

## **BAB II**

### **LANDASAN TEORI**

#### **2.1 Teori Keagenan**

Teori agensi merupakan teori menggambarkan hubungan antara dua individu yang berbeda kepentingan yaitu prinsipal dan agen. Hendriksen dan Breda (1992) dalam (Sari, 2012) menyatakan bahwa hubungan agensi merupakan hubungan kontraktual antara principal dan agen, prinsipal mendelegasikan tanggung jawab atas tugas tertentu sesuai dengan kontrak yang disepakati atau pengambilan keputusan kepada agen. Agen akan melakukan tindakan terbaik demi kepentingan prinsipal. Prinsipal akan memberikan imbalan atas kerja si agen. Wewenang dan tanggung jawab agen maupun principal diatur dalam kontrak kerja atas persetujuan bersama (Ujiyhanto, 2010).

Masalah keagenan akan muncul ketika terjadi konflik kepentingan antara prinsipal dan agen. Masing-masing pihak berusaha memaksimalkan kepentingan pribadi. Prinsipal menginginkan hasil akhir keputusan yang menghasilkan laba sebesar-besarnya atau peningkatan nilai investasi dalam perusahaan. Agen pun pasti memiliki kepentingan pribadi yang ingin dicapai yakni penerimaan kompensasi yang memadai atas kinerja yang dilakukan. Prinsipal menilai prestasi agen berdasarkan kemampuannya memperbesar laba. Semakin tinggi jumlah laba yang dihasilkan oleh agen (manajemen), principal akan memperoleh deviden yang semakin tinggi, maka agen dianggap berhasil atau berkinerja baik sehingga layak mendapat insentif yang tinggi. Agen pun memenuhi tuntutan prinsipal agar mendapatkan kompensasi yang tinggi (Elqorni, 2009).

Agen secara moral bertanggung jawab untuk mengoptimalkan keuntungan para prinsipal. Namun disisi kepentingan pribadi, agen juga mempunyai kepentingan memaksimalkan kesejahteraan mereka. Sehingga ada kemungkinan besar agen tidak selalu bertindak demi kepentingan terbaik prinsipal (Jensen dan Meckling, 1976). Sehingga bila tidak ada pengawasan yang memadai maka agen dapat

memainkan beberapa kondisi perusahaan agar seolah target yang diinginkan prinsipal tercapai.

Optimalisasi kepentingan baik prinsipal maupun agen yang tidak sesuai dapat menimbulkan terjadinya asimetri informasi. Asimetri informasi merupakan kondisi dimana informasi yang terdapat dalam laporan keuangan tidak mencerminkan kondisi perusahaan sebenarnya. Laporan keuangan disajikan oleh manajemen (agen) untuk memberikan sinyal kepada pengguna tentang kondisi perusahaan. Jika laporan keuangan ini tidak mencerminkan kondisi perusahaan sebenarnya, maka akan mempengaruhi pengambilan keputusan oleh pengguna. (Warnida,2011)

Dalam kaitan teori agensi dengan penerimaan opini audit *going concern*, agen bertugas dalam menjalankan perusahaan dan menghasilkan laporan keuangan sebagai bentuk dari pertanggungjawaban manajemen. Laporan keuangan ini yang nantinya akan menunjukkan kondisi keuangan perusahaan dan digunakan oleh prinsipal sebagai dasar dalam pengambilan keputusan. Dari laporan keuangan ini dapat dilihat seberapa besar tingkat likuiditas, ukuran perusahaan dan *disclosure* perusahaan yang dihasilkan perusahaan. Agen sebagai pihak yang menghasilkan laporan keuangan memiliki keinginan untuk mengoptimalkan kepentingannya, sehingga dimungkinkan agen melakukan manipulasi data atas kondisi perusahaan. (Warnida,2011)

Oleh karena itu, dibutuhkan pihak ketiga yang bersifat independen sebagai mediator antara dua kepentingan. Pihak ketiga ini bertugas untuk menilai apakah ada asimetri informasi atau manipulasi yang terjadi. Auditor merupakan pihak independen yang menjembatani hubungan antara prinsipal dan agen. Auditor sebagai pihak ketiga dibutuhkan untuk melakukan pengawasan terhadap kinerja manajemen apakah telah bertindak sesuai dengan kepentingan prinsipal melalui laporan keuangan (Rudyawan dan Badera, 2008). Auditor haruslah menjadi pihak independen yang tidak mudah terpengaruh dengan *tenure* (lama perikatan audit klien dengan auditor), sehingga hasil pengawasan yang dilaksanakan

merupakan bukti yang obyektif. Hasil pengawasan yang dilakukan auditor adalah penerimaan opini kewajaran dalam laporan keuangan perusahaan dan pengungkapan kemampuan perusahaan dalam kelangsungan hidupnya (*going concern*).

Opini yang dikeluarkan auditor ini haruslah berkualitas yang ditunjukkan dengan semakin andal dan transparannya informasi keuangan perusahaan. Kualitas audit sering diproksikan dengan reputasi auditor. KAP yang mengklaim dirinya sebagai KAP besar (seperti yang dilakukan *The Big Four*) akan berusaha keras menjaga nama tersebut, sehingga hal ini akan berdampak pada jasa yang diberikan oleh KAP. (Fanny, 2005)

Dalam ilmu politik dan ekonomi dikenal istilah *agency dilemma* yaitu masalah antara *principal* dan *agent*. Masalah tersebut dihadapi dalam memotivasi satu pihak (*agent*) untuk bertindak dengan mengutamakan kepentingan pihak lainnya (*principal*) dari pada kepentingan sendiri. Dalam konteks perusahaan, konflik kepentingan ini terjadi antara manajemen (*agent*) dan pemegang saham (*principal*). Hubungan keagenan ini dapat dijelaskan dengan *agency theory*. Teori ini dapat mengkaji dampak dari hubungan agen dan prinsipal. Jensen & Meckling (1976) menyatakan bahwa hubungan keagenan muncul ketika satu atau lebih individu (*principal*) memperkerjakan individu lain (*agen*) untuk memberikan suatu jasa dan kemudian mendelegasikan pengambilan keputusan kepada agen untuk membuat keputusan atas nama prinsipal tersebut. (Warnida, 2011)

## **2.2 Auditing**

### **a. Pengertian Audit**

*Auditing* menurut Arens, Elder, Beasley, dan Jusuf (2010:15) adalah:

*“Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by competent, independent person.”* Artinya auditing adalah pengumpulan dan penilaian bukti mengenai

informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi dan kriteria yang ditetapkan.

