

PENGARUH KONSERVATISME AUDITOR TERHADAP MANAJEMEN LABA DAN OPINI *GOING CONCERN*

Elsa Hidayati Fajriyah, Sudarno ¹

Departemen Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro
Jl. Prof. Soedharto SH Tembalang, Semarang 50239, Phone: +622476486851

ABSTRACT

This research purpose is to analyze the effect of auditor conservatism (the audit firm size) on earnings management (discretionary accrual absolute) and going concern opinion. Some control variables that used in this research are tobin's q, size, leverage, return on assets, market-to-book value, age, sales growth, dan cash flow from operation. This research uses quantitative method by using multiple linear regression analysis and logistic regression analysis. The population in this research is all minning sectors firm listed in the Indonesia Stock Exchange from 2014 - 2018. The sample is selected using purposive sampling method and outlier test, and acquired 130 samples.

The result showed that the auditor conservatism effect significantly on tax aggressiveness. Meanwhile, the auditor conservatism does not significantly influence on the relationship between earnings management and going concern opinion.

Keywords: auditor conservatism, earnings management, going concern opinion, agency theory

PENDAHULUAN

Setiap entitas memiliki kewajiban yaitu menyediakan laporan keuangan untuk para pemegang kepentingan (*stakeholder*). Auditor memiliki peran penting yaitu sebagai perantara para pemegang kepentingan selaku pemakai laporan keuangan dan entitas atau perusahaan selaku penyedia laporan keuangan. Berdasarkan SA 200 (2012), auditor memiliki tanggungjawab secara keseluruhan dalam mengaudit laporan keuangan yaitu memperoleh bukti dan keyakinan yang cukup mengenai penyusunan laporan keuangannya sesuai standar yang berlaku, terbebas dari salah saji material, memberikan opini mengenai penyusunan laporan keuangan, dan mengkomunikasikan temuan tersebut. Auditor independen memberikan tingkat kepastian mengenai laporan keuangan yang disiapkan oleh perusahaan terbebas dari salah saji material serta nilai jaminan ini terkait dengan kualitas audit yang dilakukan (Fafatas, 2010).

Berdasarkan SA 570 (2012), menjelaskan bahwa auditor bertanggung jawab untuk menemukan bukti mengenai ketepatan penggunaan asumsi kelangsungan usaha dan menilai apakah perusahaan akan dapat terus beroperasi untuk jangka waktu lama. Jika auditor mendapatkan temuan mengenai ketidakpastian yang material tentang kondisi perusahaan sebagai suatu kesatuan yang memiliki keberlangsungan usaha, maka auditor menerbitkan *opini going concern*. Whittington dan Pany (2006) menjelaskan bahwa auditor menambahkan paragraf penjas dalam

¹ Corresponding author

opiniya ketika auditor memiliki keraguan bahwa suatu perusahaan dapat menjaga kelangsungan usahanya.

Sistem akrual pada akuntansi mendorong manajemen untuk melakukan manajemen laba. Rosner (2003) menjelaskan bahwa perusahaan yang mengalami kesulitan keuangan sering kali tertarik pada manajemen yang meningkatkan pendapatan. Salehi, Tarighi, dan Sahebkar (2018) mengatakan bahwa manajer dapat membuat peluang untuk manajemen laba dengan kebijaksanaan (*discretion*). Tindakan manajemen laba oleh manajemen dapat dibatasi oleh auditor yang memiliki konservatisme yang tinggi. Ukuran KAP yang besar (*Big4*) dianggap lebih konservatif sehingga mampu mendeteksi manajemen laba sehingga perusahaan yang dilakukan pengauditan atau diperiksa oleh KAP *Big4*, tingkat manajemen laba yang dilakukan oleh manajemen perusahaan cenderung lebih kecil. Zhou dan Elder (2001) menemukan bahwa auditor besar berhubungan negatif dengan manajemen laba, artinya jika perusahaan diaudit oleh auditor besar, maka akan memperkecil manajemen laba perusahaan. Temuan Alzoubi (2016) mengungkapkan bahwa tingkat manajemen laba secara signifikan lebih besar pada perusahaan yang diaudit oleh KAP *Non-Big4* dibandingkan dengan perusahaan yang diaudit oleh KAP *Big4*. Menurut penelitian Nurintiati (2016), ukuran KAP tidak berpengaruh positif terhadap akrual diskresioner. Menurut penelitian Nindita dan Siregar (2012), ukuran KAP tidak memiliki dampak yang signifikan pada kualitas audit yang diukur dengan nilai akrual diskresioner. Gallizo dan Saladriguez (2014) mengatakan bahwa *Big4* lebih memiliki kecenderungan dalam menerbitkan opini *going concern* daripada *Non Big4*. Ginting dan Suryana (2014) menemukan bahwa KAP besar lebih memiliki kecenderungan untuk menerbitkan opini *going concern* daripada KAP kecil. Sedangkan menurut penelitian Muliawan (2017), ukuran KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit dimana kualitas audit diprosikan dengan opini *going concern*. Penelitian Mahdi Salehi, Hossein Tarighi, dan Haydar Sahebkar (2018) serta Muramiya dan Takada (2010) menunjukkan bahwa konservatisme auditor yang diprosikan dengan ukuran KAP berpengaruh terhadap hubungan antara manajemen laba dan opini *going concern*.

