

## **Analisis Hubungan Masa Perikatan Audit dengan Kualitas Audit**

**Sylvie Leonora**

Jurusan Akuntansi / Fakultas Bisnis dan Ekonomika Universitas Surabaya  
[sylvieleonora@hotmail.co.id](mailto:sylvieleonora@hotmail.co.id)

**Yuliawati Tan, S.E., M.Ak.**

Jurusan Akuntansi / Fakultas Bisnis dan Ekonomika Universitas Surabaya

**Aurelia Carina Sutanto, S.E., M.Ak.**

Jurusan Akuntansi / Fakultas Bisnis dan Ekonomika Universitas Surabaya

**Abstrak** - Penelitian ini bertujuan untuk membuktikan adanya hubungan masa perikatan audit dengan kualitas audit yang diproksikan ke dalam opini audit berkaitan dengan *going concern*. Penelitian ini menggunakan model regresi logistik. Berdasarkan hasil uji dalam penelitian, tidak terbukti bahwa masa perikatan audit memiliki hubungan yang signifikan dengan opini audit berkaitan dengan *going concern*. Hasil penelitian ini mengindikasikan bahwa independensi auditor tidak terganggu dengan terjadinya perikatan yang lama antara auditee dengan KAP. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Lennox (2002) di London dan penelitian Knechel dan Vanstraelen (2007) di Belgia.

**Kata kunci** : masa perikatan audit, kualitas audit, opini audit berkaitan dengan *going concern*

**Abstract** - *This study aims to prove the existence of the relationship during the audit engagement with the audit quality is proxied to the audit opinion relating to going concern. This study employs model of logistic regression. Based on the test results in this study, it is not evident that the audit engagement has a significant relationship with audit opinion relating to going concern. The results of this study indicate that auditor independence is not compromised by the long engagement between the auditee with KAP. The results of this study are consistent with Lennox's research (2002) in London and Knechel and Vanstraelen's research (2007) in Belgium.*

**Keywords** : *audit engagement, audit quality, audit opinion relating to the going concern*

### **1. PENDAHULUAN**

Banyaknya perusahaan besar yang runtuh, seperti Enron dan WorldCom di Amerika Serikat, telah dikaitkan dengan kualitas audit yang buruk terkait dengan kurangnya independensi auditor. Kegagalan audit yang terjadi disebabkan auditor gagal baik dalam mendeteksi atau melaporkan kesalahan materi / salah saji dalam laporan keuangan. Salah satu kasus besar lain yang melibatkan kualitas audit yang buruk muncul pada akhir tahun 2011 berasal dari perusahaan besar di Jepang,

Olympus Corporation. Pada bulan Oktober 2011, Financial Times melaporkan bahwa terdapat kejanggalan dengan opini KPMG terkait pembukuan Olympus. Produsen kamera Jepang ini menyembunyikan kerugian transaksi derivatif senilai US\$ 1,5 miliar melalui rekayasa laporan keuangan dengan menganggapnya sebagai aset. Mereka telah melakukan perbuatan tersebut sejak tahun 1990-an. Skandal ini merupakan skandal terbesar dalam sejarah korporasi Jepang. Di sisi lain, auditor Olympus pada tahun 1990-an adalah Arthur Andersen afiliasi Jepang, yang dulu adalah salah satu dari perusahaan akuntan Big Five. Setelah Andersen jatuh pada tahun 2002, KPMG mengakuisisi unit perusahaan ini di Jepang, kemudian berganti nama menjadi Asahi & Co. Sejak saat itu, audit Olympus diambil alih oleh Asahi & Co. KPMG masih menjadi auditor hingga tahun 2009. Kemudian Olympus beralih ke Ernst & Young pada akhir tahun tersebut. Selama 8 tahun KPMG melakukan audit, perusahaan akuntan ternama itu tidak mengungkapkan terjadinya masalah dalam pemberian opini atas laporan keuangan selama mengaudit perusahaan tersebut (*Indonesia Finance Today*, November 2011).

Kecurangan laporan keuangan yang melibatkan kantor akuntan publik peringkat teratas ini mendorong Kongres Amerika Serikat untuk mengesahkan *Sarbanes-Oxley Act* pada tahun 2002 yang merupakan awal reformasi atas profesi akuntansi publik, tidak saja di Amerika Serikat melainkan juga di negara-negara lain (Suradi, 2011). Dalam peraturan tersebut diatur terkait beberapa peraturan yang mengatur kebijakan akuntan public baik kantor akuntan public maupun partner audit. Dalam *Sarbanes-Oxley Act* diatur pada sesi 203, terkait partner audit yang dibatasi penugasan auditnya paling lama lima tahun buku berturut-turut.

Peraturan terkait rotasi audit yang ada di *Sarbanes-Oxley Act* selanjutnya digunakan dan diadopsi oleh beberapa negara lain, salah satunya negara Indonesia. Peraturan terkait rotasi ini pertama kali diterbitkan dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 423/KMK.06/2002 tentang Jasa Akuntan Publik. Peraturan ini mewajibkan rotasi auditor partner setiap 3 tahun dan rotasi KAP setiap 5 tahun. Peraturan ini direvisi dengan PMK No. 17/PMK.01/2008 di mana pembatasan pemberian jasa KAP diperpanjang menjadi 6 tahun.

De Angelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas bahwa auditor akan menemukan dan melaporkan tentang adanya suatu pelanggaran dalam sistem akuntansi klien. Probabilitas penemuan suatu pelanggaran tergantung pada kemampuan teknis auditor dan independensi auditor tersebut. Dari definisi kualitas audit tersebut, diperoleh bahwa kualitas audit dapat ditentukan antara lain oleh independensi auditor di mana independensi tersebut dapat berhubungan dengan masa perikatan auditor dengan klien seperti kasus Enron dan Olympus Corporation. Oleh karena itu, dimasukkannya ketentuan yang mewajibkan rotasi partner audit ke dalam *Sarbanes-Oxley Act* tidak terlepas dari pertimbangan bahwa terlalu lamanya pelaksanaan audit oleh auditor independen pada satu klien akan berpotensi menciptakan kedekatan antara auditor bersangkutan dengan manajemen klien yang diauditnya. Kedekatan hubungan antara auditor dan klien diyakini berdampak negatif terhadap independensi, serta dapat mengurangi keandalan dan kualitas audit sehingga berkontribusi bagi terjadinya skandal-skandal keuangan di Amerika Serikat (Gates et al., 2007 dalam Novianti, 2010).

Beberapa penelitian meneliti hubungan masa perikatan audit terhadap kualitas audit dengan menggunakan *proxy* yang berbeda-beda. Carcello dan Nagy (2004) melakukan penelitian dengan menggunakan laporan keuangan yang curang sebagai *proxy* untuk kualitas audit. Mereka menemukan laporan keuangan yang curang lebih cenderung terjadi di tiga tahun pertama selama penugasan audit, tetapi mereka gagal untuk menemukan bukti bahwa pelaporan keuangan yang curang lebih mungkin untuk masa penugasan KAP yang panjang. Hasil mereka konsisten dengan argumen bahwa kewajiban rotasi perusahaan mungkin memiliki efek buruk pada kualitas audit. Penelitian Myers, Myers, dan Omer (2003) menunjukkan hasil bahwa kualitas audit justru semakin meningkat seiring dengan bertambah lamanya tenure kantor akuntan publik dan tenure partner audit. Begitu pula dengan penelitian Jackson, Moldrich dan Roebuck (2008) di Australia yang menemukan bahwa masa audit yang lama semakin meningkatkan kualitas audit yang diprosikan dengan opini audit berkaitan dengan *going concern*.

Namun, Davis, Soo dan Trompeter (2000) dalam konteks US dan Chung (2004) dalam konteks Korea menemukan hasil yang tidak konsisten. Davis, Soo

dan Trompeter (2000) menemukan bahwa *audit tenure* berhubungan dengan kualitas laporan keuangan yang lebih rendah dan menunjukkan bahwa manajemen memperoleh fleksibilitas dalam pelaporan yang lebih besar serta dapat mempertemukan prediksi laba lebih mudah. Chung (2004) menemukan akrual diskuesioner oleh perusahaan yang melakukan kewajiban rotasi menurun setelah menerapkan kewajiban tersebut. Hal ini menunjukkan bahwa kualitas audit meningkat ketika lamanya hubungan klien-auditor dibatasi. Di sisi lain, penelitian Lennox (2004) di UK dan Knechel dan Vanstraelen (2007) di Belgia tidak menemukan adanya hubungan antara masa perikatan audit dengan kualitas audit yang diproksikan ke dalam opini audit berkaitan dengan *going concern*. Penelitian mengenai keterkaitan *audit engagement* atau lamanya perikatan auditor-klien dengan kualitas audit juga telah dilakukan di Indonesia antara lain oleh Siregar et al. (2012) dan Sumarwoto (2006).

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi untuk literatur mengenai hubungan masa perikatan audit terhadap kualitas audit. Hal ini dikarenakan masih belum jelas apakah kebijakan rotasi audit efektif diterapkan di Indonesia, mengingat biaya audit yang tinggi termasuk di antaranya kegagalan audit. Walaupun tingkat independensi auditor relatif lebih tinggi di awal masa penugasan, namun tingkat familiaritas terhadap kasus dan klien yang dihadapi lebih rendah, sehingga dapat mengakibatkan kegagalan audit pada masa awal perikatan. Selain itu, audit berulang-ulang akan meningkatkan pengetahuan tentang industri klien yang diperoleh, sehingga dapat meningkatkan kualitas audit.

Selain itu, penelitian ini dilakukan karena masih terdapat adanya *research gap* terkait hubungan masa perikatan audit dengan kualitas audit yang diproksikan dengan opini audit berkaitan dengan *going concern*. Beberapa penelitian tersebut menunjukkan hasil yang berbeda-beda di beberapa negara. Sehingga penulis di sini ingin melakukan penelitian untuk memberikan kontribusi atas literatur terkait hubungan masa perikatan audit dengan kualitas audit yang diproksikan dengan opini audit berkaitan dengan *going concern*.

Penelitian ini diharapkan memberikan manfaat bagi beberapa pihak. Bagi pembuat regulasi terkait masa perikatan audit agar mempertimbangkan apakah peraturan tentang kewajiban rotasi auditor diperlukan dalam rangka untuk

menghasilkan laporan auditan yang berkualitas supaya informasinya dapat diandalkan untuk berbagai kepentingan, terutama dalam pengambilan keputusan. Selain itu, penelitian ini dapat digunakan untuk memberikan dasar pertimbangan kepada investor dengan mengukur kualitas informasi melalui analisis kualitas audit sehingga informasi dalam laporan keuangan dapat digunakan untuk pengambilan keputusan yang berkualitas pula. Tujuan dari penelitian ini merupakan *hypothesis testing*, yaitu untuk menjelaskan karakteristik dari hubungan antara masa perikatan audit dengan kualitas audit. Sehingga diperoleh hipotesis sebagai berikut :

H1 = Masa perikatan audit berhubungan dengan opini audit berkaitan dengan *going concern*

## **2. METODE PENELITIAN**

### **2.1 Populasi dan Sampel**

Populasi dalam penelitian ini meliputi semua perusahaan sektor manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2009-2011. Pengambilan sampel dilakukan dengan menggunakan teknik *probability sampling-restricted or complex probability sampling*, yaitu dengan beberapa kriteria sebagai berikut :