Auditing harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen. Sedangkan pengertian auditing menurut Agoes (2008:3) adalah: “Suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut” Berdasarkan pengertian auditing tersebut dapat disimpulkan bahwa auditing adalah suatu proses pengumpulan dan pengevaluasian buktibukti atas informasi mengenai kejadian ekonomi oleh pihak independen dengan tujuan agar memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan yaitu prinsip akuntansi berterima umum (PABU).

#### **b. Tujuan Audit**

Tujuan audit atas laporan keuangan oleh auditor independen pada umumnya adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran dalam semua hal yang material posisi keuangan, perubahan ekuitas, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum di Indonesia (SPAP, PSA No.02.SA seksi 110, 2011:110.1). Tujuan umum audit menurut Kell, Johnson, dan Boynton (2006:6) adalah menyatakan pendapat atas kewajaran, dalam suatu hal yang material, posisi keuangan dan hasil usaha arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum, sedangkan tujuan audit spesifikasi ditentukan berdasarkan asersi- asersi yang dibuat oleh manajemen adalah pernyataan yang tersirat atau yang dinyatakan jelas oleh manajemen mengenai jenis transaksi dan akun terkait dalam laporan keuangan. Tujuan audit secara spesifik ditentukan berdasarkan asersi- asersi yang dibuat oleh manajemen yang tercantum dalam laporan keuangan. Asersi dalam PSA No. 7 (SA seksi 326, 2011:326.2) yaitu asersi keberadaan atau keterjadian, asersi kelengkapan, asersi hak dan kewajiban, asersi penilaian atau alokasi dan asersi penyajian dan pengungkapan. Asersi- asersi manajemen adalah sebagai berikut:

- 1) **Asersi keberadaan atau keterjadian (*Existence or Occurrence*)**  
Berhubungan dengan aktiva atau utang satuan usaha yang ada pada tanggal tertentu dan apakah transaksi yang dicatat telah terjadi selama periode tertentu. Manajemen membuat asersi bahwa persediaan produk jadi yang terdapat dalam neraca tersedia untuk dijual.
- 2) **Asersi kelengkapan (*Completeness*)**
- 3) **Berhubungan dengan semua transaksi yang seharusnya disajikan dalam laporan keuangan.** Manajemen membuat asersi bahwa seluruh pembelian barang dan jasa dicatat dan dicantumkan dalam laporan keuangan.
- 4) **Asersi hak dan kewajiban (*Rights and Obligation*)**  
Berhubungan dengan apakah aktiva merupakan hak perusahaan dan utang merupakan kewajiban perusahaan pada tanggal tertentu.
- 5) **Asersi penilaian atas alokasi (*Valuation*)**  
Berhubungan dengan apakah komponen- komponen aktiva, kewajiban, pendapatan dan biaya telah dicantumkan dalam laporan keuangan dengan jumlah yang semestinya.
- 6) **Asersi penyajian dan pengungkapan (*Presentation and Disclosure*)**  
Berhubungan dengan apakah komponen- komponen tertentu laporan keuangan yang diklasifikasikan, dijelaskan, dan diungkapkan sebagaimana mestinya.

### **c. Jenis- jenis Audit**

Johnson, Kell dan Boynton (2006), menjelaskan tiga jenis audit sebagai berikut:

*“Audits are generally classified into three categories financial statement, compliance or operational”.*

#### **1) Audit laporan keuangan (*Financial Statement Audit*)**

Audit laporan keuangan mencakup penghimpunan dan pengevaluasian bukti mengenai laporan keuangan suatu entitas dengan tujuan untuk memberikan pendapat apakah laporan keuangan telah disajikan secara wajar sesuai prinsip akuntansi berterima umum (PABU). Audit laporan keuangan dilakukan oleh auditor eksternal biasanya atas permintaan klien,

kecuali dalam audit laporan keuangan BUMN yang dilakukan oleh BPK atau BPKP. Hasil auditing terhadap laporan keuangan tersebut disajikan dalam bentuk tertulis berupa laporan audit. Laporan audit ini dibagikan kepada para pemakai informasi keuangan seperti pemegang saham, kreditur, dan Kantor Pelayanan Pajak.

**2) Audit kepatuhan (*Compliance Audit*)**

Audit kepatuhan mencakup penghimpunan dan pengevaluasian bukti dengan tujuan untuk menentukan apakah kegiatan financial maupun operasi tertentu dari suatu entitas sesuai dengan kondisi, aturan- aturan, dan regulasi yang telah ditentukan. Ukuran kesesuaian audit kepatuhan adalah ketepatan (*correctness*), misalnya: ketepatan SPT Tahunan dengan Undang-Undang Pajak Penghasilan. Hasil audit kepatuhan umumnya dilaporkan kepada pihak yang berwenang membuat kriteria.

**3) Audit operasional (*Operational Audit*)**

Audit operasional merupakan review secara sistematis kegiatan organisasi, atau bagian daripadanya, dalam hubungannya dengan tujuan tertentu. Tujuan audit operasional adalah: (1) mengevaluasi kinerja, (2) mengidentifikasi kesempatan peningkatan, (3) membuat rekomendasi untuk perbaikan atau tindakan lebih lanjut. Audit operasional sering disebut dengan management audit atau performance audit. Ukuran kesesuaian yang digunakan adalah keefektifan, keefisienan, dan keekonomisan.

**d. Standar Audit**

Kewenangan untuk menetapkan dan menyusun Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yaitu Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) merupakan Asosiasi Profesi Akuntan Publik yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan. Kewenangan tersebut dijalankan oleh Dewan SPAP. SPAP merupakan acuan yang ditetapkan menjadi ukuran mutu yang wajib dipatuhi oleh Akuntan Publik dalam pemberian jasanya. IAPI melalui Dewan SPAP mengadopsi standar internasional yang ditetapkan oleh International Federation of Accountants (IFAC) menjadi SPAP berbasis standar internasional, dimana SPAP versi

sebelumnya yaitu SPAP 31 Maret 2011 berbasis US GAAS. Dewan SPAP telah menyelesaikan adopsi untuk beberapa standar, yaitu Kode Etik Profesi Akuntan Publik (Kode Etik), Standar Pengendalian Mutu 1 (SPM 1), Kerangka untuk Perikatan Asurans, Standar Audit (SA) dan Standar Perikatan Reviu (SPR) dan sedang melanjutkan standar-standar yang lain.

Kode Etik mengatur mengenai prinsip dasar dan aturan etika profesi yang harus diterapkan oleh setiap individu dalam kantor akuntan publik (KAP) atau Jaringan KAP, baik yang merupakan anggota IAPI maupun yang bukan merupakan anggota IAPI, yang memberikan jasa profesional yang meliputi jasa *assurance* dan jasa selain *assurance* seperti yang tercantum dalam standar profesi dan kode etik profesi.