Terdapat kasus mengenai tingkat konservatisme auditor yaitu kasus KAP Ernst & Young (EY) yang mengaudit perusahaan telekomunikasi dan KAP Deloitte dengan kedua mitra akuntan publik yaitu Marlinna dan Merliyana Samsul yang mengaudit PT Sunprima Nusantara Pembiayaan (SNP Finance). Kantor Akuntan Publik Ernst & Young (EY) memberikan opini Wajar Tanpa Pengecualian (WTP) terhadap perusahaan PT Indosat Tbk (ISAT) pada tahun 2011 tanpa bukti yang memadai. Seperti yang dikutip dari bisnis.tempo.co, KAP mitra EY di Indonesia bersedia melakukan pembayaran denda sebesar US\$1 juta kepada regulator AS, bersamaan dengan EY Indonesia yang disebut tidak berhasil dalam melaksanakan audit laporan keuangan perusahaan. Perjanjian tersebut diberitahukan oleh PCAOB pada hari Kamis tanggal 9 Februari 2017, waktu Washington. Kantor Akuntan Publik Deloitte bersama kawan-kawannya memberikan opini wajar tanpa pengecualian (WTP) terhadap SNP Finance pada tahun 2017, namun pada saat diperiksa oleh

Otoritas Jasa Keuangan (OJK) menunjukkan hal yang berlawanan yaitu terdapat kondisi yang tidak dilaporkan oleh Deloitte mengenai gagal bayar bunga Medium Term Notes (MTN) oleh SNP Finance. Seperti yang dilansir dari accounting.binus.ac.id, kasus tersebut membuat Deloitte dikenakan sanksi oleh Otoritas Jasa Keuangan (OJK) berupa pembatalan hasil audit terhadap perusahaan SNP Finance dan Deloitte dilarang untuk memeriksa sektor pasar modal, Industri Keuangan Non Bank (IKNB), dan perbankan. Adanya kasus tersebut, maka sangat menarik untuk melakukan penelitian mengenai konservatisme auditor dan membuktikan apakah auditor besar lebih konservatif daripada auditor kecil.

Penelitian ini dilakukan terhadap sektor pertambangan dikarenakan pada tahun pengamatan, sektor pertambangan sedang mengalami masalah keuangan diakibatkan oleh melemahnya perekonomian global yang melemahkan harga barang tambang. Masalah keuangan ini dimungkinkan menjadi motivasi para manajer untuk melakukan manajemen laba dan status kelangsungan usaha perusahaan pertambangan terancam. Oleh karena itu, peneliti melakukan penelitian mengenai peran auditor yang membatasi manajemen laba dan kecenderungan untuk mengeluarkan opini *going concern* terhadap perusahaan pertambangan.

Adanya beberapa kasus tersebut dan perbedaan hasil penelitian terdahulu, penulis memiliki ketertarikan untuk melaksanakan penelitian ini dengan tujuan untuk mengetahui pengaruh konservatisme auditor terhadap manajemen laba dan opini *going concern* dengan beberapa variabel kontrol. Penulis memberikan judul **“Pengaruh Konservatisme Auditor terhadap Manajemen Laba dan Opini *Going Concern*”**.

KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

Teori keagenan (*Agency Theory*) adalah suatu teori yang memaparkan tentang hubungan agensi yaitu antara prinsipal (*principal*) dan agen (*agent*). Jensen dan Meckling (1976) menjelaskan bahwa hubungan keagenan yaitu kesepakatan atau kontrak antara satu atau lebih sebagai principal dengan pihak lain sebagai agen untuk melaksanakan tindakan atas nama principal yang menyertakan pemberian otoritas kepada agen mengenai pembuatan keputusan, apabila pihak yang terkait menginginkan adanya utilitas yang maksimal, maka terdapat alasan bahwa tindakan yang dilakukan agen selalu untuk kepentingan principal, serta principal dapat mengeluarkan biaya pemantauan untuk mengawasi kegiatan agen agar tidak menyimpang. Di dalam teori keagenan (*agency theory*) ini terdapat *assymetry information* (informasi yang tidak seimbang) antara manajemen (agen) dengan pemegang kepentingan (prinsipal). Manajemen memiliki informasi penuh (*full information*) mengenai segala sesuatu yang terjadi di dalam perusahaan. Berbeda dengan pemilik yang memiliki informasi terbatas mengenai aktivitas perusahaan dan semua hal yang terjadi di dalam perusahaan. Akan tetapi, pemilik (*owner*) memiliki keunggulan kekuasaan (*discretionary power*).

Adanya konflik kepentingan (*conflict of interest*) sehingga terjadi informasi yang tidak seimbang (*assymetry information*) membuat manajer dapat melakukan tindakan yang dapat mempengaruhi laba (*earnings management*) guna mempertahankan kepercayaan prinsipal, salah satunya dengan akrual diskresioner. Prinsipal juga melakukan pengawasan dengan mendatangkan auditor untuk memeriksa laporan keuangan dan melakukan penilaian mengenai keberlangsungan hidup perusahaan yang temuannya tersebut dituangkan dalam opini auditor. Dengan begitu kepercayaan prinsipal tinggi terhadap laporan keuangan auditan dan dapat membuat keputusan yang tepat dan relevan. Pada hal tersebut, konservatisme auditor diuji pada dua perspektif. Pertama, konservatisme auditor dalam mendeteksi manajemen laba. Kedua, konservatisme auditor dalam menilai kelangsungan usaha perusahaan sehingga dapat menerbitkan opini *going concern* ketika auditor memiliki keraguan terhadap kelangsungan usaha kliennya.