1. Perusahaan sektor manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2009-2011
2. Perusahaan tersebut memenuhi salah satu karakteristik *financial distress* yang terdapat dalam ISA 570 (revisi) *Going concern* tahun 2000 pada indikator finansial dan terbatas untuk kondisi *financial distress* yang hanya dapat diakses dengan melihat laporan keuangan perusahaan
3. Memiliki laporan keuangan yang lengkap dan terdapat laporan auditor independen selama periode penelitian
4. Perusahaan tersebut melaporkan laporan keuangan dalam mata uang rupiah

### **2.2 Jenis dan Sumber Data**

Penelitian ini menggunakan data sekunder berupa laporan keuangan, *company report* dan *annual report* dari perusahaan sektor manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2009-2011, jurnal-jurnal penelitian mengenai masa perikatan audit dan hubungannya dengan kualitas audit, serta data-data pustaka

lain yang dapat membantu terlaksananya penelitian ini. Data sekunder diperoleh dari website BEI ([www.idx.co.id](http://www.idx.co.id)).

### **2.3 Metode Analisis Data**

Pengujian hipotesis dilakukan dengan analisis multivariat dengan menggunakan regresi logistik (logistic regression). Model regresi logistik yang digunakan untuk menguji hipotesis sebagai berikut :

$$\ln \frac{GC}{1-GC} = \alpha + \beta_1 \text{ TENURE} + \beta_2 \text{ BIGFOUR} + \beta_3 \text{ ACOM} + \beta_4 \text{ ZFC} + \beta_5 \text{ DFT} + \beta_6 \text{ LOGASSETS} + \varepsilon$$

GC = opini audit berkaitan dengan *going concern* (variabel dummy, 1 jika opini audit berkaitan dengan *going concern*, 0 jika opini non *going concern*)

TENURE = masa perikatan audit, jumlah tahun KAP yang sama mengaudit auditee yang sama

BIGFOUR = variabel dummy, 1 jika auditor Big Four, selain itu 0

ACOM = variabel dummy, 1 jika komite audit terdiri atas semua non-direktur eksekutif, selain itu 0

ZFC = kondisi keuangan menggunakan model *Zmijeski Financial Condition* (1984)

DFT = *debt default* (variabel dummy, 1 jika perusahaan dalam keadaan *default* dan 0 jika tidak)

LOGASSETS = natural log dari total aset klien

### **2.4 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel**

Variabel dalam penelitian ini terdiri dari variabel dependen, independen, dan variabel kontrol.

#### **2.4.1 Opini Audit Berkaitan dengan *Going Concern***

Variabel dependen berupa keberadaan opini audit berkaitan dengan *going concern*. Menurut PSA No. 30 seksi 341, opini audit berkaitan dengan *going concern* diberikan jika terdapat kondisi dan peristiwa yang semula menyebabkan auditor yakin tentang adanya kesangsian mengenai kelangsungan hidup (*going concern*) entitas. Keberadaan opini audit berkaitan dengan *going concern* dapat

ditemukan pada laporan auditor independen dalam laporan keuangan perusahaan. Apabila perusahaan mendapat opini audit berkaitan dengan *going concern* maka diberi kode 1, sedangkan opini audit yang tidak berkaitan dengan *going concern* diberi kode 0.

#### **2.4.2 Masa Perikatan Audit (TENURE)**

Variabel independen pada penelitian ini adalah masa perikatan audit. Masa perikatan audit adalah lama hubungan kerja antara KAP dengan kliennya dalam hal pemeriksaan laporan keuangan (Januarti, 2009). Masa perikatan audit diukur dengan menghitung mundur tahun dimana KAP yang sama telah melakukan perikatan terhadap auditee. Informasi ini dapat dilihat pada laporan auditor independen selama beberapa tahun untuk memastikan lamanya KAP mengaudit perusahaan tersebut.

#### **2.4.3 Debt Default (DFT)**

Apabila perusahaan gagal dalam memenuhi kewajiban hutang dan atau bunga, seperti kesulitan dalam mentaati persetujuan hutang, fakta-fakta pembayaran yang lalai atau pelanggaran perjanjian maka kreditor akan memberikan status *default* (Chen dan Church, 1992 dalam Januarti, 2009). Informasi apakah perusahaan gagal membayar hutangnya pada saat jatuh tempo atau tidak, dapat ditemukan pada catatan atas laporan keuangan perusahaan. Variabel dummy yang digunakan 1 = status *debt default*, 0 = tidak *debt default*.

#### **2.4.4 Komite Audit (ACOM)**

Berdasarkan peraturan Bapepam-LK No.IX.I.5 tahun 2004 tentang Pembentukan dan Pedoman Pelaksanaan Kerja Komite Audit, sebagian besar anggota komite audit adalah komisaris independen dan anggota lainnya merupakan pihak luar Emiten dan Perusahaan Publik. Apabila semua anggota komite audit terdiri atas komisaris independen dan pihak luar emiten maka variabel dummy yang digunakan 1 dan 0 apabila terdapat anggota selain komisaris independen dan pihak luar emiten. Struktur dan keanggotaan komite audit dapat ditemukan pada *company report* yang tersedia di website IDX.

#### **2.4.5 Ukuran KAP (BIGFOUR)**

Ukuran KAP dalam penelitian ini merupakan besar kecilnya KAP yang dibedakan dalam dua kelompok, yaitu KAP yang berafiliasi dengan Big 4 dan KAP yang tidak berafiliasi dengan Big 4. Apabila suatu perusahaan diaudit oleh salah satu KAP Big Four, maka variabel dummy nya adalah 1 dan 0 untuk di luar Big Four. Keterangan untuk variabel ini dapat ditemukan pada laporan audit perusahaan. Berdasarkan sumber dari Wikipedia (2012), terdapat empat KAP besar di Indonesia yang berafiliasi dengan KAP Big Four, diantaranya:

- a. KAP Purwanto, Suherman & Surja–berafilisiasi dengan Ernst&Young.
- b. KAP Osman Bing Satrio – berafiliasi dengan Deloitte Touche Tohmatsu
- c. KAP Siddharta dan Widjaja – berafiliasi dengan KPMG
- d. KAP Tanudiredja, Wibisana & Rekan – berafiliasi dengan PricewaterhouseCoopers (PwC).