SPM 1 mengatur tanggung jawab KAP atas sistem pengendalian mutu dalam melaksanakan perikatan asurans (Audit, Reviu, dan Perikatan Asurans Lainnya) dan perikatan selain asurans. Kerangka untuk Perikatan Asurans mengatur perikatan asurans yang dilakukan oleh praktisi. Kerangka ini menyediakan kerangka acuan bagi praktisi dan pihak-pihak lain yang terlibat dalam perikatan asurans, seperti pihak yang melakukan perikatan dengan praktisi.

SA mengatur mengenai standar yang digunakan oleh praktisi ketika melaksanakan audit atas laporan keuangan. SPR mengatur mengenai standar yang digunakan oleh praktisi ketika melaksanakan reviu atas laporan keuangan.

Standar-standar tersebut berlaku efektif:

1. Kode Etik berlaku efektif 1 Januari 2011.
2. SPM 1 berlaku efektif 1 Januari 2013.
3. Kerangka untuk Perikatan Asurans berlaku efektif untuk perikatan audit atau reviu atas laporan keuangan untuk periode yang dimulai pada atau setelah: (i) tanggal 1 Januari 2013 (untuk Emiten), atau (ii) tanggal 1 Januari 2014 (untuk entitas selain Emiten; penerapan dini dianjurkan). Perikatan audit atau reviu atas laporan keuangan untuk periode yang dimulai sebelum: (i) tanggal 1 Januari 2013 (untuk Emiten), atau (ii)

tanggal 1 Januari 2014 (untuk entitas selain Emiten (jika tidak melakukan penerapan dini)) tetap menggunakan Standar Auditing (untuk perikatan audit atau perikatan revid laporan keuangan entitas publik) atau Standar Jasa Akuntansi dan Review yang tercantum dalam Standar Profesional Akuntan Publik versi 31 Maret 2011 yang ditetapkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia.

4. SA berlaku efektif untuk audit atas laporan keuangan untuk periode yang dimulai pada atau setelah tanggal: (i) 1 Januari 2013 (untuk Emiten), atau (ii) 1 Januari 2014 (untuk entitas selain Emiten). Penerapan dianjurkan untuk entitas selain Emiten.
5. SPR berlaku efektif untuk revid atas laporan keuangan untuk periode yang dimulai pada atau setelah tanggal: (i) 1 Januari 2013 (untuk Emiten), atau (ii) 1 Januari 2014 (untuk entitas selain Emiten). Penerapan dianjurkan untuk entitas selain Emiten.

Berikut adalah daftar dari SPAP yang berlaku mulai 1 Januari 2013 (Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI)) :

1. Standar Pengendalian Mutu (“SPM”) – Pengendalian Mutu Bagi Kantor Akuntan Publik yang Melaksanakan Perikatan Asurans (Audit, Revid, dan Perikatan Asurans Lainnya) dan Perikatan Selain Asurans
2. Kerangka Untuk Perikatan Asurans
3. Standar Audit (“SA”) 200 – Tujuan Keseluruhan Auditor Independen dan Pelaksanaan Audit Berdasarkan Standar Audit
4. Standar Audit (“SA”) 210 – Persetujuan atas Ketentuan Perikatan Audit
5. Standar Audit (“SA”) 220 – Pengendalian Mutu Untuk Audit atas Laporan Keuangan
6. Standar Audit (“SA”) 230 – Dokumentasi Audit
7. Standar Audit (“SA”) 240 – Tanggung Jawab Auditor Terkait dengan Kecurangan dalam Suatu Audit atas Laporan Keuangan
8. Standar Audit (“SA”) 250 – Pertimbangan atas Peraturan Perundang-Undangan dalam Audit atas Laporan Keuangan



9. Standar Audit (“SA”) 260 – Komunikasi dengan Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola
10. Standar Audit (“SA”) 265 – Pengomunikasian Defisiensi dalam Pengendalian Internal Kepada Pihak yang Bertanggung Jawab atas Tata Kelola dan Manajemen
11. Standar Audit (“SA”) 300 – Perencanaan Suatu Audit atas Laporan Keuangan
12. Standar Audit (“SA”) 315 – Pengidentifikasi dan Penilaian Risiko Salah Saji Material Melalui Pemahaman atas Entitas dan Lingkungannya
13. Standar Audit (“SA”) 320 – Materialitas dalam Tahap Perencanaan dan Pelaksanaan Audit
14. Standar Audit (“SA”) 330 – Respons Auditor Terhadap Risiko yang Telah Dinilai
15. Standar Audit (“SA”) 402 – Pertimbangan Audit Terkait dengan Entitas yang Menggunakan Suatu Organisasi Jasa
16. Standar Audit (“SA”) 450 – Pengevaluasian atas Kesalahan Penyajian yang Diidentifikasi Selama Audit
17. Standar Audit (“SA”) 500 – Bukti Audit
18. Standar Audit (“SA”) 501 – Bukti Audit – Pertimbangan Spesifik atas Unsur Pilihan
19. Standar Audit (“SA”) 505 – Konfirmasi Eksternal
20. Standar Audit (“SA”) 510 – Perikatan Audit Tahun Pertama – Saldo Awal
21. Standar Audit (“SA”) 520 – Prosedur Analitis
22. Standar Audit (“SA”) 530 – Sampling Audit
23. Standar Audit (“SA”) 540 – Audit atas Estimasi Akuntansi, Termasuk Estimasi Akuntansi Nilai Wajar, dan Pengungkapan yang Bersangkutan
24. Standar Audit (“SA”) 550 – Pihak Berelasi
25. Standar Audit (“SA”) 560 – Peristiwa Kemudian
26. Standar Audit (“SA”) 570 – Kelangsungan Usaha
27. Standar Audit (“SA”) 580 – Representasi Tertulis

28. Standar Audit (“SA”) 600 – Pertimbangan Khusus – Audit atas Laporan Keuangan Grup (Termasuk Pekerjaan Auditor Komponen)
29. Standar Audit (“SA”) 610 – Penggunaan Pekerjaan Auditor Internal
30. Standar Audit (“SA”) 620 – Penggunaan Pekerjaan Pakar Auditor
31. Standar Audit (“SA”) 800 – Pertimbangan Khusus-Audit atas Laporan Keuangan yang Disusun Sesuai dengan Kerangka Bertujuan Khusus
32. Standar Audit (“SA”) 805 – Pertimbangan Khusus – Audit atas Laporan Keuangan Tunggal Dan Unsur, Akun, atau Pos Spesifik dalam Suatu Laporan Keuangan
33. Standar Audit (“SA”) 810 – Perikatan untuk Melaporkan Ikhtisar Laporan Keuangan
34. Standar Perikatan Reviu (“SPR”) 2400 – Perikatan untuk Reviu Laporan Keuangan
35. Standar Perikatan Reviu (“SPR”) 2410 – Reviu atas Informasi Keuangan Interim yang Dilaksanakan Oleh Auditor Independen Entitas

