

**PENGARUH BIAYA AUDIT ABNORMAL,
TENURE AUDIT, DAN KUALITAS AUDIT TERHADAP
PENYAJIAN KEMBALI LAPORAN KEUANGAN
(Studi Empiris Pada Perusahaan yang Terdaftar di Bursa Efek
Indonesia Tahun 2017-2018)**

Dexta Tiara Salsabila¹⁾, Hardi²⁾, Meilda Wiguna²⁾

1) Mahasiswa Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Riau

2) Dosen Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Riau

Email: dexta.tiara0060@student.unri.ac.id

*The Effect of Abnormal Audit Fee, Audit Tenure, and Audit Quality
on Financial Restatements*

ABSTRACT

This study aims to examine the effect of abnormal audit fees, audit tenure, and audit quality on financial restatements. The population in this study were all companies listed on the Indonesia Stock Exchange in 2017-2018, the sample was selected based on predetermined purposive sampling criteria. The data in this study were obtained from the financial statements of the 136 sample companies. This study uses logistic regression analysis. The results of the study statistically prove that abnormal audit fees have a significant effect on restatement of financial statements. Meanwhile, two other variables, audit tenure and audit quality do not have a significant effect on the restatement of financial statements.

Keyword : Financial Restatements, Abnormal Audit Fee, Tenure Audit, Audit Quality.

PENDAHULUAN

Menurut Kieso *et al.*, (2017:4) laporan keuangan merupakan sarana utama untuk menyampaikan informasi keuangan kepada pihak diluar perusahaan serta laporan keuangan juga menggambarkan sejarah perusahaan yang di kuantifikasi dalam satuan uang.

Pelaporan keuangan dimaksudkan untuk mengurangi terjadinya asimetri informasi antara perusahaan dan pemangku kepentingannya. Untuk mencapai tujuan ini, proses penyusunan dan penyajian laporan keuangan yang bernilai harus didasarkan atas

Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) yang memandu keseluruhan pengakuan, penilaian, dan penyajian laporan keuangan.

Dalam proses penyusunan dan penyajian laporan keuangan masih memungkinkan terjadinya kelalaian untuk mencantumkan dan kesalahan dalam mencatat laporan keuangan entitas untuk satu atau lebih periode sebelumnya. Kesalahan tersebut dapat diakibatkan oleh kesalahan (*errors*), perubahan penerapan prinsip akuntansi (*change in accounting principle*) yang tidak dapat diterima, perubahan estimasi akuntansi (*changes in accounting estimates*), perubahan entitas pelapor

(*change in reporting entity*) (Flood, 2018), kekeliruan (*oversights*) atau kesalahan interpretasi fakta, penyimpangan (*irregularities*) dan kecurangan (*fraud*) (Margareth, 2019). Oleh sebab itu, PSAK No. 25 mengharuskan dilakukannya penyajian kembali laporan keuangan (*financial restatements*).

Masalah terkait penyajian kembali laporan keuangan (*financial restatements*) berlanjut dengan jumlah penyajian kembali yang terus tumbuh dalam rentang waktu 2017-2018. Seperti yang terjadi pada Tiga Pilar Sejahtera Food atau TPS Food, pada Selasa (11/2/2020) merilis laporan keuangan tahun buku 2017, 2018, dan semester I 2019. Adapun laporan keuangan 2017 merupakan hasil *restatement* atau penyajian ulang laporan sebelumnya yang diduga dimanipulasi manajemen lama perusahaan. Beberapa dugaan penggelembungan dana diungkapkan oleh laporan kantor akuntan publik Ernst & Young (EY), yakni pada pos piutang usaha, persediaan, dan aset tetap. Selain itu juga ada perbedaan yang mencolok pada pos penjualan, dan laba sebelum bunga, pajak, *depresiasi*, dan *amortisasi* (katadata.co.id).

Dalam banyak kasus, penyajian kembali laporan keuangan (*financial restatements*) menyoroti adanya kegagalan pada pelaporan keuangan oleh klien, dan adanya kegagalan audit oleh auditor. U.S. Government Accountability Office atau GAO (2006) dalam Wan Mohammad W. M *et al.*, (2018) menyatakan bahwa penyajian kembali laporan keuangan (*financial restatements*) terjadi ketika sebuah perusahaan, baik secara sukarela atau diminta oleh auditor

maupun regulator, merevisi informasi keuangan publik yang telah dilaporkan sebelumnya.

Penyajian kembali laporan keuangan (*financial restatements*) memiliki efek signifikan pada hubungan antara auditor dan klien yang sedang berlangsung. Penelitian ini berusaha menjelaskan hubungan antara biaya audit abnormal yang dibebankan kepada klien, *tenure* audit atau lama hubungan antara auditor dengan klien, dan kualitas audit yang dihasilkan terhadap penyajian kembali laporan keuangan (*financial restatements*).

Biaya audit abnormal dapat mempengaruhi penyajian kembali laporan keuangan karena adanya biaya yang lebih tinggi (lebih rendah) akan dikaitkan dengan tingkat layanan atau usaha yang lebih besar (lebih kecil); dengan demikian, upaya audit yang lebih rendah akan tercermin dalam biaya audit abnormal yang rendah yang pada akhirnya menghasilkan penyajian kembali laporan keuangan. Pada saat yang sama, tingkat biaya audit abnormal tinggi dapat memengaruhi independensi atau penilaian auditor melalui ikatan ekonomi dengan klien, yang juga dapat menyebabkan berkurangnya penyajian kembali laporan keuangan di masa mendatang (Blankley *et al.*, 2012).

Tenure audit menjadi perdebatan saat masa perikatan terjadi secara singkat dan atau dilakukan terlalu lama. Hamid (2013) berpendapat bahwa dengan masa perikatan yang singkat dimana saat auditor mendapatkan klien baru, membutuhkan tambahan waktu bagi auditor dalam memahami klien dan lingkungan bisnisnya. Sebaliknya terkait dengan masa perikatan dalam

jangka waktu yang panjang dapat menimbulkan hubungan emosional antara auditor dan klien. *Tenure* yang semakin panjang dikaitkan dengan meningkatnya keahlian karena semakin panjang *tenure* maka auditor akan memperoleh pemahaman yang lebih baik terhadap proses bisnis klien dan risiko klien sehingga akan dapat mengurangi kesalahan dalam pelaporan keuangan yang menyebabkan terjadinya penyajian kembali di masa depan.