Pengaruh Konservatisme Auditor terhadap Manajemen Laba

Ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP) antara *Big4* dan *Non-Big4* digunakan sebagai ukuran untuk menilai konservatisme auditor. Penelitian oleh Cano-Rodriguez (2010) menyimpulkan bahwa auditor *Big4* lebih konservatif daripada yang lain. Audit yang berkualitas tinggi dapat mengurangi laporan keuangan yang salah dan membatasi atau mengurangi tindakan manajemen laba (Becker, 1998). Jika auditor yang memiliki kualitas tinggi bersikap konservatif dan mencegah perilaku manajemen laba klien, akrual diskresioner sebagai manajemen laba yang dilaporkan di perusahaan-perusahaan ini mungkin kurang dari perusahaan yang auditnya telah dilakukan oleh perusahaan audit lain (Muramiya dan Takada, 2010). Temuan ini mengungkapkan bahwa tingkat manajemen laba secara signifikan lebih kecil di perusahaan yang diaudit atau diperiksa oleh KAP *Big4* daripada perusahaan lain. Hal ini dikarenakan KAP *Big4* memiliki sumber daya manusia yang berkualitas tinggi dan pengalaman yang banyak sehingga lebih mampu membatasi manajemen laba klien.

H1 : Konservatisme auditor berpengaruh negatif terhadap manajemen laba.

Pengaruh Konservatisme Auditor terhadap Hubungan Antara Manajemen Laba dan Opini *Going Concern*

Butler (2004) mengatakan bahwa akrual diskresioner berhubungan positif dengan opini *going concern* dikarenakan kondisi keuangan perusahaan yang buruk. Artinya, jika perusahaan dalam keadaan ekonomi yang buruk maka akan cenderung melakukan manajemen laba agar kondisinya terlihat baik, dengan demikian akan cenderung mendapatkan opini *going concern* oleh auditor.

Tagesson dan Ohman (2015) menguji hubungan antara kantor akuntan publik dengan kecenderungan untuk mengeluarkan opini *going concern* dan menemukan bahwa KAP *Big4* lebih memiliki kecenderungan untuk menyatakan opini *going concern* pada laporan auditnya.

Rosner (2003) dan Arnedo (2008) mengatakan bahwa perusahaan dengan kondisi keuangan yang tidak baik melaporkan akrual abnormal, maka auditor besar (KAP *Big4*) akan menerbitkan opini *going concern*. Kantor akuntan publik yang besar lebih konservatif daripada kantor akuntan publik yang kecil sehingga jika terdapat manajemen laba yang tinggi di dalam laporan keuangan perusahaan, maka akan cenderung mengeluarkan opini *going concern*. Kemampuan tersebut dapat diperoleh karena adanya pengalaman dan pelatihan sehingga kualitas sumber daya auditor juga tinggi.

H2 : Konservatisme auditor berpengaruh terhadap hubungan antara manajemen laba dan opini *going concern*.

METODE PENELITIAN

Variabel Penelitian

Manajemen Laba

Manajemen laba merupakan variabel dependen pertama di dalam penelitian ini. Manajemen laba adalah sekumpulan keputusan manajerial yang tidak melaporkan laba jangka pendek yang memaksimalkan nilai yang diketahui oleh manajemen dan pendapatan yang dihasilkan yaitu dari pengambilan tindakan produksi / investasi sebelum pendapatan direalisasikan, atau membuat pilihan akuntansi yang mempengaruhi angka pendapatan dan interpretasinya setelah penghasilan sebenarnya diwujudkan (Ronen dan Yaari, 2008). Manajemen laba diproksikan dengan akrual diskresioner. Manajemen laba dapat dilakukan dengan akrual diskresioner. Pendapat dari Lim (2016) mengenai akrual diskresioner sebagai manajemen laba merupakan nilai akrual hasil dari kebijakan manajemen untuk mempengaruhi laba antar periode. Akrual diskresioner (ABSDA) diukur dengan *Modified Jones Model* kemudian diabsolutkan. Berikut adalah persamaan *Modified Jones Model* :

Total Akrual = *Operating earnings* – *cash flow from operation*

$$TA_{it} = a_{it} \left(\frac{1}{A_{it-1}} \right) + \beta_{1it} \left(\frac{\Delta REV_{it}}{A_{it-1}} \right) + \beta_{2it} \left(\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right) + \beta_{3it} \left(\frac{\Delta CFO_{it}}{A_{it-1}} \right) + \varepsilon_0$$

$$NDA_{it} = a_{it} \left(\frac{1}{A_{it-1}} \right) + \beta_{1it} \left(\frac{\Delta REV_{it}}{A_{it-1}} \right) + \beta_{2it} \left(\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right) + \beta_{3it} \left(\frac{ROA_{it}}{A_{it-1}} \right)$$

$$DA_{it} = TA_{it} - NDA_{it}$$

Keterangan :