#### **e. Opini Audit**

Laporan auditor adalah suatu sarana bagi auditor untuk menyatakan pendapatnya atau apabila keadaan mengharuskan, untuk menyatakan tidak memberikan pendapat, sebagai pihak yang independen, auditor tidak dibenarkan untuk memihak kepentingan siapapun dan untuk tidak mudah dipengaruhi, serta harus bebas dari setiap kewajiban terhadap kliennya dan memiliki suatu kepentingan dengan kliennya (IAI,2001). Laporan audit merupakan media yang dipakai oleh auditor dalam berkomunikasi dengan masyarakat.

Auditor menyatakan pendapatnya tentang kewajaran suatu laporan keuangan perusahaan dalam sebuah laporan. Pendapat auditor tersebut disajikan dalam suatu laporan tertulis yakni laporan audit bentuk baku. Laporan auditor bentuk baku terdiri dari tiga paragraf yakni paragraf pengantar (*introduction paragraph*), paragraf lingkup audit (*scope paragraph*), dan paragraf pendapat (*opinion paragraph*) (Mulyadi,2002). Selain ketiga paragraf tersebut, dalam

laporan auditor bentuk baku juga memuat tentang (1) Pihak yang dituju auditor, (2) Tanda tangan, nama rekan, nomor izin akuntan publik, nomor izin kantor akuntan publik dan (3) Tanggal laporan audit.

Dalam SA Seksi 110 paragraf 01 (SPAP, 2011) dijelaskan bahwa tujuan audit atas laporan keuangan oleh auditor independen adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Laporan auditor merupakan sarana bagi auditor untuk menyatakan pendapatnya, atau apabila keadaan mengharuskan, untuk menyatakan tidak memberikan pendapat.

Baik dalam hal auditor menyatakan pendapat maupun menyatakan tidak memberikan pendapat, ia harus menyatakan auditnya telah dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia (IAI, 2012). Laporan audit juga sebagai media auditor berkomunikasi dengan masyarakat. Auditor menyatakan pendapatnya tentang kewajaran laporan keuangan perusahaan dalam sebuah laporan audit. Pendapat tersebut disajikan dalam laporan audit bentuk baku. Laporan audit bentuk baku terdiri dari tiga paragraf, yaitu paragraf pengantar (*introduction paragraph*), paragraf lingkup audit (*scope paragraph*), dan paragraf pendapat (*opinion paragraph*) (Mulyadi, 2002).

Selain dari ketiga paragraf tersebut, dalam laporan audit bentuk baku juga memuat tentang pihak yang dituju auditor, tanda tangan, nama rekan, nomor izin akuntan publik, nomor izin kantor akuntan publik, dan tanggal laporan audit.

Menurut Halim (2008:75), terdapat lima jenis pendapat yang dapat diberikan oleh auditor, yaitu sebagai berikut ini.

- 1) Pendapat wajar tanpa pengecualian (*unqualified opinion*) Pendapat wajar tanpa pengecualian dapat diberikan auditor apabila audit telah dilaksanakan atau diselesaikan sesuai dengan standar auditing, penyajian laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum dan

tidak terdapat kondisi atau keadaan tertentu yang memerlukan bahasa penjelasan.

2) Pendapat wajar tanpa pengecualian dengan tambahan bahasa penjelasan (*Unqualified opinion with explanatoty language*) Pendapat ini diberikan apabila audit telah dilaksanakan atau diselesaikan sesuai dengan standar auditing, penyajian laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum, tetapi terdapat keadaan atau kondisi tertentu yang memerlukan bahasa penjelasan. Kondisi atau keadaan yang memerlukan bahasa penjelasan tambahan antara lain dapat diuraikan sebagai berikut:

- a) pendapat auditor sebagian didasarkan atas laporan auditor independen lain,
- b) adanya penyimpangan dari prinsip akuntansi yang ditetapkan oleh IAI,
- c) laporan keuangan dipengaruhi oleh ketidakpastian yang material,
- d) auditor meragukan kemampuan satuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya,
- e) auditor menemukan adanya suatu perubahan material dalam

penggunaan prinsip dan metode akuntansi.

Pendapat wajar dengan pengecualian (*qualified opinion*)

Sesuai dengan SA 508 paragraf 38 dikatakan bahwa jenis pendapat ini diberikan apabila:

- 1) tidak adanya bukti kompeten yang cukup atau adanya pembatasan lingkup audit yang material tapi tidak memengaruhi laporan keuangan secara keseluruhan,
- 2) auditor yakin bahwa laporan keuangan berisi penyimpangan dari prinsip akuntansi yang berlaku umum yang berdampak material tetapi tidak memengaruhi laporan keuangan secara keseluruhan. Penyimpangan tersebut dapat berupa pengungkapan yang tidak memadai, maupun perubahan dalam prinsip akuntansi. Auditor harus menjelaskan alasan pengecualian dalam satu paragraf terpisah sebelum paragraph pendapat.

- 3) Pendapat tidak wajar (*adverse opinion*) Pendapat ini menyatakan bahwa laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Auditor harus menjelaskan alasan pendukung pendapat tidak wajar, dan dampak utama dari hal yang menyebabkan pendapat tidak wajar diberikan terhadap laporan keuangan.
- 3) Pernyataan tidak memberikan pendapat (*disclaimer of opinion*) Pernyataan auditor untuk tidak memberikan pendapat ini diberikan apabila:
  - a) ada pembatasan lingkup audit yang sangat material baik oleh klien maupun karena kondisi tertentu,
  - b) auditor tidak independen terhadap klien. Opini audit diberikan oleh auditor melalui beberapa tahapan. Arens (2010) mengemukakan bahwa laporan audit adalah langkah terakhir dari seluruh proses audit.