Kualitas audit dikatakan baik apabila auditor dapat memberikan jaminan bahwa tidak ada salah saji yang material (*material misstatements*) atas laporan keuangan yang di audit (Krissindiastuti, 2016). Kualitas audit sangat penting dalam menjaga kepercayaan integritas pelaporan keuangan. Semakin tinggi kualitas yang dihasilkan dan dirasakan, maka semakin kredibel laporan keuangan, sehingga dapat meningkatkan kepercayaan pengguna laporan keuangan (Mgbame *et al.*, 2012). Namun saat laporan keuangan memiliki risiko mengandung kesalahan dan penyimpangan, laporan keuangan tersebut dapat menjadi tidak relevan dan tidak netral karena berisi ketidaktepatan material, yang menyebabkan laporan keuangan tidak lagi dapat diandalkan dalam mengambil keputusan. Sehingga laporan keuangan akan dihadapkan pada keputusan penyajian kembali untuk mengoreksi kesalahan, beserta pengungkapan fakta dan penjelasan tentang sifat kesalahan.

Selain itu, peneliti menambahkan variabel kontrol yaitu total aset, *leverage*, persepsi pasar terhadap pertumbuhan, dan

kebutuhan akan pendanaan eksternal. Total aset dimasukkan karena diduga perusahaan yang lebih besar dapat dikenakan pengawasan lebih ketat oleh pemerintah dan memiliki kontrol internal yang lebih kuat (Blankley *et al.*, 2012). *Leverage* menggambarkan jumlah pinjaman (utang) perusahaan yang dibiayai oleh aset dan modal. Persepsi pasar terhadap pertumbuhan penting untuk menilai tingkat penyajian kembali di masa mendatang melalui harga pasar saham dibagi dengan nilai buku perusahaan. Kebutuhan akan pendanaan eksternal diduga dapat mempengaruhi tingkat penyajian kembali pada laporan keuangan dikarenakan adanya bukti yang menunjukkan bahwa penyajian kembali laporan keuangan sangat dipengaruhi oleh praktik akuntansi yang dilakukan salah satunya adalah bagaimana perusahaan melakukan aktifitas pendanaan (Richardson *et al.*, 2002).

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan diatas, maka permasalahan yang akan dibahas dalam penelitian dirumuskan dalam bentuk pertanyaan sebagai berikut: 1) Apakah biaya audit abnormal berpengaruh terhadap penyajian kembali laporan keuangan? 2) Apakah *tenure* audit berpengaruh terhadap penyajian kembali laporan keuangan? 3) Apakah kualitas audit berpengaruh terhadap penyajian kembali laporan keuangan?

Sedangkan tujuan dari penelitian ini adalah untuk mendapatkan bukti empiris mengenai pengaruh biaya audit abnormal, *tenure* audit, kualitas audit terhadap penyajian kembali laporan keuangan.

TINJAUAN PUSTAKA

Penyajian Kembali Laporan Keuangan

Penyajian kembali laporan keuangan (*financial restatements*) menurut FASB *Accounting Standards Codification* (ASC) Topic 250 dalam Flood (2018:106) didefinisikan sebagai “*The process of revising previously issued financial statements to reflect the correction of an error in those financial statements.*” Artinya penyajian kembali merupakan proses merevisi laporan keuangan yang diterbitkan sebelumnya untuk mencerminkan koreksi kesalahan dalam laporan keuangan tersebut.

Menurut *GAO's Definition of Restatements* (2006), faktor-faktor yang menyebabkan *financial restatements* adalah: Biaya atau beban; Pengakuan Pendapatan; Terkait sekuritas; Restrukturisasi, aset, dan persediaan; Reklasifikasi ; Lainnya; Akuisisi dan merger; Transaksi pihak terkait; Penelitian dan pengembangan dalam proses.

Di Indonesia, PSAK 25 (Penyesuaian 2014) mengelompokkan faktor utama yang mempengaruhi penyajian kembali laporan keuangan dalam tiga kelompok, yaitu perubahan kebijakan akuntansi, perubahan estimasi akuntansi, dan kesalahan.

Biaya Audit Abnormal

Menurut Choi *et al.*, (2010) biaya audit abnormal merupakan perbedaan antara audit aktual (yaitu biaya yang dibayarkan kepada auditor untuk audit laporan keuangan) dengan ekspektasi biaya audit normal yang seharusnya

dikenakan untuk perikatan audit tersebut.

Biaya audit abnormal dapat dipisahkan menjadi biaya audit abnormal negatif (dibawah biaya audit normal atau diskon biaya audit) atau biaya audit abnormal positif (diatas biaya audit normal atau premi biaya audit) (Fitriany *et al.*, 2016). Auditor dapat menerima biaya audit yang lebih besar dari biaya audit normal (biaya audit abnormal positif) atau lebih kecil dari biaya audit normal (biaya audit abnormal negatif). Besar kecilnya biaya audit abnormal dipengaruhi oleh adanya ketergantungan ekonomi (*economic bonding*) auditor terhadap klien dan kekuatan daya tawar (*bargaining power*) (Asthana dan Boone, 2012).

Biaya audit abnormal merupakan bagian dari biaya audit yang akan merepresentasikan premium atau diskon yang diterima auditor atas penugasan audit yang diberikan (Rachman, 2018). Besaran biaya audit dapat ditentukan secara tidak transparan menggunakan biaya audit abnormal, yakni diluar dari faktor-faktor umum dan menangkap hal-hal ekonomis yang terkait dengan layanan audit.

Tenure Audit

Tenure Audit adalah lamanya hubungan auditor dan klien yang diukur dengan jumlah tahun (Stanley dan DeZoort, 2007). Menurut Sarwoko (2014) *tenure* audit adalah banyaknya jumlah masa tahun buku berturut-turut suatu KAP mengaudit laporan keuangan suatu klien yang sama. Sedangkan menurut Rachman (2018) *tenure* audit merupakan lamanya auditor bertindak sebagai *partner in charge* dalam penugasan audit.