#### **2.4.6 Ukuran Klien (LOGASSETS)**

Ukuran perusahaan pada penelitian ini menggunakan natural log total aset. Karena total aset perusahaan bernilai milyaran rupiah maka hal ini disederhanakan dengan mentransformasikan ke dalam logaritma natural.

#### **2.4.7 Kondisi Keuangan (ZFC)**

Dalam penelitian ini kondisi keuangan perusahaan menggunakan model prediksi kebangkrutan *The Zmijeski*. Zmijeski (1984) dalam Carcello dan Nagy (2004) menggunakan analisis rasio yang mengukur kondisi keuangan perusahaan dengan menggunakan rasio profitabilitas, *leverage*, dan likuiditas untuk model prediksinya. Model yang dikembangkannya adalah sebagai berikut (Setyarno, Januarti dan Faisal, 2006):

$$X = -4.3 - 4.5X_1 + 5.7X_2 - 0.004X_3$$

Keterangan :

X = Semakin tinggi nilai X, mengindikasikan kemungkinan besar kebangkrutan

X<sub>1</sub> = Profitabilitas (*return on asset*)

X<sub>2</sub> = *Leverage (debt ratio)*



X3 = Likuiditas (*current ratio*)

### 3. HASIL DAN PEMBAHASAN

#### 3.1 Analisis Statistik Deskriptif

Tabel 1 menyajikan mengenai frekuensi data perusahaan yang menerima opini audit berkaitan dengan *going concern* (GCAO) dan yang tidak menerima opini audit berkaitan dengan *going concern* (NGCAO) per tahun penelitian, mulai dari 2009 sampai 2011. Secara rata-rata dapat dikatakan bahwa sebanyak 44,1 % perusahaan menerima opini audit berkaitan dengan *going concern* atau sebanyak 45 perusahaan. Sedangkan sebanyak 57 perusahaan atau 55,9% menerima opini audit yang tidak berkaitan dengan *going concern*. Jadi, dapat dikatakan bahwa secara keseluruhan perusahaan yang mendapat opini audit tidak berkaitan dengan *going concern* lebih banyak dibandingkan perusahaan yang mendapat opini audit berkaitan dengan *going concern* pada sampel perusahaan yang *going concern*-nya terganggu sesuai dengan ISA 570 *Going Concern*.

**Tabel 1**  
**Distribusi Auditee Berdasarkan Opini Audit**

	2009		2010		2011		Total	
	Auditee	%	Auditee	%	Auditee	%	Auditee	%
<b>GCAO</b>	16	55,2%	13	38,2%	16	41,0%	45	44,1%
<b>NGCAO</b>	13	44,8%	21	61,8%	23	59,0%	57	55,9%
<b>Total</b>	29	100,0%	34	100,0%	39	100,0%	102	100,0%

Sumber : IDX 2009-2011 (data diolah)

**Tabel 2**  
**Statistik Deskriptif Kategori Opini Audit Berkaitan dengan *Going Concern***

Variabel	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
TENURE	45	1	7	3,13	1,890
LOGASSETS	45	9,0000000	13,3672630	11,802790967	,8875510676
ZFC	45	-6975,023	246,69257	-179,6252827	1041,43505073

Variabel	N	Dummy = 1 (%)	Dummy = 0 (%)
ACOM	45	100%	-
DFT	45	71%	29%
BIGFOUR	45	22%	78%

**Tabel 3**

**Statistik Deskriptif Kategori Opini Audit Tidak Berkaitan dengan *Going concern***

Variabel	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
TENURE	57	1	7	3,37	2,076
LOGASSETS	57	10,0791820	13,5920540	11,862233509	,7755128579
ZFC	57	-664,04990	166,95456	-6,9888733	102,01366330

Variabel	N	Dummy = 1 (%)	Dummy = 0 (%)
ACOM	57	100%	-
DFT	57	32%	68%
BIGFOUR	57	39%	61%

Berdasarkan tabel 2 dan 3 di atas dapat diketahui bahwa rata-rata masa perikatan audit (TENURE) pada sampel perusahaan yang mendapat opini audit berkaitan dengan *going concern* (skor 1) selama periode penelitian 2009-2011 adalah sebesar 3,13 tahun. Sedangkan rata-rata masa perikatan audit pada sampel perusahaan yang mendapat opini audit tidak berkaitan dengan *going concern* (skor 0) selama periode penelitian 2009-2011 adalah sebesar 3,37 tahun. Hal ini memberikan informasi bahwa lama perikatan audit antara kedua kategori sampel tidak jauh berbeda. Selain itu, masih terdapat perusahaan yang tidak menjalankan peraturan rotasi auditor di mana beberapa perusahaan melakukan perikatan dengan KAP yang sama selama 7 tahun, sedangkan masa perikatan audit adalah paling lama 6 tahun.

Dari keseluruhan sampel baik yang mendapatkan atau tidak mendapatkan opini audit berkaitan dengan *going concern*, diketahui 100% adalah perusahaan yang secara keseluruhan memiliki anggota komite audit (ACOM) yang terdiri atas komisaris independen dan pihak luar emiten dan perusahaan publik sehingga semuanya mendapat skor 1. Hal ini disebabkan dari 102 perusahaan yang dijadikan sampel telah memenuhi peraturan BAPEPAM-LK No.IX.I.5 tahun 2004 tentang Pembentukan dan Pedoman Pelaksanaan Kerja Komite Audit. Karena variabel ini semua mendapat skor 1 maka variabel komite audit tidak dapat digunakan untuk analisis selanjutnya.