Dengan demikian, auditor dalam memberikan opini didasarkan pada keyakinan profesionalnya. Auditor mempunyai tanggung jawab untuk menilai apakah terdapat kesangsian besar terhadap kemampuan perusahaan dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya pada periode yang pantas. Pada saat auditor menetapkan bahwa ada keraguan yang pasti terhadap kemampuan klien dalam melanjutkan usahanya sebagai *going concern*, auditor diizinkan untuk memilih untuk mengeluarkan *unqualified modified report* atau *disclaimer opinion*. Bagaimanapun juga, tidak ada panduan yang jelas atau penelitian yang sudah ada yang dapat dijadikan acuan pemilihan tipe *going concern report* yang harus dipilih (LaSalle & Anandarajan, 1996) karena pemberian status *going concern* bukanlah suatu tugas yang mudah (Koh& Tan, 1999).

PSAK 29 paragraf 11 huruf d, menyatakan bahwa, keraguan yang besar tentang kemampuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya (*going concern*) merupakan keadaan yang mengharuskan auditor menambah paragraf penjelasan (atau bahasa penjelasan lain) ,dalam laporan audit, meskipun tidak

mempengaruhi pendapat wajar tanpa pengecualian, yang dinyatakan oleh auditor. Istilah bahasa digunakan untuk mencakup paragraf, kalimat, frasa dan kata yang digunakan oleh akuntan publik untuk mengkomunikasikan hasil auditnya kepada pemakai laporan keuangan.

### **2.3 Going Concern**

IAI (2011:341.2) mendefinisikan *going concern* sebagai: “Kesangsian kemampuan satuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya selama periode waktu yang pantas, yaitu tidak lebih dari satu tahun sejak tanggal laporan keuangan auditan” Sedangkan menurut Belkoui (2007:271) *going concern* adalah: “suatu dalil yang menyatakan bahwa kesatuan usaha akan menjalankan terus operasinya dalam jangka waktu yang cukup lama untuk mewujudkan proyeknya, tanggung jawab serta aktifitas- aktifitasnya yang tidak berhenti.” Dalil ini memberikan gambaran bahwa suatu entitas akan diharapkan untuk beroperasi dalam jangka waktu yang tidak terbatas atau tidak diarahkan menuju arah likuidasi.

Diperlukannya suatu operasi berlanjut dan berkesinambungan untuk menciptakan suatu konsekuensi bahwa laporan keuangan yang terbit disuatu periode mempunyai sifat sementara sebab masih merupakan satu rangkaian laporan yang berkelanjutan. PSA No. 30 (SPAP, 2011:341.1) menyatakan bahwa *going concern* dipakai sebagai asumsi dalam pelaporan keuangan sepanjang tidak terbukti adanya informasi yang menunjukkan hal yang berlawanan. Biasanya informasi yang secara signifikan dianggap berlawanan dengan asumsi kelangsungan usaha suatu badan usaha adalah berhubungan dengan ketidakmampuan suatu badan usaha dalam memenuhi kewajiban pada saat jatuh tempo tanpa melakukan penjualan sebagian besar aktiva kepada pihak luar melalui bisnis biasa, restrukturisasi hutang, perbaikan operasi yang dipaksakan dari luar dan kegiatan serupa yang lain.

### **a. Tanggung Jawab Auditor atas *Going Concern***

Dalam SA seksi 341 paragraf 3 dinyatakan bahwa auditor bertanggung jawab untuk mengevaluasi apakah terdapat kesangsian besar terhadap kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam periode waktu yang pantas, tidak lebih dari satu tahun sejak tanggal laporan keuangan yang sedang diaudit dengan cara berikut ini (IAI, 2012):

1. Auditor mempertimbangkan apakah seluruh hasil prosedur yang dilaksanakan menunjukkan adanya kesangsian besar mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas (tidak lebih dari satu tahun sejak tanggal laporan keuangan yang sedang diaudit). Mungkin diperlukan informasi tambahan mengenai kondisi dan peristiwa beserta bukti-bukti yang mendukung informasi yang mengurangi kesangsian auditor.
2. Jika auditor yakin bahwa terdapat kesangsian besar mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas, auditor harus:
  - a. Memperoleh informasi mengenai rencana manajemen yang ditujukan untuk mengurangi dampak kondisi dan peristiwa tersebut.
  - b. Menentukan apakah kemungkinan bahwa rencana tersebut dapat secara efektif dilaksanakan.
  - c. Setelah auditor mengevaluasi rencana manajemen, ia mengambil kesimpulan apakah ia masih memiliki kesangsian besar mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas.
3. SA seksi 341 paragraf 4 menyatakan bahwa auditor tidak bertanggung jawab untuk memprediksi kondisi dan peristiwa yang akan datang. Fakta bahwa entitas kemungkinan akan berakhir kelangsungan hidupnya setelah menerima laporan dari auditor yang tidak memperlihatkan kesangsian besar, dalam jangka waktu satu tahun setelah tanggal laporan keuangan tidak berarti dengan sendirinya

menunjukkan kinerja audit yang tidak memadai. Oleh karena itu, tidak dicantumkan kesangsian besar dalam laporan audit tidak seharusnya dipandang sebagai jaminan mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya (Widyantari, 2011:24).

#### **b. Opini Audit *Going Concern***

Opini *going concern* merupakan opini audit yang dikeluarkan oleh auditor untuk mengevaluasi apakah ada kesangsian tentang kemampuan entitas untuk mempertahankan kelangsungan hidupnya (SPAP, 2011). Auditor menetapkan penerimaan opini audit *going concern* apabila dalam proses audit ditemukan kondisi dan peristiwa yang mengarah pada kesangsian terhadap kelangsungan hidup perusahaan. Berikut ini adalah contoh kondisi dan peristiwa yang mengarah pada kesangsian atas kelangsungan hidup perusahaan (SA Seksi 341) :

1. Trend negatif. Contoh: kerugian operasi yang berulang kali terjadi, kekurangan modal kerja, arus kas negatif dari kegiatan usaha, rasio keuangan penting yang jelek.
2. Petunjuk lain tentang kemungkinan kesulitan keuangan. Contoh: kegagalan dalam memenuhi kewajiban utangnya atau perjanjian serupa, penunggakan pembayaran dividen, penolakan oleh pemasok terhadap pengajuan permintaan pembelian kredit biasa, restrukturisasi utang, kebutuhan untuk mencari sumber atau metode pendanaan baru, atau penjualan sebagian besar aktiva.
3. Masalah intern. Contoh: pemogokan kerja atau kesulitan hubungan perburuhan yang lain, ketergantungan besar atas sukses proyek tertentu, komitmen jangka panjang yang tidak bersifat ekonomis, kebutuhan untuk secara signifikan memperbaiki operasi.
4. Masalah luar yang telah terjadi. Contoh: pengaduan gugatan pengadilan, keluarnya undang-undang, atau masalah-masalah lain yang kemungkinan membahayakan kemampuan entitas untuk beroperasi; kehilangan franchise, lisensi atau paten penting; kehilangan pelanggan atau pemasok



utama; kerugian akibat bencana besar seperti gempa bumi, banjir, kekeringan, yang tidak diasuransikan atau diasuransikan namun dengan pertanggungan yang tidak memadai.

Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP, 2011) seksi 341 menyatakan apabila auditor tidak menyangsikan kemampuan satuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya (*going concern*) dalam jangka waktu pantas, maka auditor memberikan pendapat wajar tanpa pengecualian. Apabila auditor menyangsikan kemampuan satuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas, maka auditor wajib mengevaluasi rencana manajemen. Auditor akan memberikan pendapat wajar tanpa pengecualian dengan bahasa penjelasan jika rencana manajemen perusahaan dapat secara efektif dilaksanakan untuk mengatasi dampak dari kondisi dan peristiwa yang menyebabkan kesangsian auditor tentang kelangsungan usahanya.

#### ***2.4 Audit Tenure***

Gheiger dan Raghunandan (2002) menyatakan *tenure* adalah lamanya hubungan auditor klien diukur dengan jumlah tahun. Ketika auditor memiliki jangka waktu hubungan yang lama dengan kliennya, hal ini akan mendorong pemahaman yang lebih atas kondisi keuangan klien dan oleh karena itu mereka akan dapat mendeteksi masalah *going concern*. Dalam sudut pandang kedua, menjaga hubungan dengan kantor akuntan publik yang sama untuk jangka waktu yang lama dianggap lebih ekonomis untuk klien. Adanya hubungan antara auditor dengan kliennya dalam waktu yang lama dikhawatirkan akan membuat auditor kehilangan independensinya. Karena antara auditor dengan klien sudah terikat hubungan yang nyaman dan saling menguntungkan sehingga kualitas audit menjadi rendah. Hilangnya independensi auditor dapat dilihat dari kesulitan auditor dalam memberikan opini *going concern* untuk kliennya (Sari,2012:21).

Dalam laporan yang dikeluarkan oleh Bagian Praktek *Securities of Exchange Commission (SEC)* Komite Eksekutif *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* 1992 dalam Widyantari (2012:35) dinyatakan beberapa argumen yang dibuat tentang audit *tenure*. Argumen ini menyatakan bahwa dalam jangka panjang hubungan antara auditor dan perusahaan klien akan menyebabkan masalah berikut:

- a. Auditor mempunyai hubungan yang semakin dekat dengan manajemen klien yang menyebabkan auditor kehilangan skeptisme profesional.
- b. Auditor mungkin menganggap pengujian yang dilakukan sebagai pengulangan dari perikatan sebelumnya sehingga auditor merasamengetahui lebih dulu hasil dari pengujian tersebut. Hal ini menyebabkan auditor kurang mampu mengevaluasi perubahan penting dalam kondisi klien.
- c. Auditor mungkin berkeinginan untuk menyelesaikan masalah perusahaan klien dalam rangka mempertahankan hubungan baik dengan klien, memenuhi keinginan klien mungkin menjadi prioritas auditor dibandingkan dengan mengikuti standar profesional.

Maka dari itu untuk menjaga independensinya, beberapa Negara menetapkan peraturan mengenai rotasi KAP (Dewayanto,2011:89). *Cadbury Comittee* di Inggris merekomendasikan rotasi terhadap auditor yang mengaudit bukan Kantor Akuntan Publik-nya. Peraturan di Indonesia melalui Keputusan Ketua Bapepam dan LK No: Kep-310/BL/2008 dalam Peraturan No.VIII.A.2 tentang independensi akuntan publik yang memberikan jasa di pasar modal, menyebutkan bahwa Kantor Akuntan Publik mempunyai pengendalian mutu dengan tingkat keyakinan yang memadai bahwa Kantor Akuntan Publik dan karyawannya dapat menjaga sikap independen. Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 17/PMK.01/2008 tentang jasa akuntan publik disebutkan bahwa pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dilakukan oleh KAP paling lama enam tahun berturut-turut dan oleh seorang akuntan publik paling lama tiga tahun berturut-turut.

## 2.5 Reputasi KAP

Auditor bertanggung jawab untuk menyediakan informasi yang berkualitas tinggi yang bermanfaat bagi pengambilan keputusan. KAP *big four* cenderung akan menerbitkan opini audit *going concern* jika klien terdapat masalah berkaitan *going concern* perusahaan (Junaidi dan Hartono, 2010). DeAngelo (1981) secara teoritis telah menganalisis hubungan antara kualitas audit dan ukuran Kantor Akuntan Publik (KAP). Dia berargumen bahwa auditor besar akan memiliki lebih banyak klien dan *fee* total akan dialokasikan diantara para kliennya. DeAngelo (1981) berpendapat bahwa auditor besar akan lebih independen, dan karenanya, akan memberikan kualitas yang lebih tinggi atas audit.

Ukuran auditor berhubungan dengan kualitas audit. *Economics of scale* KAP yang besar akan memberikan insentif yang kuat untuk mematuhi aturan SEC sebagai cara pengembangan dan pemasaran keahlian KAP tersebut (Dewayanto, 2011).

Auditor yang berkualitas adalah auditor yang tergolong kedalam KAP *The Big Four* (Rahayu, 2009).

**Tabel 2.1**  
**KAP Big Four beserta Afiliasi di Indonesia**

<b>The Big Four</b>	<b>Afiliasi di Indonesia</b>
Price Waterhouse Coopers (PWC)	Tanudiredja, Wibisana, & Rekan
Ernst and Young	Purwantono, Suherman, & Surja
Kinsfield, Peat, Marwick, Goerdeller (KPMG)	Sidharta & Widjaja
Delloite Touche Tohmatsu	Osman Bing Satrio & Rekan

Sumber : (Pratiwi,2013) dalam Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI)

data diolah Berdasarkan Replikasi penelitian terdahulu (Pratiwi, 2013) proksi yang digunakan dalam menilai reputasi Kantor Akuntan Publik adalah dengan menggunakan skala Kantor Akuntan Publik, *Big Four* atau *Non-Big Four*. Mc Kinley *et. al.* (1985) menyatakan, ketika sebuah KAP mengklaim dirinya sebagai KAP besar seperti yang dilakukan oleh *big four*, maka mereka akan berusaha keras untuk menjaga nama besar tersebut dan berusaha menghindari tindakan-tindakan yang dapat mengganggu nama besar mereka (Sari, 2012:22). Hasil

penelitian Rahayu (2009), Junaidi dan Hartono (2010), Astuti dan Darsono (2012), juga Foroghi (2012), berhasil membuktikan bahwa reputasi auditor berpengaruh signifikan terhadap penerimaan opini *going concern*.