ΔREV_{it} : Perubahan pendapatan tahun t

PPE_{it} : Properti bersih, mesin, dan peralatan tahun t

ΔCFO_{it} : Perubahan arus kas operasi tahun t

ROA_{it} : *Return on Asset* tahun t

A_{it-1} : Total aset tahun sebelumnya

Opini Going Concern

Variabel opini *going concern* adalah variabel dependen kedua di dalam penelitian ini. Opini *going concern* adalah opini yang diterbitkan ketika auditor memiliki keraguan mengenai kelangsungan usaha perusahaan dan opini *going concern* terletak pada paragraf penjelas setelah opini utama (Simamora, 2002). Opini *going concern* (GCO) diukur dengan *dummy* yaitu dengan memberikan kode 1 pada perusahaan yang mendapatkan opini *going concern* dan kode 0 untuk perusahaan yang tidak mendapatkan opini *going concern*.

Konservatisme Auditor

Konservatisme auditor merupakan variabel independen di dalam penelitian ini. Kim, Chung, dan Firth (2003) mendefinisikan konservatisme auditor sebagai preferensi auditor untuk pilihan akuntansi penurunan pendapatan, di satu sisi konservatisme auditor menciptakan konflik pelaporan antara manajer dan auditor, ketika manajer memiliki keinginan untuk melebih-lebihkan melaporkan pendapatan melalui pilihan akrual yang meningkatkan pendapatan, sedangkan auditor lebih bersifat sebaliknya. Dalam penelitian ini, ukuran KAP (BIGN) dijadikan proksi konservatisme auditor yang dibedakan antara *Big4* dan *Non-Big4* dengan diukur menggunakan variabel *dummy*. Variabel akan diberi kode 1 jika perusahaan diperiksa oleh KAP *Big4* dan kode 0 jika perusahaan diaudit oleh KAP *Non-Big4*. Selain itu juga terdapat variabel hasil perkalian antara akrual diskreioner dan ukuran KAP (ABSDAXBIGN).

Penelitian ini menggunakan beberapa variabel kontrol. Menurut Widiarso (2011) dalam Cristiani (2012), variabel kontrol adalah variabel yang dibuat tetap sehingga faktor di luar yang diteliti tidak dapat berpebgaruh pada hubungan antara variabel independen dengan variabel dependen.

Tobin's Q. *Tobin's Q* merupakan rasio nilai perusahaan. Jika nilainya >1 maka nilai *tobin's q* perusahaan dianggap tinggi. Hal ini berarti bahwa pasar memberikan penilaian lebih terhadap perusahaan. Jika nilainya <1 , maka nilai *tobin's q* perusahaan dianggap rendah. Hal ini mengindikasikan bahwa pasar memberikan penilaian yang kurang terhadap perusahaan. *Tobin's q* diukur menggunakan unsur-unsur berikut :

- i) Market capitalization
- ii) Total liabilities
- iii) Preferred Equity
- iv) Minority interest
- v) Total assets

$$\text{Tobin's Q} = \frac{\text{Market capitalization} + \text{Total liabilities} + \text{Preferred Equity} + \text{Minority interest}}{\text{Total assets}}$$

Size. Size (ukuran perusahaan) diukur dengan logaritma natural aset yang disimbolkan dengan LNAsset adalah jumlah total aset kemudian dibuat logaritma natural pada periode fiskal t . Logaritma natural total aset digunakan untuk menentukan ukuran perusahaan.

Leverage. *Leverage* (LEV) adalah nilai buku kewajiban jangka panjang dibagi dengan total nilai buku aset pada periode fiskal t. Dalam penelitian ini, leverage dijadikan logaritma natural leverage untuk mengatasi permasalahan asumsi klasik.

$$LEV = \frac{\text{Nilai buku kewajiban jangka panjang}}{\text{Nilai buku aset}}$$

Return on Assets (ROA). *Return on assets* (ROA) adalah rasio laba bersih dengan total aset pada periode finansial t.

$$ROA = \frac{\text{Laba bersih}}{\text{Rata - rata total aset}} \times 100$$

Market-to-book value (MB). *Market-to-book value* (MB) adalah perbandingan nilai pasar dan nilai buku ekuitas pada periode finansial t.

$$MB = \frac{\text{Nilai pasar ekuitas}}{\text{Nilai buku ekuitas}}$$

Age. Age (umur perusahaan) adalah lamanya perusahaan tercatat di BEI hingga tahun pengamatan.

Sales growth (SG). *Sales growth* (SG) adalah kenaikan penjualan pada periode finansial t.

$$SG = \frac{\text{Penjualan periode } t - \text{Penjualan periode } t-1}{\text{Penjualan periode } t-1}$$

Cash flow from operation (CFO). *Cash flow from operation* (CFO) adalah keluar masuknya kas yang digunakan untuk proses operasi pada periode finansial t.