Dari keseluruhan sampel yang mendapatkan opini audit berkaitan dengan *going concern*, diketahui 71% nya adalah perusahaan yang mengalami *debt*

*default* (DFT). Sedangkan untuk perusahaan yang tidak mendapatkan opini audit berkaitan dengan *going concern* hanya 32% saja yang mengalami *debt default*. Hal ini memberikan informasi bahwa status *default* atau kegagalan perusahaan dalam membayar kewajiban pada saat jatuh tempo lebih banyak terjadi pada perusahaan yang mendapat opini audit berkaitan dengan *going concern*. Hasil ini sesuai dengan PSA 30, di mana kegagalan dalam memenuhi kewajiban hutang (*default*) banyak digunakan auditor sebagai indikator *going concern* dalam memberikan keputusan opini audit.

Dari keseluruhan sampel yang mendapatkan opini audit berkaitan dengan *going concern*, diketahui 22% nya adalah perusahaan yang diaudit oleh Big Four. Sedangkan untuk perusahaan yang tidak mendapatkan opini audit berkaitan dengan *going concern*, diketahui 36% nya adalah perusahaan yang diaudit oleh Big Four. Hal ini memberikan informasi bahwa perusahaan yang mendapat opini audit tidak berkaitan dengan *going concern* lebih banyak diaudit oleh Big Four dibandingkan dengan perusahaan yang mendapat opini audit berkaitan dengan *going concern*.

Rata-rata untuk variabel ukuran klien (LOGASSETS) pada perusahaan yang mendapat opini audit berkaitan dengan *going concern* sebesar 11,803. Untuk rata-rata variabel ukuran klien pada perusahaan yang mendapat opini audit tidak berkaitan dengan *going concern* sebesar 11,862. Hal ini memberikan informasi bahwa antara kedua kategori sampel memiliki total aset yang tidak jauh berbeda.

Rata-rata untuk variabel kondisi keuangan dengan menggunakan *Zmijeski Financial Condition* (ZFC) pada perusahaan yang mendapat opini audit berkaitan dengan *going concern* sebesar -179,625. Untuk rata-rata variabel kondisi keuangan pada perusahaan yang mendapat opini audit tidak berkaitan dengan *going concern* sebesar -6,989. Hal ini memberikan informasi bahwa perusahaan yang mendapat opini audit berkaitan dengan *going concern* mengalami kesulitan keuangan (*financial distress*) yang lebih besar daripada perusahaan yang mendapat opini audit tidak berkaitan dengan *going concern*.

### 3.2 Analisis Korelasi Bivariate

Tabel 4

Korelasi antara Opini Audit Berkaitan dengan *Going Concern* dengan Variabel Independen

Variabel Independen	Pearson Correlation	Sig.(2-tailed)
TENURE	-0,059	0,556
DFT	0,393	0,000
BIGFOUR	-0,175	0,078
LOGASSETS	-0,036	0,719
ZFC	-0,124	0,216

Berdasarkan tabel 4, variabel penelitian masa perikatan audit ( $r = 0,556$ ), ukuran KAP ( $r = 0,078$ ), ukuran klien ( $r = 0,719$ ), kondisi keuangan ( $r = 0,216$ ) tidak berhubungan signifikan dengan opini audit berkaitan dengan *going concern*. Sedangkan variabel *debt default* ( $r = 0,000$ ) memiliki hubungan yang signifikan dengan opini audit berkaitan dengan *going concern*. Analisis korelasi dilakukan sebagai pelengkap dari model regresi logistik.

### 3.3 Analisis Regresi Logistik

#### 3.3.1 Menilai Model Fit dan Keseluruhan Model (*Overall Model fit*)

Tabel 5

Perbandingan Nilai -2LL Awal dengan -2LL Akhir

-2LL Awal (Blok number = 0)	139,987
-2LL Akhir (Blok number = 1)	118,060

Nilai -2LL awal yaitu sebesar 139,987. Setelah dimasukkan keenam variabel independen, maka nilai -2LL akhir mengalami penurunan menjadi sebesar 118,060. Penurunan nilai *likelihood* (-2LL) menunjukkan model regresi yang lebih baik atau dengan kata lain model yang dihipotesiskan fit dengan data.

#### 3.3.2 Uji Kelayakan Model

Untuk menguji kecocokan data dengan model dapat dilihat juga dari *Hosmer and Lemeshow's Goodness of Fit* yang diukur dengan nilai Chi-square. Jika nilai ini sama dengan atau kurang dari 5% maka  $H_0$  (model yang dihipotesiskan dengan data) ditolak. Berdasarkan output SPSS diperoleh nilai Chi-square sebesar 7,257 yang dapat dilihat pada tabel 6. Dengan demikian,  $H_0$  diterima atau tidak terdapat perbedaan antara klasifikasi yang diteliti dengan yang

diamati. Hal ini menunjukkan bahwa model regresi tersebut layak untuk digunakan dalam analisis selanjutnya atau dengan kata lain bahwa model regresi tersebut mampu untuk memprediksi nilai observasinya.

**Tabel 6**  
**Hasil Regresi Logistik atas Variabel Penelitian**

Variabel	Koefisien Regresi	Sig.	Exp(B)
TENURE	0,85	0,518	1,089
DFT	1,837	0,000	6,278
BIGFOUR	-0,819	0,166	0,441
LOGASSETS	-0,283	0,393	0,754
ZFC	-0,003	0,232	0,997

Konstanta = 2,091  
 Chi Square = 7,257  
 Sig. Chi Square = 0,509  
 Cox & snell-R<sup>2</sup> = 0,193  
 Nagelkerke-R<sup>2</sup> = 0,259

### 3.3.3 Uji R<sup>2</sup> (Cox and Snell's R Square)

Hasil output SPSS memberikan nilai *Nagelkerke R Square* adalah sebesar 0,259 yang berarti variabilitas variabel dependen dapat dijelaskan oleh variabel independen sebesar 25,9%, sedangkan sisanya dijelaskan oleh variabel-variabel lain di luar model penelitian.