Berdasarkan definisi tersebut, *tenure* audit menjelaskan seberapa lama waktu seorang auditor melaksanakan proses audit terhadap unit usaha/ instansi/ perusahaan yang sama diukur dengan jumlah tahun.

Di Indonesia, Pemerintah telah mengeluarkan peraturan terkait dengan masa perikatan audit yaitu Peraturan Pemerintah No. 20 tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik. Dalam pasal 11 Peraturan Pemerintah No. 20 tahun 2015 menyebutkan seorang akuntan publik diberikan batas maksimal memberikan jasa audit sebanyak 5 tahun berturut-turut untuk klien-klien tertentu. Sedangkan jeda bagi seorang akuntan publik untuk dapat memberikan jasa audit kembali adalah selama 2 tahun.

Kualitas Audit

Menurut Tandiontong (2016:80) kualitas audit merupakan probabilitas seorang auditor dalam menemukan dan melaporkan suatu kekeliruan atau penyelewengan yang terjadi dalam suatu sistem akuntansi klien. Dimana dalam melaksanakan tugasnya tersebut auditor menaati aturan, baik standar maupun kode etik yang telah ditetapkan beserta program audit yang telah ditentukan melalui prosedur audit yang ada didalamnya (Putri, 2017)

Kualitas audit adalah bagaimana cara untuk mendeteksi audit dan melaporkan salah saji material dalam laporan keuangan (Arens *et al.*, 2011:105), agar dihasilkannya laporan keuangan yang berkualitas dari proses audit yang memadai, karena dilakukan secara efektif oleh auditor yang berkualitas.

Kualitas audit dikatakan baik apabila auditor dapat memberikan

jaminan bahwa tidak ada salah saji yang material (*material misstatements*) atas laporan keuangan yang di audit (Krissindiausti dan Rasmini, 2016). Karena disatu sisi manajemen perusahaan menginginkan audit yang berkualitas tinggi agar investor dan pemakai laporan keuangan mempunyai keyakinan terhadap reliabilitas angka-angka akuntansi dalam laporan keuangan. Kualitas audit sangat penting dalam menjaga kepercayaan integritas pelaporan keuangan. Semakin tinggi kualitas yang dihasilkan dan dirasakan, maka semakin kredibel laporan keuangan, sehingga dapat meningkatkan kepercayaan pengguna laporan keuangan (Mgbame *et al.*, 2012).

Kerangka Pemikiran

Hubungan Antara Biaya Audit Abnormal terhadap Penyajian Kembali Laporan Keuangan

Biaya mewakili sebagian dari tingkat layanan yang diharapkan diberikan antara hubungan auditor dan klien yang sedang berlangsung, yang tercermin dalam biaya audit. Sesuai dengan teori agensi dan teori kontrak, klien akan membayar *monitoring cost* kepada auditor untuk membantu menjembatani kontrak antara kepentingan *principals* dan *agent*, dalam bentuk biaya audit abnormal. Dengan demikian semakin tinggi biaya audit yang dibebankan pada klien, seharusnya layanan dan laporan audit yang disajikan harus berkualitas tinggi.

Hal ini menunjukkan, masuk akal bahwa biaya audit abnormal berkaitan dengan penyajian kembali dimasa depan. Ketika klien membayar biaya audit secara

abnormal (lebih besar atau lebih kecil dari yang seharusnya), auditor akan berada di bawah tekanan untuk menyelesaikan audit secara efektif dan efisien. Dengan biaya audit abnormal, auditor akan memberikan usaha lebih dalam melakukan proses audit sehingga dapat mempengaruhi kemungkinan terjadinya penyajian kembali dimasa depan karena probabilitas auditor dalam mengidentifikasi kondisi keuangan perusahaan yang sebenarnya. Dari pernyataan diatas maka hipotesis pertama penelitian yaitu:

H₁: Biaya Audit Abnormal Berpengaruh Terhadap Penyajian Kembali Laporan Keuangan.

Hubungan Antara *Tenure* Audit terhadap Penyajian Kembali Laporan Keuangan

Tenure audit memiliki hubungan erat pada kualitas laporan audit yang tercermin dari tingkat penyajian kembali laporan keuangan, karena masa penugasan seorang auditor menentukan jalannya proses audit dalam memahami bisnis dan risiko perusahaan klien dengan baik sehingga proses audit yang dilakukan menjadi lebih efektif dan efisien.

Dengan adanya waktu yang lebih lama dalam melakukan penugasan audit maka auditor akan semakin mendapatkan manfaat dari pemahaman yang lebih mendalam terhadap bisnis dan industri kliennya, yang dapat mengurangi kesalahan dalam pelaporan keuangan hasil audit. Sehingga akan mempengaruhi memungkinkan terjadinya penyajian kembali laporan keuangan di masa depan. Dari pernyataan diatas maka hipotesis kedua penelitian yaitu:

H₂: *Tenure* Audit Berpengaruh Terhadap Penyajian Kembali Laporan Keuangan.

Hubungan Antara Kualitas Audit terhadap Penyajian Kembali Laporan Keuangan

Kualitas audit sangat penting dalam menjaga kepercayaan integritas pelaporan keuangan. Namun saat laporan keuangan memiliki risiko mengandung kesalahan dan penyimpangan, laporan keuangan tersebut dapat menjadi tidak relevan dan tidak netral karena berisi ketidaktepatan material, yang menyebabkan laporan keuangan tidak lagi dapat diandalkan dalam mengambil keputusan.

Dengan demikian, kualitas audit yang dihasilkan dari proses audit harus mampu mendeteksi adanya kesalahan ataupun kecurangan pada laporan keuangan perusahaan, agar laporan keuangan yang disajikan dapat dipercaya oleh pihak-pihak yang menggunakan. Kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor yang berkualitas akan menghasilkan laporan keuangan yang berkualitas pula, yang akan berpengaruh pada kemungkinan terjadinya penyajian kembali dimasa mendatang. Dari pernyataan tersebut maka hipotesis ketiga penelitian yaitu:

H₃: Kualitas Audit Berpengaruh Terhadap Penyajian Kembali Laporan Keuangan.