Populasi dan Sampel

Perusahaan yang dijadikan sebagai populasi adalah seluruh perusahaan pertambangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) sebanyak 48 perusahaan. Teknik pengambilan sampel dengan cara *purposive sampling* dengan kriteria sbagai berikut :

- i) Perusahaan sektor pertambangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) dan menerbitkan laporan tahunan (*annual report*) pada tahun pengamatan 2014 sampai dengan 2018.
- ii) Perusahaan sektor pertambangan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) yang menerbitkan laporan keuangan (*financial statement*) pada tahun pengamatan 2014 sampai dengan 2018 dan masih melakukan kegiatan ekonomi.
- iii) Perusahaan memiliki informasi lengkap pada tahun 2014 sampai dengan 2018 yang sesuai dengan kebutuhan penelitian.

Metode Analisis

Penelitian ini menggunakan dua metode analisis yaitu uji regresi linier berganda untuk menguji hipotesis pertama dan uji regresi logistik untuk mengujihipotesis kedua. Uji regresi digunakan

untuk melihat kekuatan dan arah hubungan variabel independen dan dependen (Ghozali, 2011). Uji regresi logistik berguna untuk melihat apakah variabel independen dapat memprediksi kemungkinan terjadinya variabel dependen yang berbentuk dua kategori (Ghozali, 2011).

Model 1 :

$$ABSDA_{it} = \beta_0 + \beta_1 BIGN_{it} + \beta_2 TOBINSQ_{it} + \beta_3 LNASET_{it} + \beta_4 LNLEV_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 MB_{it} + \beta_7 LNAGE_{it} + \beta_8 SG_{it} + \beta_9 CFO_{it} + \varepsilon_{it}$$

Keterangan :

$ABSDA_{it}$: akrual diskresioner absolut pada periode t
$BIGN_{it}$: ukuran kantor akuntan publik
$TOBINSQ_{it}$: nilai aset perusahaan pada periode t
$LNASET_{it}$: logaritma natural aset perusahaan sebagai pada periode t
ROA_{it}	: <i>return on assets</i> pada periode t
MB_{it}	: <i>market-to-book value</i> pada periode t
$LNAGE_{it}$: logaritma natural <i>age</i> pada periode t
SG_{it}	: <i>sales growth</i> pada periode t
CFO_{it}	: <i>cash flow from operation</i> pada periode t
β_0	: konstanta
$\beta_1 - \beta_9$: koefisien variabel
ε_i	: <i>regression error</i> (kesalahan Regresi)

Model 2 :

$$GCO_{it} = \beta_0 + \beta_1 ABSDAXBIGN_{it} + \beta_2 ABSDA_{it} + \beta_3 BIGN_{it} + \beta_4 TOBINSQ_{it} + \beta_5 LNASET_{it} + \beta_6 LNLEV_{it} + \beta_7 ROA_{it} + \beta_8 MB_{it} + \beta_9 LNAGE_{it} + \beta_{10} SG_{it} + \beta_{11} CFO_{it} + \varepsilon_i$$

Keterangan :

GCO_{it}	: opini <i>going concern</i> pada periode t
$ABSDAXBIGN_{it}$: perkalian antara akrual diskresioner absolut dengan ukuran kantor akuntan publik pada periode t
$ABSDA_{it}$: akrual diskresioner absolut pada periode t
$BIGN_{it}$: ukuran kantor akuntan publik
$TOBINSQ_{it}$: nilai aset perusahaan pada periode t
$LNASET_{it}$: logaritma natural aset perusahaan sebagai pada periode t
ROA_{it}	: <i>return on assets</i> pada periode t
MB_{it}	: <i>market-to-book value</i> pada periode t
$LNAGE_{it}$: logaritma natural <i>age</i> pada periode t
SG_{it}	: <i>sales growth</i> pada periode t
CFO_{it}	: <i>cash flow from operation</i> pada periode t
β_0	: konstanta

$\beta_1 - \beta_{11}$: koefisien variabel
 ε_i : *Regression Error* (kesalahan Regresi)

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Setelah melewati seleksi dan pengambilan sampel dan melalui uji outlier, maka terdapat 33 perusahaan dengan 130 observasi untuk dijadikan sampel di dalam penelitian ini.

Tabel 1
Pengambilan Sampel

Populasi perusahaan pertambangan tahun 2014 - 2018	240
Perusahaan pertambangan yang tidak terdaftar tahun selama tahun 2014 -2018 berturut-turut	(60)
Perusahaan petambangan yang tidak terdapat variable yang dibutuhkan	(14)
<i>Outlier</i>	(36)
Sampel yang digunakan	130

Tabel 2
Klasifikasi Variabel Dummy

Variabel	Kode 1 (<i>Big4/GCO</i>)	Kode 0 (<i>Non-Big4/Non-GCO</i>)	Total
Ukuran KAP	69	61	130
Opini <i>Going Concern</i>	17	113	130

Tabel tersebut menunjukkan bahwa sebagian besar sampel diaudit oleh KAP *Big4* dan sebagian besar perusahaan tidak menerima opini *going concern*.

Statistik Deskriptif

Menurut Imam Ghozali (2011), statistik deskriptif (*descriptive statistics*) menyediakan deskripsi suatu data berupa nilai rata-rata (mean), minimum, maksimum, range, skewness, sum, kutosis, deviasi standar, dan varian.