### 3.3.4 Uji Koefisien Regresi

Tabel 6 menunjukkan hasil pengujian dengan regresi logistik pada tingkat signifikansi ( $\alpha$ ) 5%. Dari pengujian persamaan regresi logistik diatas maka diperoleh hasil sebagai berikut :

#### 3.3.4.1 Masa Perikatan Audit

Pengujian terhadap variabel masa perikatan audit menemukan bukti empiris yang menunjukkan bahwa masa perikatan audit tidak berhubungan dengan pemberian opini audit berkaitan dengan *going concern* oleh auditor. Hal ini menunjukkan bahwa hipotesis nol (H0) tidak berhasil ditolak. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Lennox (2002) di London yang menemukan bukti bahwa masa perikatan audit kurang dipertimbangkan oleh auditor dalam memberikan opini audit berkaitan dengan *going concern*. Penelitian ini juga konsisten dengan temuan Knechel dan Vanstraelen (2007) yang menunjukkan bahwa independensi auditor tidak akan berkurang dari waktu ke waktu dan tidak

menjadi lebih baik dalam memprediksi kebangkrutan. Sehingga bukti bahwa masa perikatan audit mengakibatkan penurunan atau peningkatan kualitas audit yang diprosikan dengan pemberian opini audit berkaitan dengan *going concern* adalah lemah. Namun, hasil penelitian ini tidak konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Shafie et al.(2009), Carcello dan Nagy (2004).

Perbedaan nilai koefisien antara hipotesis dan hasil penelitian menunjukkan bukti bahwa independensi auditor tidak terganggu dengan terjadinya perikatan yang lama antara auditee dengan KAP. Hal ini ditunjukkan dengan nilai mean masa perikatan audit pada statistik deskriptif yang menunjukkan nilai yang tidak jauh berbeda antara kelompok yang menerima opini audit berkaitan dengan *going concern* (GCAO) dan kelompok yang menerima opini audit tidak berkaitan dengan *going concern* (NGCAO), yaitu sebesar 3,13 dan 3,37 tahun. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa jika auditor menemukan adanya masalah dengan kelangsungan hidup auditee maka mereka akan mengeluarkan opini audit berkaitan dengan *going concern*, tanpa mempedulikan kehilangan fee audit yang akan diperoleh di masa mendatang karena kehilangan klien tersebut. Auditor akan tetap mempertahankan kualitas audit yang dimilikinya, yaitu mempertahankan independensinya dengan tetap melaporkan apabila terdapat informasi yang menyesatkan dari klien.

#### **3.3.4.2 Debt Default**

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian Shafie et al.(2009) terkait dengan *debt default*. Berdasarkan hasil pengujian pada lampiran 5 dihasilkan secara signifikan variabel *debt default* (DFT) berhubungan dengan pemberian opini audit berkaitan dengan *going concern*. Selain itu, juga diketahui arah koefisien yang positif yang menunjukkan bahwa perusahaan yang memiliki *debt default*, semakin dimungkinkan menerima opini audit berkaitan dengan *going concern*. Variabel ini merupakan determinan kuat bagi auditor dalam mengambil keputusan untuk mengeluarkan opini audit berkaitan dengan *going concern* sesuai dengan yang tercantum dalam PSA 30 seksi 341 bahwa informasi yang secara signifikan berlawanan dengan asumsi kelangsungan hidup entitas adalah ketidakmampuan entitas dalam memenuhi kewajibannya pada saat jatuh tempo. Hasil penelitian ini juga konsisten dengan penelitian terdahulu yang

dilakukan Chen dan Church (1992) dalam Januarti (2009) yang menyatakan bahwa ada bukti yang kuat antara pemberian status *debt default* dengan masalah keputusan auditor dalam memberikan opini audit berkaitan dengan *going concern*.

### **3.3.4.3 Ukuran Kap**

Berdasarkan hasil pengujian yang telah dilakukan terhadap variabel kontrol ukuran KAP, penelitian ini gagal menemukan adanya hubungan antara ukuran KAP dengan pemberian opini audit berkaitan dengan *going concern*. Temuan tersebut konsisten dengan hasil penelitian Lennox (2002), Knechel dan Vanstraelen (2007). Namun, hasil penelitian ini bertolak belakang dengan penelitian Shafie et al. (2009) yang membuktikan bahwa ukuran KAP berpengaruh signifikan terhadap penerimaan opini audit berkaitan dengan *going concern*.

Hasil pengujian ini memberikan kesimpulan bahwa baik auditor dari KAP Big Four maupun KAP non Big four tidak terdapat perbedaan dalam melakukan evaluasi maupun penilaian terhadap kelangsungan usaha kliennya. Hasil penelitian ini menolak pernyataan DeAngelo (1981) bahwa auditor skala besar akan lebih menjaga reputasi mereka karena memiliki resiko kehilangan reputasi yang lebih besar, sehingga memotivasi mereka untuk menjadi lebih objektif ketika membuat keputusan pelaporan audit. Penelitian ini membuktikan bahwa KAP non Big Four juga akan melakukan hal yang sama dalam mempertahankan reputasi KAP nya. Hal ini dibuktikan dari 45 perusahaan yang mendapat opini audit berkaitan dengan *going concern*, sebanyak 35 perusahaan tersebut diaudit oleh KAP non Big Four. Hasil tersebut memberi arti bahwa KAP non Big Four juga akan objektif dalam memberikan opini audit berkaitan dengan *going concern* sesuai dengan kondisi perusahaan yang sebenarnya. Karena ketika sebuah KAP sudah memiliki reputasi yang baik maka KAP tersebut akan berusaha untuk mempertahankan reputasi yang dimilikinya dan menghindarkan diri dari hal-hal yang dapat merusak reputasinya. Mereka tidak takut dalam mengungkapkan keadaan klien yang sesungguhnya terkait dengan kelangsungan hidupnya. Sehingga baik KAP Big Four maupun KAP non Big Four akan bersikap objektif terhadap opini yang akan diberikannya.