METODOLOGI PENELITIAN

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) tahun 2017-2018 yang terdiri dari 618 perusahaan. Sedangkan sampel dalam penelitian ini berjumlah 136 perusahaan.

Variabel Penelitian Dan Definisi Operasional Variabel

Penyajian Kembali Laporan Keuangan (REST)

Dalam penelitian ini penyajian kembali laporan keuangan diukur menggunakan variabel *dummy*, yakni memberikan angka 1 pada perusahaan yang melakukan penyajian kembali dan angka 0 untuk yang tidak melakukan penyajian kembali dan dinyatakan dengan REST.

Biaya Audit Abnormal (ABFEE)

Biaya audit abnormal diukur menggunakan residu dari model biaya audit yang diadaptasi dari penelitian sebelumnya dari Rachman (2018), Salehi *et al.*, (2017), Blankley *et al.*, (2012) dan Choi *et al.*, (2010).

Langkah-langkah penghitungan biaya audit abnormal, diantaranya:

1. Mengestimasi beberapa variabel menggunakan model regresi linear.

$$\text{LNAF} = \beta_0 + \beta_1 \text{LNTA}_{it} + \beta_2 \text{LEV}_{it} + \beta_3 \text{ROA}_{it} + \beta_4 \text{CR}_{it} + \beta_5 \text{ROE}_{it} + \beta_6 \text{CA_TA}_{it} + \beta_7 \text{SGM}_{it} + \beta_8 \text{LOSS}_{it} + \beta_9 \text{FOREIGN}_{it} + \beta_{10} \text{ARINV}_{it} + \beta_{11} \text{INTANG}_{it} + \beta_{12} \text{OPINION}_{it} + \beta_{13} \text{BIG4}_i + \beta_{14} \text{SHORT_TEN}_{it} + E$$

2. Menghitung nilai biaya audit abnormal.

$$\text{ABFEE} = \text{Residu dari regresi biaya audit (E)}$$

Tenure Audit (ATNR)

Tenure audit diukur menggunakan skala interval sesuai dengan Peraturan Pemerintah No. 20 tahun 2015. Selama perusahaan tidak melakukan rotasi Akuntan Publik, maka *tenure* audit akan terus bertambah setiap tahunnya. Jika rotasi Akuntan Publik terjadi di tahun *t*, maka *tenure* kembali ke angka 1.

$$\text{ATNR} = \text{Lama laporan keuangan diaudit oleh akuntan publik}$$

Kualitas Audit (AQMS)

Menurut Herusetya (2012) kualitas audit bersifat multidimensi, meliputi dimensi kompetensi dan independensi, dengan menggunakan *composite measure* dalam bentuk skor dari beberapa pengukuran kualitas audit yang telah diuji. Sehingga kualitas audit diukur menggunakan *Audit Quality Metric Score* (AQMS).

Tabel 1
Audit Quality Metric Score

No	Proksi	Kriteria Pengukuran
A	Dimensi Kompetensi	
1	Big 4	Diberi skor 1, jika diaudit oleh KAP yang berafiliasi dengan KAP Big 4, dan diberi skor 0, jika lainnya.
2	SPCL	SPCL adalah spesialisasi industri KAP. Diberi skor 1 jika memiliki <i>industry share</i> terbesar, diukur dengan rasio jumlah aset klien KAP dalam industri tertentu dibagi dengan jumlah aset klien seluruh KAP dalam satu industri, dan diberi skor 0 jika lainnya (Gul <i>et al.</i> ,

		2009).
3	<i>Tenure</i>	<i>Tenure</i> diberi skor 1 jika interval masa penugasan KAP > 3 tahun dan < 9 tahun; dan diberi skor 0 jika lainnya.
B	Dimensi Independen	
4	CI	CI adalah ukuran tingkat ketergantungan ekonomi KAP pada klien, diberi skor 1, jika KAP tidak memiliki ketergantungan ekonomi terhadap klien, yaitu jika nilai rasio CI KAP berada pada interval $\mu \pm$, dimana μ adalah rerata (mean) CI seluruh KAP pada tahun t, dan adalah standar deviasinya; diberi skor 0 jika lainnya. Rasio CI KAP dihitung dengan menggunakan rumus $CI_{it} = \frac{SIZE_{it}}{[SIZE_{it} - 1]_{it}}$.
5	RQA	RQA adalah kesediaan dan keakuratan pelaporan opini audit <i>going concern</i> (GC) yang diterbitkan oleh KAP. RQA diberi skor 1 jika memenuhi salah satu kriteria berikut, dan diberi skor 0 jika lainnya. RQA diukur dengan kriteria: (i) Jika KAP memberikan opini GC pada tahun t, dan klien i pada tahun t+1 mengalami arus kas operasi negatif atau rugi bersih sebagai indikasi adanya kondisi financial distress; dan (ii) Jika KAP tidak memberikan opini GC pada tahun t, dan klien i pada tahun t+1 tidak mengalami arus kas operasi negatif atau rugi bersih.
C	Formula	
	AQMS	<i>Audit Quality Metric Score</i> adalah jumlah skor dari ke 5 proksi kualitas audit KAP terhadap klien i pada tahun t, yang dibobot dengan jumlah skor AQMS tertinggi, yaitu nilai 5.

Sumber: Herusetya (2012)

Metode Analisis Data

Analisis Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif adalah metode statistik yang digunakan untuk menganalisis data dengan cara mendeskriptifkan atau menggambarkan data yang telah terkumpul sebagaimana adanya tanpa bermaksud membuat kesimpulan yang berlaku umum atau generalisasi (Sugiyono, 2016:147). Analisis deskriptif pada penelitian ini ditujukan untuk memberikan gambaran atau deskripsi data dari variabel dependen berupa penyajian kembali laporan keuangan, serta variabel independen berupa biaya audit abnormal, *tenure* audit, dan kualitas audit.