Tabel 3
Hasil Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
ABSDA	130	.00	.05	.0108	.00969
TOBINSQ	130	.56	2.67	1.1392	.41158
LNASET	130	12.81	18.44	15.9140	1.29416
LNLEV	130	-4.61	7.00	.7642	1.41801
ROA	130	-19.01	24.04	2.3744	6.93340
MB	130	-7.41	27.35	1.5440	3.28337
LNAGE	130	.69	3.33	2.3354	.65132
SG	130	-88.94	6302.04	103.3485	634.04286
CFO	130	-1708716.95	12902624.74	1045242.4662	2074604.46463
ABSDAXBIGN	130	.00	.02	.0042	.00644

Tabel 3. hasil statistik deskriptif di atas menunjukkan bahwa data variabel yang valid adalah 130 data. Berikut penjelasan hasil dari statistik deskriptif. Nilai aktual diskresioner adalah nilai yang sudah diabsolutkan sehingga tidak ada nilai negatif. Berdasarkan hasil di atas, nilai minimum aktual diskresioner absolut (ABSDA) adalah 0,00, nilai maksimumnya adalah 0,05, nilai rata-ratanya adalah 0,0108, dan deviasi standarnya adalah 0,00969. Nilai minimum *Tobin's Q* adalah 0,56, nilai maksimum adalah 2,67, nilai rata-ratanya adalah 1,1392, dan deviasi standarnya adalah 0,41158. Nilai minimum *size* (LNASET) adalah 12,81, nilai maksimum adalah 18,44, nilai rata-ratanya adalah 15,9140, dan deviasi standarnya adalah 1,29416. Nilai minimum *leverage* (LNLEV) adalah -4,61, nilai maksimum adalah 7,00, nilai rata-ratanya adalah 0,7642, dan deviasi standarnya adalah 1,41801. Nilai minimum *return on assets* (ROA) adalah -19,01, nilai maksimum adalah 24,04, nilai rata-ratanya adalah 2,3744, dan deviasi standarnya adalah 6,93340. Nilai minimum *market-to-book value* (MB) adalah -7,41, nilai maksimum adalah 27,35, nilai rata-ratanya adalah 1,5440, dan deviasi standarnya adalah 3,28337. Nilai minimum *age* (LNAGE) adalah 0,69, nilai maksimumnya adalah 3,33, nilai rata-ratanya adalah 2,3354, dan deviasi standarnya adalah 0,65132. Nilai minimum *sales growth* (SG) adalah -88,24, nilai maksimum adalah 6302,04, nilai rata-ratanya adalah 103,3485, dan deviasi standarnya adalah 634,04286. Nilai minimum *cash flow from operation* (CFO) adalah -1708716,95, nilai maksimum adalah 12902624,74, nilai rata-ratanya adalah 1045242,466, dan deviasi standarnya adalah 2074604,465.

Analisis Hasil Uji Regresi Linier Berganda

Uji regresi linier berganda digunakan untuk menguji model dengan lebih dari satu variabel prediktor.

Tabel 4
Hasil Uji Regresi Linier Berganda

ABSDA	B	Std. Error	t	Sig.
(Constant)	.040	.012	3.307	.001
BIGN	-.006	.002	-3.601	.000*
TOBINSQ	.001	.002	.471	.639
LNASET	-.002	.001	-2.360	.020*
LNLEV	-.001	.001	-1.569	.119
ROA	.000	.000	1.565	.120
MB	.000	.000	.452	.652
LNAGE	.000	.001	.349	.728
SG	-1.270E-7	.000	-.096	.924
CFO	6.817E-10	.000	1.444	.151

Keterangan: *) signifikan

Berdasarkan tabel 4 hasil uji regresi linier berganda di atas, terlihat bahwa nilai t sebesar -3,601 dengan signifikansi 0,000 (kurang dari 0,05) yang berarti bahwa ukuran kantor akuntan publik berpengaruh negatif terhadap akrual diskresioner absolut. Semakin besar ukuran kantor akuntan publik yang mengaudit suatu perusahaan, maka semakin kecil perusahaan tersebut melakukan akrual diskresioner absolut. Maka, hipotesis pertama yang menjelaskan bahwa konservatisme auditor berpengaruh negatif terhadap manajemen laba dapat **diterima**. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian Muramiya dan Takada (2010) dan Rodriguez (2009) yang memperoleh temuan bahwa ukuran KAP berpengaruh negatif terhadap akrual diskresioner sebagai proksi manajemen laba. Hal ini dikarenakan KAP *Big4* memiliki sumber daya manusia yang memiliki kualitas tinggi sehingga mampu mendeteksi perilaku manajemen laba klien.

Variabel kontrol yang berpengaruh hanya *size* (LNASET) karena nilai t -2,360 dan nilai signifikansi 0,020. Variabel kontrol LnAset sebagai proksi *size* (ukuran perusahaan) berpengaruh negatif terhadap akrual diskresioner absolut. Semakin besar ukuran suatu perusahaan, semakin kecil perusahaan tersebut melakukan manajemen laba. Semakin kecil ukuran suatu perusahaan, semakin besar perusahaan tersebut melakukan manajemen laba. Sedangkan variabel kontrol yang lainnya tidak berpengaruh terhadap akrual diskresioner absolut.

Analisis Hasil Uji Regresi Logistik

Uji regresi logistik digunakan untuk menguji hipotesis kedua karena variabel dependen di dalam hipotesis kedua adalah variabel *dummy*.