## **2.6 Disclosure**

*Disclosure* adalah pengungkapan atau pemberian informasi oleh perusahaan, baik yang positif maupun yang negatif, yang akan mempengaruhi atas suatu keputusan investasi. *Disclosure* dibutuhkan oleh para pengguna untuk lebih memahami informasi yang terkandung dalam laporan keuangan. Laporan keuangan merupakan sumber informasi yang memungkinkan pihak pengguna untuk mengetahui kondisi suatu perusahaan (Almilia dan Retrinasari, 2007).

Informasi yang didapat dari suatu laporan keuangan perusahaan tergantung pada tingkat pengungkapan (*disclosure*) dari laporan keuangan yang bersangkutan. Pengungkapan informasi dalam laporan keuangan dilakukan untuk melindungi hak pemegang saham yang cenderung terabaikan akibat terpisahnya pihak manajemen yang mengelola perusahaan dan pemegang saham yang memiliki modal. Semakin memadainya pengungkapan atas informasi laporan keuangan dapat mengurangi resiko litigasi sehingga jika perusahaan mengungkapkan lebih sedikit informasi akuntansi cenderung menerima opini *unqualified* dari auditor eksternal (Junaidi dan Hartono, 2010:8).

Keuntungan dari pengungkapan laporan keuangan oleh perusahaan adalah sebagai berikut (Tanor, 2009):

1. Keuntungan terjadi apabila pengungkapan rinci mengenai produk baru dapat digunakan untuk menyampaikan prospek perusahaan di masa yang akan datang kepada pemegang saham.
2. *Disclosure* dalam dunia investasi dapat berperan sebagai *public relation* bagi perusahaan yang berhubungan dengan komunitas investasi setiap saat, sehingga melalui *disclosure* masyarakat dapat mengetahui kondisi perusahaan.

3. *Disclosure* dapat mengurangi asimetri informasi. Pengungkapan yang diterbitkan perusahaan ada dua jenis, yaitu pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) dan pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*).

Dahlan dalam Tanor (2009) menjelaskan bahwa pengungkapan wajib merupakan pengungkapan minimum yang disyaratkan oleh standar akuntansi yang berlaku dan pengungkapan sukarela adalah merupakan pilihan bebas manajemen perusahaan untuk memberikan informasi akuntansi dan informasi lainnya yang dipandang relevan untuk keputusan pihak yang berkepentingan. Kewajiban penyampaian laporan tahunan bagi perusahaan public telah diatur oleh pemerintah dalam Keputusan Ketua Badan Pengawasan Pasar Modal dan Lembaga Keuangan Nomor : KEP-134/BL/2006 Peraturan Nomor X.K.6 yang berisi tentang: (1) Kewajiban penyampaian laporan tahunan bagi emiten atau perusahaan publik. (2) Bentuk dan isi laporan tahunan. Penentuan indeks dilakukan dengan menggunakan *disclosure item* yang digunakan untuk menentukan jumlah *disclosure* yang disajikan oleh perusahaan.

Tabel 2.2 menyajikan *disclosure* item yang digunakan dalam penelitian ini:

No	Keterangan
1.	Ikhtisar data keuangan penting
2.	Informasi harga saham tertinggi, terendah dan penutupan
3.	Laporan dewan komisaris mengenai penilaian terhadap kinerja direksi mengenai pengelolaan
4.	Laporan dewan komisaris mengenai pandangan atas prospek usaha perusahaan yang disusun
5.	Laporan direksi mengenai kinerja perusahaan
6.	Laporan direksi mengenai gambaran tentang prospek usaha
7.	Laporan direksi mengenai penerapan tata kelola perusahaan yang telah dilaksanakan
8.	Nama dan alamat perusahaan
9.	Riwayat singkat perusahaan
10.	Bidang dan kegiatan usaha perusahaan meliputi jenis produk dan
11.	Struktur organisasi dalam bentuk bagan
12.	Visi dan misi perusahaan
13.	Nama, jabatan dan riwayat hidup singkat anggota dewan komisaris
14.	Nama, jabatan dan riwayat hidup singkat anggota direksi
15.	Jumlah karyawan dan deskripsi pengembangan kompetensinya (misal :aspek pendidikan)
16.	Uraian tentang nama pemegang saham dan persentase

17.	Nama anak perusahaan dan perusahaan asosiasi, presentase kepemilikan saham, bidang
18.	Kronologis pencatatan saham dan perubahan jumlah saham dari awal pencatatan hingga akhir
19.	Nama dan alamat lembaga dan atau profesi penunjang pasar modal
20.	Penghargaan dan sertifikasi yang diterima perusahaan baik yang berskala nasional maupun
21.	Nama dan alamat anak perusahaan dan atau kantor cabang atau
22.	Tinjauan operasi per segmen usaha
23.	Analisis kinerja keuangan yang mencakup perbandingan antara kinerja keuangan tahun yang
24.	Prospek usaha dari perusahaan
25.	Aspek pemasaran atas produk dan jasa perusahaan , antara lain : strategi pemasaran dan
26.	Kebijakan dividen dan tanggal serta jumlah dividen
27.	Tata kelola perusahaan ( <i>Corporate Governance</i> )
28.	Tanggung jawab direksi atas laporan keuangan
29.	Laporan keuangan tahunan yang telah diaudit
30.	Tanda tangan anggota direksi dan anggota dewan komisaris
31.	Informasi tentang tanggung jawab sosial dan lingkungan
32.	Ringkasan statistik keuangan untuk 3-5 tahun
33.	Informasi tentang penelitian dan pengembangan

**Sumber : *Disclosure Index Fitriani dan Dharma (2007)***

## **2.7 Ukuran Perusahaan Klien**

Dewayanto (2011) menyatakan bahwa auditor lebih sering mengeluarkan modifikasi opini audit *going concern* pada perusahaan yang lebih kecil. Hal ini dimungkinkan karena auditor mempercayai bahwa perusahaan yang lebih besar dapat menyelesaikan kesulitan. (Fitriani dan Dharma, 2007) kesulitan keuangan yang dihadapinya daripada perusahaan yang lebih kecil. Selain itu, perusahaan besar lebih banyak mengeluarkan fee audit yang lebih tinggi daripada yang ditawarkan perusahaan yang lebih kecil.