Analisis Regresi Logistik

Teknik analisis data pada penelitian ini menggunakan regresi logistik karena variabel terikat pada penelitian ini merupakan variabel *dummy*. Analisis regresi logistik digunakan untuk menguji hipotesis dan menarik kesimpulan dari penelitian ini. Berikut ini rumus regresi logistik pada penelitian ini:

$$REST = \beta_0 + \beta_1 ABFEE + \beta_2 ATNR + \beta_3 AQMS + \beta_4 LNTA + \beta_5 LEV + \beta_6 MTV + \beta_7 FIN + E$$

Uji Overall Fit Model

Hipotesis untuk menilai model *fit* adalah:

H_0 : Model *fit* dengan data

H_a : Model tidak *fit* dengan data

Dari hipotesis ini jelas bahwa kita tidak akan menolak hipotesis 0 (H_0) agar model *fit* dengan data, Statistik ini digunakan berdasarkan pada fungsi *likelihood*. *Likelihood L* dari model adalah probabilitas bahwa model yang dihipotesiskan

menggambarkan data input. Untuk menguji hipotesis 0 (H_0) dan alternatif, L ditransformasikan menjadi $-2\text{Log}L$ (Ghozali, 2018:332). Penurunan likelihood ($-2LL$) menunjukkan model regresi yang lebih baik atau dengan kata lain model yang dihipotesiskan *fit* dengan data.

Uji Koefisien Determinasi (Cox dan Snell's R Square dan Nagelkerke's R Square)

Hasil perhitungan dari uji Nagelkerke's R Square digunakan untuk menunjukkan seberapa besar model yang digunakan mampu menjelaskan variabel dependen dengan menggunakan variabel independen pada penelitian ini. Nilai Nagelkerke's R Square dapat diinterpretasikan seperti nilai R Square pada *multiple regression*. Nilai Nagelkerke's R Square menunjukkan persentase variabilitas variabel dependen yang dapat dijelaskan oleh variabilitas variabel independen (Ghozali, 2018:333).

Uji Hosmer and Lemeshow's Goodness of Fit

Jika nilai statistik Hosmer and Lemeshow's Goodness of Fit Test sama dengan atau lebih kecil dari 0,05 maka hipotesis 0 (H_0) ditolak dan model dikatakan tidak *fit*. Sebaliknya, jika nilai statistik Hosmer and Lemeshow's Goodness of Fit Test lebih besar dari 0,05 maka hipotesis 0 (H_0) tidak dapat ditolak yang berarti model mampu memprediksi nilai observasinya atau dapat dikatakan model dapat diterima karena cocok dengan data observasinya (Ghozali, 2018:338).

Uji Signifikansi Koefisien Regresi

Tingkat signifikansi (α) yang digunakan sebesar 5%. Koefisien regresi logistik dapat ditentukan dengan menggunakan p-value (*probability value*). Kaidah pengambilan keputusan adalah:

1. Jika nilai probabilitas (sig.) $< \alpha = 5\%$ maka hipotesis alternatif didukung
2. Jika nilai probabilitas (sig.) $> \alpha = 5\%$ maka hipotesis alternatif tidak didukung.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Analisis Statistik Deskriptif

Pengujian statistik deskriptif digunakan untuk menganalisis data dengan cara menggambarkan data yang telah terkumpul sebagaimana adanya tanpa bermaksud membuat kesimpulan yang berlaku umum atau generalisasi.

Tabel 2 Statistik Deskriptif Penyajian Kembali

	Restate	N	Min	Max	Mean	Std. Deviation
ABFEE	NON	68	-2,398	1,890	-,40671	,897360
	REST	68	-3,425	4,140	,40669	1,248729
ATNR	NON	68	1	13	5,16	3,672
	REST	68	1	13	5,47	4,318
AQMS	NON	68	0	5	2,03	1,051
	REST	68	0	5	2,29	1,235
LNTA	NON	68	25,97	33,22	28,8434	2,02596
	REST	68	24,95	34,80	29,3813	2,31319
LEV	NON	68	,05	,88	,4216	,23575
	REST	68	,04	3,43	,6185	,51784
MTV	NON	68	-2,66	3,56	,3587	1,29094
	REST	64	-2,03	3,78	,5773	1,07726
FIN	NON	20	-5,43	1,94	-1,3250	2,06956
	REST	28	-7,78	1,89	-2,2393	2,61261

	N	Frekuensi "0"	Frekuensi "1"	Mean	Std. Deviation
REST	136	68	68	,50	,502

Sumber: Data diolah (2021)

Analisis Regresi Linear

Pada tahap pertama dalam penelitian ini, dilakukan uji regresi linear yang bertujuan untuk menghitung biaya audit abnormal sehingga akan menghasilkan residu yang dapat merepresentasikan biaya audit (Blankley *et al.*, 2012).

Tabel 3 Regresi Linear Model Biaya Audit

Variable	B	Std Error	Beta	T	sig
(Constant)	12,408	2,474		5,015	,000
LNTA	,268	,085	,382	3,167	,002
LEV	,790	,390	,213	2,028	,045
ROA	,958	1,554	,079	,616	,539
CR	-,052	,048	-,093	-1,085	,280
ROE	-,254	,408	-,060	-,623	,534
CA_TA	,559	,572	,099	,976	,331
SGM	,049	,194	,019	,254	,800
LOSS	-,132	,325	-,035	-,406	,686
FOREIGN	,015	,245	,004	,060	,952
ARINV	-,922	,432	-,166	-2,135	,035
INTANG	-,118	,113	-,076	-1,042	,299
OPINION	,124	,442	,023	,280	,780
BIG4	1,013	,302	,328	3,360	,001
SHORT_TEN	,215	,239	,069	,901	,369
F				6,425	
Sig				,000 ^b	
N				136	

Sumber: Data diolah (2021)

Dari model regresi linear diatas diketahui nilai F sebesar 6,425 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,000 maka dapat diambil kesimpulan bahwa model regresi dapat dilanjutkan untuk pengujian berikutnya. Adapun persamaan regresi yang terbentuk berdasarkan nilai estimasi parameter dalam model biaya audit diatas adalah:

$$\begin{aligned} \text{LNAF} = & 12,408 + 0,268 \text{ LNTA} + \\ & 0,790 \text{ LEV} + 0,958 \text{ ROA} - 0,052 \\ & \text{CR} - 0,254 \text{ ROE} + 0,559 \\ & \text{CA_TA} + 0,049 \text{ SGM} - 0,132 \\ & \text{LOSS} + 0,015 \text{ FOREIGN} - \\ & 0,922 \text{ ARINV} - 0,118 \text{ INTANG} \\ & + 0,124 \text{ OPINION} + 1,013 \text{ BIG4} \\ & + 0,215 \text{ SHORT_TEN} + E \end{aligned}$$