#### **3.3.4.4 Ukuran Klien**

Hasil pengujian ukuran klien yang diproksikan dengan natural log dari total aset ditemukan tidak berhubungan secara signifikan dengan pemberian opini audit berkaitan dengan *going concern* oleh auditor kepada auditee. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Shafie et al.(2009) yang tidak menemukan bukti bahwa ukuran klien digunakan oleh auditor untuk sebagai salah satu pertimbangan untuk memberikan opini audit berkaitan dengan *going concern*. Hasil penelitian ini menolak pernyataan Januarti (2009) bahwa perusahaan besar akan lebih mampu untuk menyelesaikan masalah keuangan yang dihadapi dan mempertahankan kelangsungan hidup usahanya. Hal ini dapat terjadi karena pertumbuhan aset perusahaan tidak diikuti dengan kemampuan klien untuk meningkatkan saldo labanya. Dari pengamatan yang dilakukan terhadap 118 perusahaan yang memenuhi karakteristik *financial distress* pada ISA 570 *Going concern*, sebanyak 74 perusahaan atau 62,7% mengalami rugi operasi walaupun memiliki nilai total aset yang meningkat setiap tahunnya. Sehingga, meskipun nilai total aset meningkat setiap tahunnya, klien akan mengalami masalah *going concern* jika terus-menerus mengalami saldo laba yang negatif setiap tahunnya atau terdapat permasalahan hukum yang menjerat klien, atau hal lain yang mengakibatkan kelangsungan hidupnya diragukan.

#### **3.3.4.5 Kondisi Keuangan**

Berdasarkan hasil pengujian kondisi keuangan perusahaan (ZFC) dengan menggunakan model *The Zmijeski* tidak berhubungan secara signifikan dengan pemberian opini audit berkaitan dengan *going concern* oleh auditor kepada auditee. Hasil penelitian ini bertolak belakang dengan penelitian Shafie et al. (2009) yang menggunakan model kebangkrutan yang sama Namun, hasil penelitian ini konsisten dengan temuan Santosa dan Wedari (2007) dan Setyarno, Januarti dan Faisal (2006) yang menunjukkan kondisi keuangan perusahaan dengan menggunakan *The Zmijeski Model* tidak berhubungan dengan pemberian opini audit berkaitan dengan *going concern*. Hal ini disebabkan karena tidak semua perusahaan yang mengalami *financial distress* sesuai kriteria ISA 570 *Going concern* khususnya perusahaan yang mengalami rugi operasi menerima



opini audit berkaitan dengan *going concern*. Auditor cenderung memberikan opini audit berkaitan dengan *going concern* pada perusahaan yang mengalami kerugian operasi yang berulang kali terjadi seperti yang tercantum dalam PSA no.30 seksi 341 paragraf 6 dan dari hasil penelitian ini auditor juga cenderung memberikan opini audit berkaitan dengan *going concern* apabila kerugian yang dialami mengalami peningkatan serta melihat seberapa signifikan kerugian operasi tersebut bagi perusahaan sehingga menimbulkan keraguan yang substansial atas kelangsungan hidup perusahaan.

#### **4. KESIMPULAN DAN SARAN**

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis, terbukti bahwa masa perikatan audit tidak berhubungan dengan opini audit berkaitan dengan *going concern* sebagai proksi kualitas audit. Sedangkan untuk variabel kontrol, hanya variabel *debt default* yang ditemukan berhubungan opini audit berkaitan dengan *going concern* dan untuk variabel ukuran KAP, ukuran klien dan kondisi keuangan ditemukan tidak berhubungan dengan opini audit berkaitan dengan *going concern*.

Peneliti memberikan beberapa saran atas keterbatasan yang ditemui selama penelitian dilakukan, yaitu sebagai berikut:

1. Dalam penelitian ini, masa perikatan audit hanya dapat dihitung mundur sampai 7 tahun, yaitu dari tahun 2011 ke tahun 2005. Sehingga untuk penelitian berikutnya diharapkan dapat menggunakan dan memperoleh data untuk periode yang lebih panjang sehingga dapat memperoleh data mengenai masa perikatan audit antara perusahaan dengan KAP yang melebihi 7 tahun.
2. Memasukkan variabel tambahan lain yang secara logis diperkirakan berhubungan dengan kualitas audit. Sehingga dengan semakin banyak variabel yang digunakan maka hasil penelitian akan lebih bisa memprediksi faktor-faktor kualitas audit. Hal ini dikarenakan variasi variabel bebas pada penelitian ini hanya dapat menjelaskan variabel opini audit berkaitan dengan *going concern* sebesar 25,9 % .
3. Menggunakan proksi lain untuk variabel komite audit misal komposisi keanggotaannya, efektivitas peran komisaris independen komite audit dalam

membantu auditor eksternal mengeluarkan keputusan opini audit berkaitan dengan *going concern*.