Tabel 5
Hasil Uji Regresi Logistik

	B	Sig.
ABSDAXBIGN	-151.969	.432
ABSDA	-37.619	.411
BIGN	-3.933	.041*
TOBINSQ	-2.315	.068
LNASET	1.087	.021*
LNLEV	.102	.653
ROA	-.436	.004*
MB	.195	.149
LNAGE	.296	.745
SG	.000	.247
CFO	.000	.007*
Constant	-15.435	.053

Keterangan: *) signifikan

Berdasarkan tabel 5 hasil uji regresi logistik, terlihat bahwa nilai signifikansi ABSDAXBIGN adalah 0,432 dengan nilai beta -151,969. Nilai signifikansi tersebut jauh di atas 0,05 sehingga hipotesis kedua ditolak yang berarti bahwa variabel ukuran kantor akuntan publik tidak berpengaruh terhadap hubungan antara akrual diskresioner absolut dan opini *going concern*. Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian oleh Mahdi Salehi, Hossein Tarighi, dan Haydar Sahebkar (2018). Ukuran KAP yang besar tidak memiliki kecenderungan dalam mengeluarkan opini *going concern* ketika terdapat manajemen laba pada kliennya. Penerbitan opini *going concern* tidak memperhatikan manajemen laba klien. Dalam menerbitkan opini *going concern*, seorang auditor lebih mempertimbangkan kondisi keuangan suatu perusahaan, bukan praktik manajemen laba yang dilakukan oleh manajemen laba perusahaan sehingga besar kecilnya KAP tidak berpengaruh terhadap penerbitan opini *going concern* ketika terdapat manajemen laba pada suatu perusahaan akibat upaya manajemen.

Variabel lain yang berpengaruh yaitu ukuran KAP (BIGN), karena nilai signifikansi BIGN adalah 0,041 dengan nilai beta (B) sebesar -3,933. Nilai signifikansi tersebut kurang dari 0,05 dan beta bernilai negatif sehingga dapat disimpulkan bahwa konservatisme auditor yang diprosikan dengan ukuran KAP berpengaruh negatif terhadap opini *going concern*. Hal tersebut berarti bahwa, KAP kecil (*Non Big4*) lebih cenderung menerbitkan opini *going concern* daripada KAP besar (*Big4*). Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Elmawati dan Yuyetta (2014) yang menemukan bahwa ukuran KAP berpengaruh negatif terhadap penerbitan opini *going concern* dengan alasan bahwa KAP besar mempelajari kinerja kliennya terlebih dahulu sebelum melakukan audit sehingga lebih berani menolak klien untuk mempertahankan reputasinya. Variabel kontrol yang berpengaruh terhadap opini *going concern* yaitu, *size* (LNASET), ROA, dan CFO.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis data yang dilakukan, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut : (1) Konservatisme auditor berpengaruh negative terhadap manajemen laba. Hal ini menunjukkan bahwa jika perusahaan diaudit oleh KAP *Big4*, maka tingkat manajemen laba di perusahaan tersebut lebih kecil dari pada perusahaan yang diaudit oleh KAP *Non-Big4*. (2) Konservatisme auditor tidak berpengaruh terhadap hubungan antara manajemen laba dan opini *going concern*. Hal ini menunjukkan bahwa KAP *Big4* tidak cenderung menerbitkan opini *going concern* ketika terdapat manajemen laba pada kliennya, melainkan lebih mempertimbangkan kondisi lain dalam menerbitkan opini *going concern*.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yaitu banyak perusahaan pertambangan yang baru terdaftar di pertengahan periode penelitian bahkan di akhir periode penelitian dan terdapat beberapa perusahaan pertambangan yang tidak menerbitkan laporan keuangan maupun laporan tahunan sehingga tereliminasi pada saat pengambilan sampel dan jumlah sampel yang diteliti relatif sedikit.

Dengan adanya keterbatasan tersebut, maka diharapkan penelitian selanjutnya menggunakan sampel semua sektor perusahaan yang tercatat di Bursa Efek Indonesia (BEI) agar hasil penelitian lebih dapat menjelaskan kondisi secara keseluruhan.

REFERENSI

- Alzoubi, E.S.S. (2016), "Audit quality and earnings management: evidence from Jordan", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 17 No. 2, pp. 170-189.
- Arnedo, L., Lizarraga, F. And Sanchez, S. (2008), "Going concern uncertainties in pre-bankrupt audit reports: new evidence regarding discretionary accruals and wording ambiguity", *International Journal of Auditing*, Vol. 12 No. 1, pp. 25-44.
- Becker, C.L., M.L. Defond, J. Jiambalvo, K.R. Subramanyam. 1998. "The Effect of Audit Quality on Earnings Management". *Contemporary Accounting Research* Vol. 15 No. 1.
- Butler, M., Leone, A.J. dan Willenborg, M. (2004), "An Empirical Analysis of Auditor Reporting and Its Association with Abnormal Accruals", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 37 No.2, Hlm. 139-165.
- Cano-Rodriguez, M. (2010), "Big auditors, private firms, and accounting conservatism: Spanish evidence". *European Accounting Review*, Vol. 19 No. 1, pp. 131-159.
- Christiani, I. Dan Y.W. Nugrahanti. 2012. "Pengaruh Kualitas Audit Terhadap Manajemen Laba". *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol. 16, No. 1, Mei 2014, 52-62. Diakses tanggal 7 September 2019.
- Elmawati, D. dan E. N. A. Yuyetta. 2014. "Pengaruh Reputasi Kantor Akuntan Publik (KAP), Audit Tenure, dan Disclosure terhadap Penerimaan Opini Audit Going Concern". *Diponegoro Journal of Accounting*. Vol. 3, No. 2, Hal. 1-10
- Fafatas, S.A. 2010. "Auditor conservatism following audit failures". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25 Iss 7 pp. 639 – 658. Diakses tanggal 14 Mei 2019 dari Emerald Insight.
- Gallizo, J.L. dan L. Saladríguez. 2014. "An Analysis of Determinants of Going Concern Audit Opinion: Evidence from Spain Stock Exchange". *IC*, 2016 – 12(1): 1-16 –