Analisis Regresi Logistik

Uji Overall Fit Model

Tabel 4 Overall Fit Model

Panel A: Tanpa Variabel Kontrol										
Iteration		-2 Log likelihood	Coefficients							
			Constant	ABFEE	ATNR	AQMS				
Step 1	1	169,869	-,290	,596	,007		,116			
	2	169,535	-,317	,695	,013		,119			
	3	169,535	-,318	,700	,013		,119			
	4	169,535	-,318	,700	,013		,119			
Method: Enter										
b. Constant is included in the model.										
c. Initial -2 Log Likelihood: 188.536										
d. Estimation terminated at iteration number 4 because parameter estimates changed by less than .001.										
Panel B: Dengan Variabel Kontrol										
Iteration		-2 Log likelihood	Coefficients							
			Const	ABFEE	ATNR	AQMS	LNTA	LEV	MTV	FIN
Step 1	1	51,080	,026	,543	-,054	,482	-,009	,086	-,312	,041
	2	50,714	-,156	,654	-,061	,560	-,004	,090	-,354	,026
	3	50,711	-,194	,665	-,061	,565	-,003	,088	-,357	,022
	4	50,711	-,195	,666	-,061	,565	-,003	,088	-,357	,022
a. Method: Enter										
b. Constant is included in the model.										
c. Initial -2 Log Likelihood: 62.985										
d. Estimation terminated at iteration number 4 because parameter estimates changed by less than .001.										

Sumber: Data diolah (2021)

Nilai statistik -2LogL tanpa variabel kontrol yaitu sebesar 169,535 dibandingkan dengan nilai tabel *Chi-square* dengan df (selisih N – jumlah variabel independen – 1) = 132, dari tabel *Chi-square* didapat angka 158,814. Oleh karena 169,535 > 158,814 dapat dikatakan bahwa hipotesis 0 (Ho) ditolak, model tidak fit dengan data.

Sedangkan dari nilai statistik -2LogL dengan variabel kontrol yaitu sebesar 50,711 dibandingkan dengan nilai tabel *Chi-square* dengan df (selisih N – jumlah variabel independen – 1) = 128, dari tabel *Chi-square* didapat angka 155,405. Oleh karena 50,711 < 155,405 dapat dikatakan bahwa hipotesis 0 (Ho) diterima, model fit dengan data.

Nilai -2LogL awal pada hasil statistik dengan variabel kontrol adalah sebesar 62,985. Setelah dimasukkan tiga variabel independen dan empat variabel kontrol, nilai -

-2LogL akhir mengalami penurunan menjadi 12,274. Penurunan nilai *-2 LogLikelihood* (*-2LogL*) ini menunjukkan penambahan variabel independen dan variabel kontrol kedalam model memperbaiki model fit.

Uji Koefisien Determinasi

Hasil output SPSS dari uji statistik tanpa variabel kontrol memberikan nilai *Cox & Snell's R Square* 13% dan nilai *Nagelkerke's R Square* sebesar 0,314 yang menunjukkan bahwa variabel dependen dapat dijelaskan oleh variabel independen sebesar 17,4% sedangkan sisanya sebesar 82,6% dijelaskan oleh variabel-variabel lain diluar model penelitian.

Sedangkan pada uji statistik dengan variabel kontrol memberikan nilai *Cox & Snell's R Square* sebesar 0,234 dan nilai *Nagelkerke's R Square* sebesar 0,314 yang menunjukkan bahwa variabel dependen dapat dijelaskan oleh variabel independen sebesar 31,4% sedangkan sisanya sebesar 68,6% dijelaskan oleh variabel-variabel lain diluar model penelitian.

Tabel 5 *Cox & Snell's R Square* dan *Nagelkerke's R Square*

Panel A: Tanpa Variabel Kontrol			
Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	50,711 ^a	,234	,314
Panel B: Dengan Variabel Kontrol			
Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	169,535a	,130	,174

Sumber: Data diolah (2021)

Uji *Hosmer and Lemeshow's Goodness of Fit*

Tabel 6 *Hosmer and Lemeshow's Goodness of Fit Test*

Panel A: Tanpa Variabel Kontrol			
Step	Chi-square	df	Sig.
1	6,357	7	,499
Panel B: Dengan Variabel Kontrol			
Step	Chi-square	df	Sig.
1	9,169	8	,328

Sumber: Data diolah (2021)

Hasil output SPSS menunjukkan nilai statistik *Chi-square* tanpa variabel kontrol yaitu sebesar 9,169 dibandingkan dengan nilai tabel *Chi-square* dengan df (selisih jumlah variabel independen – 1) = 2, dari tabel *Chi-square* didapat angka 5,991. Oleh karena $9,169 > 5,991$ dapat dikatakan bahwa hipotesis 0 (H_0) ditolak, model tidak fit dengan data.

Sedangkan dari nilai statistik *Chi-square* dengan variabel kontrol yaitu sebesar 6,357 dibandingkan dengan nilai tabel *Chi-square* dengan df (selisih jumlah variabel independen – 1) = 6, dari tabel *Chi-square* didapat angka 12,592. Oleh karena $6,357 < 12,592$ dapat dikatakan bahwa hipotesis 0 (H_0) diterima, model fit dengan data. Nilai signifikansi (p) pada *Hosmer and Lemeshow's Goodness of Fit Test* sebesar 0,499. Berdasarkan hasil tersebut, nilai signifikan yang diperoleh diatas 0,05 yang berarti hipotesis 0 (H_0) tidak dapat ditolak (diterima). Hal ini menunjukkan bahwa model tersebut mampu memprediksi nilai observasinya sehingga model ini dapat digunakan untuk analisis selanjutnya.