4. Menggunakan model kondisi keuangan lainnya seperti *Altman Model* dan *The Springate Model* sebagai ukuran untuk model keputusan opini audit berkaitan dengan *going concern*
5. Melakukan generalisasi sampel perusahaan dengan tidak hanya menggunakan perusahaan dari sektor manufaktur saja. Generalisasi sampel tersebut diharapkan mampu menggambarkan hubungan masa perikatan audit dengan lebih baik. Variabel bebas pada penelitian ini hanya dapat menjelaskan variabel opini audit berkaitan dengan *going concern* sebesar 25,9 %. Sehingga untuk penelitian selanjutnya

## DAFTAR PUSTAKA

- Andi. 2010. **Mudah Belajar Statistik dengan SPSS 18**. Yogyakarta : Andi, Semarang : Wahana Komputer
- Badan Pengawas Pasar Modal. 2002. **Peraturan Bapepam No. VIII.A.2 tentang Independensi Akuntan yang Memberikan Jasa Audit di Pasar Modal**
- Badan Pengawas Pasar Modal. 2004. **Peraturan Nomor IX.I.5 : Pembentukan dan Pedoman Pelaksanaan Kerja Komite Audit**
- Bursa Efek Indonesia. *Annual Report and Financial Statements*. Jakarta
- Carcello, J.V., & Albert L. Nagy. 2004. *Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting*. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 23(2),55-69
- Chi, W., & Huichi Huang. 2005. *Discretionary Accruals, Audit Firm Tenure and Audit-Partner Tenure: Empirical Evidence from Taiwan*. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 1 (1), 65-92
- Davis, Larry R., Billy Soo, Greg Trompeter. 2002. *Auditor Tenure, Auditor Independence and Earnings Management*. Working Paper Boston College.
- DeAngelo, L. 1981. *Auditor Size and Audit Quality*. *Journal of Accounting and Economics*, 113-127
- Efferin, Sujoko, Stevanus Hadi Darmadji, dan Yulianawati Tan. 2008. **Metode Penelitian Akuntansi: Mengungkap Fenomena dengan Pendekatan Kuantitatif dan Kualitatif**. Yogyakarta: Graha Ilmu
- Elder, Randal J., Mark S. Beasley, Alvin A. Arens. 2008. *Auditing and Assurance Services 12e*. Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Prentice Hall
- Ghozali, Imam. 2006. **Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS**. Semarang : Badan Penerbit Universitas Diponegoro
- International Federation of Accountants (IFAC). 2000. *International Standard on Auditing 570 Going Concern*
- Institut Akuntan Publik Indonesia. 2011. **Standar Profesional Akuntan Publik**. Jakarta : Salemba Empat
- Jackson, Andrew B., Michael Moldrich dan Peter Roebuck. 2008. *Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality*. *Managerial Auditing Journal*, 23 (5), 420–437
- Januarti, Indira. 2009. **Analisis Pengaruh Faktor Perusahaan, Kualitas Auditor, Kepemilikan Perusahaan Terhadap Penerimaan Opini Audit Going Concern (Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia)**. Simposium Nasional Akuntansi 12 (SNA XII), Palembang
- Kementrian Keuangan RI. 2008. **Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 17/Pmk.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik**
- Knechel, W.R. dan Ann Vanstraelen. 2007. *The Relationship Between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 26 (1): 113–131
- Lennox, C. 2002. *Going-concern Opinions in Failing Companies: Auditor Dependence and Opinion Shopping*. SSRN Working Paper Series
- Myers, James N., Linda A. Myers dan Thomas C. Omer. 2003. *Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and Tte Quality of Earnings: A*

- Case for Mandatory Auditor Rotation*. The Accounting Review, 78 (3), 779-799
- Novianti, Nurlita, Sutrisno dan Irianto. 2010. **Tenur Kantor Akuntan Publik, Tenur Partner Audit, Auditor Spesialisasi Industri, dan Kualitas Audit**. Simposium Nasional Akuntansi 15
- Rakhmatulla, Tri S. 2011. **Peran Auditor dan Skandal Keuangan Besar**. [www.indonesiainancetoday.com](http://www.indonesiainancetoday.com). Diakses : 24 Mei 2012
- Santosa, Arga Fajar dan Linda Kusumaning W. 2007. **Analisis Faktor yang Mempengaruhi Kecenderungan Penerimaan Opini Audit Going Concern**. JAAI Vol.11, No.2, Desember : 141-158
- Sejagad, Pribadi Agung. 2012. **Informasi Asimetris dan Skandal Keuangan**. <http://id.indonesiainancetoday.com/read/20425/Informasi-Asimetris-dan-Skandal-Kuangan>. Diakses : 24 Mei 2012
- Setyarno, Eko, Indira Januarti dan Faisal. 2007. **Pengaruh Kualitas Audit, Kondisi Keuangan Perusahaan, Opini Audit Tahun Sebelumnya, Pertumbuhan Perusahaan terhadap Opini Audit Going Concern**. Jurnal Akuntansi dan Bisnis Vol.7, No.2: 129-140
- Shafie et al. 2009. *Audit Firm Tenure and Auditor Reporting Quality: Evidence in Malaysia*. International Business Research Vol.2, No.2
- Sumarwoto. 2006. **Pengaruh Kebijakan Rotasi Kap terhadap Kualitas Laporan Keuangan**. Jurnal Akuntansi dan Auditing, Vol. 2 No. 1, 68-104
- Suradi. 2011. **Mengenal Sarbanes Oxley Act (SOA/SOX)**. Palembang : Widyaaiswara Madya Balai Diklat Keuangan
- Siregar et al. 2012. *Audit Tenure, Auditor Rotation, and Audit Quality: The Case of Indonesia*. Asian Journal of Business and Accounting, 5(1), 2012, 55-74
- Wikipedia. 2012. **Big Four (Audit Firms)**. [http://en.wikipedia.org/wiki/Big\\_Four\\_\(audit\\_firms\)](http://en.wikipedia.org/wiki/Big_Four_(audit_firms)). Diakses : 30 Oktober 2012
- Yulius, Oscar. 2010. **Kompas IT Kreatif SPSS 18**. Yogyakarta : Panser Pustaka