- Online ISSN: 1697-9818 – Print ISSN: 2014-3214. Diakses tanggal 17 Oktober 2019.
- Gewati, M. 2016. "Industri Tambang Global dan Nasional Ada di Ujung Tanduk?". <https://money.kompas.com/read/2016/12/15/124400126/industri.tambang.global.dan.nasional.ada.di.ujung.tanduk>.
- Ghozali, I. 2011. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS19*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ginting, S. dan L. Suryana. 2014. "Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Opini Audit Going Concern Pada Perusahaan Manufaktur di Bursa Efek Indonesia". *Jurnal Wira Ekonomi Mikroskil*, Vol. 4, No. 2. Diakses tanggal 17 Oktober 2019.
- Handoko, B.L., dan G. Supriyanto. 2018. "Merunut Kasus SNP Finance & dan Auditor Deloitte Indonesia". <https://accounting.binus.ac.id/2018/12/03/merunut-kasus-snp-finance-auditor-deloitte-indonesia-2/>
- Jensen, M.C. dan W.H. Meckling. 1976. "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure". *Journal of Financial Economics*, October, 1976, Vol. 3, No. 4, pp. 305-36
- Kim, J.B., R. Chung, dan M. Firth. 2003. "Auditor Conservatism, Asymmetric Monitoring, and Earnings Management". *Contemporary Accounting Research*, Vol. 2 Issue 2. Diakses tanggal 17 Oktober 2019 dari Wiley Online Library.
- Lim, L. 2016. "Reexamining the influence of large clients on office-level auditor reporting decisions: a replication study." *American Journal of Business*, Vol. 31 Iss 1 .Diakses tanggal 12 Mei 2019, dari Emerald Insight.
- Muliawan, E. K. (2017). Pengaruh Ukuran Kantor Akuntan Publik, Auditor Switching, dan Audit Tenure Pada Kualitas Audit. *Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*.
- Muramiya, K. dan Takada. 2010. "Auditor conservatism, abnormal accruals, and going concern opinion", *Discussion paper*. Diakses tanggal 13 September 2019.
- Nindita, C. dan S.V. Siregar. 2012. "Analisis Pengaruh Ukuran Kantor Akuntan Publik terhadap Kualitas audit di Indonesia". *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol. 14 No. 2.
- Nurintiati, A.A. 2016. "Pengaruh Tenure KAP, Spesialis Auditor, dan Audit Fee Terhadap Kualitas Audit". Fakultas Ekonomika dan Bisnis. Universitas Diponegoro. Semarang
- Ronen, J. dan V. Yaari. 2008. *Earnings Management: Emerging Insight in Theory, Practice, and Research*. New York: Springer.
- Rosner, R.L. 2003. "Earnings Manipulation in Failing Firms". *Contemporary Accounting Research* Vol. 20 No. 2 (Summer 2003) pp. 361–408. Diakses tanggal 7 Oktober 2019.
- Rusmin, R. (2010), "Auditor quality and earnings management: Singapore evidence", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25 No. 7, pp. 618-638.
- Salehi, M., H. Tarighi, dan H. Sahebkar, (2018) "The impact of auditor conservatism on accruals and going concern opinion: Iranian angle", *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*. 129-150.
- Simamora, H. 2002. *Auditing*. Yogyakarta: Unit Penerbit dan Percetakan (UPP) AMP YKPN.
- Standar Profesional Akuntan Publik (2012). *Standar Audit ("SA") 200*. Standar Profesional Akuntan Publik.
- Standar Profesional Akuntan Publik (2012). *Standar Audit ("SA") 570*. Standar Profesional Akuntan Publik.
- Tagesson, T. dan P. Ohman. 2015. "To be or not to be – auditors' ability to signal going concern problems", *Journal of Accounting & Organizational Change*. Vol. 11 Iss 2 pp. 175 – 192.



- Tempo.co. 2017. “Ernst & Young Didenda di AS, Ini Tanggapan Indosat”.
<https://bisnis.tempo.co/read/845617/ernst-young-indonesia-didenda-di-as-ini-tanggapan-indosat>
- Whittington, O.R. dan Panny K. 2006. *Principles of Auditing and Other Assurance Services*. New York: McGraw-Hill.
- Zhou, J. dan R. Elder. 2001. “Audit Firm Size, Industry Specialization and Earnings Management”.