Uji Signifikansi Koefisien Regresi

Tabel 7 Signifikansi Koefisien Regresi

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
ABFEE	,666	,296	5,060	1	,024	1,946
ATNR	-,061	,106	,334	1	,563	,940
AQMS	,565	,420	1,810	1	,179	1,759
LNTA	-,003	,292	,000	1	,993	,997
LEV	,088	2,076	,002	1	,966	1,092
MTV	-,357	,348	1,053	1	,305	,700
FIN	,022	,202	,012	1	,912	1,023
Constant	-,195	7,867	,001	1	,980	,823

Sumber: Data diolah (2021)

Adapun persamaan regresi yang terbentuk berdasarkan nilai estimasi parameter dalam *Variables in The Equation* diatas adalah:

$$Y = -0.195 + 0,666 \text{ ABFEE} - 0.061 \text{ ATNR} + 0,565 \text{ AQMS} - 0,003 \text{ LNTA} + 0,088 \text{ LEV} - 0,357 \text{ MTV} + 0,022 \text{ FIN} + E$$

Hasil Pengujian Hipotesis Dan Pembahasan

Pengaruh Biaya Audit Abnormal terhadap Penyajian Kembali Laporan Keuangan

Variabel biaya audit abnormal (ABFEE) menunjukkan koefisien regresi positif sebesar 0,666 dengan tingkat signifikansi (p) sebesar 0,024 lebih kecil dari $\alpha=5\%$. Karena tingkat signifikansi lebih kecil dari $\alpha=5\%$ maka H1 yang menyatakan bahwa biaya audit abnormal berpengaruh terhadap penyajian kembali laporan keuangan dapat diterima. Hal ini berarti **Hipotesis 1 diterima**, artinya ada pengaruh X_1 terhadap Y.

Biaya audit abnormal mempengaruhi penyajian kembali laporan keuangan (*financial restatements*) karena biaya yang lebih tinggi (lebih rendah) dikaitkan dengan tingkat layanan atau usaha

yang lebih besar (lebih kecil) oleh auditor. Dengan demikian upaya audit yang rendah tercermin dalam biaya audit abnormal yang rendah yang akhirnya menghasilkan penyajian kembali laporan keuangan.

Pengaruh *Tenure* Audit terhadap Penyajian Kembali Laporan Keuangan

Variabel *Tenure* Audit (ATNR) menunjukkan koefisien regresi negatif sebesar 0,061 dengan tingkat signifikansi (p) sebesar 0,563 lebih besar dari $\alpha=5\%$. Karena tingkat signifikansi lebih besar dari $\alpha=5\%$ maka H2 tidak diterima yang berarti bahwa *tenure* audit tidak berpengaruh terhadap penyajian kembali laporan keuangan. Hal ini berarti **Hipotesis 2 ditolak**, artinya tidak ada pengaruh X_2 terhadap Y.

Pada penelitian ini ditemukan bahwa dengan masa perikatan dalam penugasan audit ternyata tidak memberikan pengaruh pada peristiwa terjadinya penyajian kembali laporan keuangan. Dengan begitu dapat diartikan bahwa singkat atau lamanya masa penugasan auditor, sama-sama memberikan hasil kinerja audit yang efektif dan efisien. Informasi yang ada dalam laporan audit pun menjadi lebih baik kualitasnya, sehingga tidak memerlukan dilakukannya penyajian kembali laporan keuangan.

Pengaruh Kualitas Audit terhadap Penyajian Kembali Laporan Keuangan

Variabel kualitas audit (AQMS) menunjukkan koefisien regresi positif sebesar 0,565 dengan tingkat signifikansi (p) sebesar 0,179 lebih besar dari $\alpha=5\%$. Karena tingkat signifikansi lebih besar dari $\alpha=5\%$

maka H3 tidak diterima yang berarti bahwa kualitas audit tidak berpengaruh terhadap penyajian kembali laporan keuangan. Hal ini berarti **Hipotesis 3 ditolak**, artinya tidak ada pengaruh X_3 terhadap Y.

Kualitas audit yang diukur dengan jumlah skor dari ke 5 proksi kualitas audit KAP yang meliputi dimensi “kompetensi” (ukuran KAP, KAP spesialisasi industri) dan dimensi “independensi” (*tenure* audit, kepentingan ekonomi KAP dan opini audit *going concern*), terhadap klien tidak menemukan bukti bahwa kualitas audit dapat mempengaruhi terjadinya penyajian kembali laporan keuangan. Kenyataannya auditor tetap akan memberikan kualitas audit secara tepat dan bersifat independen dalam memberikan opini auditnya.

Dengan begitu dapat diartikan bahwa informasi yang ada dalam laporan keuangan dari proses audit menjadi lebih baik kualitasnya, sehingga tidak memerlukan dilakukannya penyajian kembali laporan keuangan.

Pengaruh Variabel Kontrol terhadap Penyajian Kembali Laporan Keuangan

Semua variabel kontrol yang digunakan dalam penelitian ini yaitu LNTA, LEV, MTV, dan FIN menunjukkan hasil nilai signifikansi lebih besar dari 0,05. Hasil ini mengindikasikan bahwa total aset, *leverage*, persepsi pasar terhadap pertumbuhan, dan kebutuhan akan pendanaan eksternal tidak berpengaruh signifikan terhadap terjadinya penyajian kembali laporan keuangan untuk sampel penelitian ini.

SIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN

Simpulan

Berdasarkan analisis data dan pembahasan yang telah dilakukan, maka dapat diambil kesimpulan sebagai berikut: 1) Biaya audit abnormal berpengaruh terhadap penyajian kembali laporan keuangan. 2) *Tenure* audit tidak berpengaruh terhadap penyajian kembali laporan keuangan. 3) Kualitas audit tidak berpengaruh terhadap penyajian kembali laporan keuangan.

Sedangkan keterbatasan penelitian ini adalah: 1) Pemilihan objek penelitian hanya menggunakan perusahaan *go public* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada periode 2017-2018 saja, yaitu hanya selama 2 tahun pengamatan saja. Sehingga belum dapat melihat kecenderungan terjadinya penyajian kembali dalam jangka panjang. 2) Penelitian ini hanya menguji biaya audit abnormal, *tenure* audit dan kualitas audit saja, sedangkan terdapat banyak hal yang mempengaruhi terjadinya penyajian kembali laporan keuangan.

