di Indonesia. *Symposium Nasional Akuntansi XIII*. Purwokerto.
- Hapsoro, D. and T.R. Santoso. 2008. Does Audit Quality Mediate the Effect of Auditor Tenure, Abnormal Audit Fee and Auditor's Reputation on Giving Going Concern Opinion?. *International Journal of Economics and Financial Issues*. 8(1): 143-152.
- Hoitash, R., A. Markelevich and C. A. Barragato. 2007. Auditor Fees and Audit Quality. *Managerial Auditing Journal*. 22(8): 761-786.
- Ikatan Akuntan Indonesia. 2001. *Standar Audit*. Jakarta: IAI.
- Jackson, A. B., M. Moldrich and P. Roebuck. 2008. Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality. *Managerial Auditing Journal*. 23(5): 420-437.
- Jensen, M. C. and C. H. Smith. 1984. *The Modern Theory of Corporate Finance*. New York: McGraw-Hill.
- Jensen, M. C. and W.H. Meckling. 1976. Theory of The Firm, Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*. 3(4): 305-360.
- Kaznik, R. 1999. On the Association between Voluntary Disclosure and Earnings Management. *Journal of Accounting Research*. 37(1): 57-81.
- Knechel, W. R., G. V. Krishnan, M. Pevzner, L. B. Shefehik and U. K. Velury. 2013. Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal o Practice & Theory*. 32(1): 385-421.
- Koh, H.C. 1991. Model Predictions and Auditor Assessments of Going-Concern Status. *Accounting and Business Research*. 21 (Autumn): 331-338.
- Kraub, P., P. Pronobis and H. Zulch. 2015. Abnormal Audit Fees and Audit Quality: Initial Evidence from The German Audit Market. *Journal of Business Economics*. 85(1): 45-84.
- Mgbame, C. O., E. Eragbhe and N. P. Osazuwa. 2012. Audit Partner Tenure and Audit Quality: An Empirical Analysis. *European Journal of Business and Management*. 4(7): 154-162.
- Mohamed, D. M. and M. H. Habib. 2013. Auditor Independence, Audit Quality and The Mandatory Auditor Rotation in Egypt. *Education, Business and Society: Contemporary Middle Eastern*. 6(2): 116-144
- Peraturan Menteri Keuangan. Nomor 17/PMK.01/2008 Tentang Jasa Akuntan Publik.
- Peraturan Pengurus Nomor 2 Tahun 2016 Tentang Penentuan Imbalan Jasa Audit Laporan Keuangan. Jakarta: IAPI.
- Platt, H. D. and M. B. Platt. 2002. Predicting Corporate Financial Distress: Reflections on Choice-Based Sample Bias. *Journal of Economics and Finance*. 26(2): 184-199.
- Vanstraelen, A. 2002. Auditor Economic Incentives and Going-Concern Opinions in A Limited Litigious Continental European Business Environment: Empirical Evidence from Belgium. *Accounting and Business Research*. 32(3): 171-186.
- www.idx.com