Dan saran yang dapat diberikan oleh peneliti bagi kesempurnaan penelitian selanjutnya yaitu: 1) Penelitian selanjutnya dapat menambahkan variabel lain atau faktor yang kemungkinan memiliki pengaruh terhadap penyajian kembali laporan keuangan, seperti *audit report lag*. 2) Peneliti hendaknya benar-benar memperhatikan variabel, sampel, dan ruang lingkup serta variabel penelitian yang akan digunakan dalam melakukan penelitian, sehingga mendapat hasil penelitian yang benar-benar valid. 3) Penelitian selanjutnya dapat

memperpanjang periode penelitian sehingga dapat melihat terjadinya penyajian kembali laporan keuangan yang diumumkan dimasa mendatang.

4) Bagi manajemen perusahaan hendaknya lebih memperhatikan pengambilan keputusan dalam mengeluarkan biaya terkait audit, masa penugasan KAP untuk proses audit dan mengutamakan kualitas audit demi integritas perusahaan.

DAFTAR PUSTAKA

- Arens, Alvin A., Best, P., Shailer, G., Fidler, B., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2011). *Auditing Assurance Services in Australia: An Integrated Approach*. 8th edition. Pearson Australia, NSW 2086.
- Asthana, Sharad C dan Jeff P. Boone. (2012) "Abnormal Audit Fee and Audit Quality" *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Volume 31. Nomor 3. Hlm, 1-22.
- Blankley, A. I., Hurtt, D. N., & MacGregor, J. E. (2012). *Abnormal Audit Fees and Restatements*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1), 79-96.
- Choi, J.-H., Kim, J.-B., & Zang, Y. (2010). *Do Abnormally High Audit Fees Impair Audit Quality?* *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(2), 115-140.
- Fitriany., Sylvia Veronica Siregar., dan Visca Anggraita., 2016. *Impact of Abnormal Audit Fee to Audit Quality: Indonesian Case Study*. *American Journal of Economics* 2016, 6(1): 72-78.
- Flood, Joanne M. 2018. *Wiley GAAP : Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*. United State of America by Bind Rite.
- Ghozali, I. (2018). *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 25*, edisi 9. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Hamid, Abdul. 2013. *Pengaruh Tenur KAP Dan Ukuran KAP Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di BEI)*. *Jurnal Universitas Negeri Padang*. Volume 1 No.1. Padang.
- Herusetya, A. (2012), *Analisis Kualitas Audit Terhadap Manajemen Laba Akuntansi : Studi Pendekatan Composite Measure Versus Conventional Measure*. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, Vol.10 No.2.
- Kieso, Donald E., Jerry J, Weygant & Terry D. Warfield. 2017. *Akuntansi Keuangan Menengah Intermediate Accounting Volume 1 IFRS Edition*. PT Salemba Empat.
- Krissindiasuti, Monica dan Ni Ketut Rasmini. (2016). "Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Opini Audit Going Concern". *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 14(1), 451-481. <https://ojs.unud.ac.id/index.php/Akuntansi/article/view/14624>.
- Margareth, Intan. 2019. *Pengaruh Karakteristik Komite Audit Terhadap Financial Restatements*. *Skripsi*. Pekanbaru: Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Riau.
- Mgbame, C.O., Eragbhe, E., dan Osazuwa, N. 2012. "Audit Partner Tenure and Audit

- Quality: An Empirical Analysis.” European Journal of Business and Management, Vol.4, No.7, pp.154-159.
- Putri, A. A Citra Ananda. 2017. Pengaruh *Abnormal Audit Fee* Terhadap Kualitas Audit. *Skripsi*. Surabaya : Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Airlangga.
- Rachman, Helmy Aulia. (2018). Pengaruh Biaya Audit Abnormal dan *Tenure* Audit Terhadap Penyajian Kembali Laporan Keuangan. *Tesis*. Surabaya : Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Airlangga.
- Richardson, S., Tuna, I., & Wu, M. (2002). Predicting Earnings Management: The Case of Earnings Restatements. *SSRN Electronic Journal*, 10.
- Salehi, Mahdi., Shayan Farhangdoust., dan Adineh Vahidnia. (2017). *Abnormal Audit Fees and Future Restatements: Evidence From Tehran Stock Exchange*. Int. J. Accounting, Auditing and Performance Evaluation, 13(1). doi:10.1504/IJAPE.2017.081802.
- Sarwoko, Iman. 2014. Pengaruh Ukuran Kap dan Masa Perikatan Audit Terhadap Penerapan Prosedur Audit Untuk Mendeteksi Risiko Kecurangan dalam Laporan Keuangan, serta Implikasinya Terhadap Kualitas Audit. Jurnal Akuntansi, Volume XVIII, No. 01, 1-20. Bandung: Fakultas Ekonomi Universitas Pandjadjaran.
- Stanley, J. D., & DeZoort, F. (2007). *Audit firm tenure and financial restatements: An analysis of industry specialization and fee effects*. Journal of Accounting and Public Policy, 26(2), 131-159.
- Sugiyono. 2016. Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D. Bandung. Alfabeta.
- Tandiontong, Mathius. 2016. Kualitas Audit dan Pengukurannya. Bandung. Alfabeta.
- Wan Mohammad, W. M., Shaista Wasiuzzaman., Seyed Shahriar Morsali & Rapih Mohd Zaini. (2018). *The Effect of Audit Committee Characteristic on Financial Restatements in Malaysia*, Journal of Asia-Pacific Business. doi:10.1080/10599231.2018.1419043.
- Government Accountability Office (GAO) (2006). *Financial Restatements: Update of Public Company Trends, Market Impacts, And Regulatory Enforcement Activities*. Government Printing Office. Washington, DC.
- Republik Indonesia, (2015). “Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2015 Tentang Praktek Akuntan Publik”. Kementerian Sekretariat Negara : Jakarta.
- Katadata.co.id, 2019. *TPS Food Sajikan Ulang Lapkeu 2017, Rugi Membengkak Jadi Rp 5 Triliun*. Diakses dari : <https://katadata.co.id>