Dalam kaitannya mengenai kehilangan fee audit yang signifikan tersebut, auditor dapat meragukan pengeluaran opini *going concern* pada perusahaan besar (Mc.Known *et al.*,1991). Ukuran perusahaan klien yang diprosikan dengan *log natural totalasset* yang dimiliki perusahaan menunjukkan kemampuan perusahaan dalam menjaga kelangsungan usaha. Semakin tinggi total asset yang dimiliki, maka perusahaan dianggap memiliki ukuran yang besar sehingga mampu mempertahankan kelangsungan usahanya. Perusahaan besar memiliki kemampuan

yang lebih baik dalam mengelola perusahaan dan menghasilkan laporan keuangan yang lebih berkualitas (Junaidi dan Hartono, 2010). Semakin kecil skala perusahaan menunjukkan kemampuan perusahaan yang lebih kecil dalam pengelolaan usahanya. Hal ini menyebabkan perusahaan lebih berpeluang mendapatkan opini audit *going concern* (Widyantari,2011).

## **2.8 Opini Audit Sebelumnya**

Opini audit sebelumnya adalah opini audit yang diterima perusahaan pada tahun sebelumnya atau satu tahun sebelum tahun penelitian. Mutchler (1984) dalam Kartika (2012) melakukan wawancara dengan praktisi auditor yang menyatakan bahwa perusahaan yang menerima opini audit *going concern* pada tahun sebelumnya lebih cenderung untuk menerima opini yang sama pada tahun berjalan. Hal ini juga didukung oleh penelitian dari Nogler (1995) yang menemukan bukti bahwa setelah auditor mengeluarkan opini *going concern*, perusahaan harus menunjukkan peningkatan keuangan yang signifikan untuk memperoleh opini bersih (*unqualified opinion*) pada tahun berikutnya, jika tidak maka opini *going concern* akan diterima kembali. Mutchler (1985) juga menguji pengaruh ketersediaan informasi publik terhadap prediksi opini audit *going concern*, yaitu tipe opini audit yang telah diterima perusahaan. Hasilnya menunjukkan bahwa model analisis diskriminan yang memasukkan tipe opini audit tahun sebelumnya mempunyai akurasi prediksi keseluruhan yang paling tinggi sebesar 89,9 % dibandingkan model yang lain.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Mutchler (1984), Sunarni dan Jatmiko (2012), Kartika (2012), Mutaqin dan Sudarno (2012) menemukan hubungan positif antara opini audit *going concern* tahun sebelumnya dengan opini tahun berjalan. Apabila pada tahun sebelumnya perusahaan menerima opini audit *going concern*, maka pada tahun berjalan akan semakin besar kemungkinan perusahaan untuk menerima kembali opini audit *going concern*.

## 2.9 Likuiditas

Likuiditas merupakan suatu cara yang digunakan dalam menguji tingkat proteksi yang diperoleh pemberi pinjaman berpusat pada kredit jangka pendek yang diberikan kepada perusahaan untuk mendanai operasi perusahaan. Hal ini mencakup aktiva likuid perusahaan. Aktiva likuid merupakan aktiva lancar yang dapat segera dikonversikan menjadi kas, dengan asumsi aktiva ini dapat menjadi pelindung dalam menghadapi kegagalan. Likuiditas adalah kemampuan aktiva lancar perusahaan dalam memenuhi kewajiban jangka pendek dengan aktiva lancar yang dimiliki (Darsono dan Ashari, 2004).

Pengukuran tingkat likuiditas perusahaan dilakukan dengan menggunakan rasio lancar atau *current ratio* (Riyanto,1995). *Current ratio* menghubungkan aktiva lancar terhadap kewajiban lancar untuk memperlihatkan keamanan pemberi hutang jika ada kegagalan.

Rumus *current ratio* adalah Sbb :

$$\text{Rasio Lancar} = \frac{\text{Aktiva Lancar}}{\text{Kewajiban Lancar}}$$

Perusahaan yang memiliki rasio lancar tinggi, maka perusahaan tersebut dianggap memiliki kemampuan untuk membayar kewajiban jangka pendeknya dan mempertahankan kelangsungan usaha. Semakin rendah rasio lancar, maka perusahaan dikhawatirkan tidak dapat memenuhi kewajibannya terhadap pihak yang bersangkutan. Dari sudut pandang pemberi pinjaman, suatu rasio yang lebih tinggi tampaknya dapat memberikan perlindungan terhadap kemungkinan kerugian bila terjadi kegagalan perusahaan

## 2.10 Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu tentang faktor-faktor yang menjadi pertimbangan auditor dalam penerimaan opini *going concern* oleh perusahaan diringkas dalam tabel 2.2 sebagai berikut:



**Tabel 2.3**  
**Penelitian Terdahulu**

No	PENELITI (Tahun)	JUDUL	VARIABEL	HASIL
1.	Knechel dan Ann Vanstraelen (2007)	The Relationship between audit tenure and audit quality implied by going concern opinions	Audit tenure	Audit tenure berpengaruh secara negative terhadap GC
2.	Santosa dan Linda Kusumaning Wedari (2007)	Analisis Faktor Faktor yang mempengaruhi kecenderungan penerimaan opini audit going concern	Kualitas audit, kondisi keuangan perusahaan, opini audit tahun sebelumnya, pertumbuhan perusahaan dan ukuran perusahaan	<input type="checkbox"/> Kualitas audit dan pertumbuhan perusahaan tidak berpengaruh secara signifikan <input type="checkbox"/> Kondisi keuangan dan ukuran perusahaan berpengaruh secara negative, Opini audit tahun sebelumnya berpengaruh positif
3.	Januarti dan Ella Fitrianasari (2008)	Analisis Rasio Keuangan dan Rasio Non keuangan yang mempengaruhi auditor dalam mempengaruhi auditor dalam memberikan opini audit going concern pada auditee	Rasio keuangan : likuiditas, profitabilitas, aktivitas, leverage, pertumbuhan penjualan dan nilai pasar. Rasio Nonkeuangan: ukuran perusahaan, reputasi KAP,	<input type="checkbox"/> Rasio likuiditas berpengaruh negative terhadap GC <input type="checkbox"/> Opini audit tahun lalu positif terhadap GC <input type="checkbox"/> Audit lag berpengaruh positif terhadap GC
4.	Rudyawan dan I Dewa Nyoman Badera (2009)	Opini audit going concern : Kajian berdasarkan model prediksi kebangkrutan, pertumbuhan perusahaan, leverage dan reputasi auditor	model prediksi kebangkrutan, pertumbuhan perusahaan, leverage dan reputasi auditor	<input type="checkbox"/> Model prediksi kebangkrutan berpengaruh signifikan terhadap GC <input type="checkbox"/> Pertumbuhan perusahaan, leverage dan reputasi auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap GC
5.	Fitri Tri Diyanti (2010)	Effect Of Debt Default, turnover auditors and size its going to acceptance of	Debt default, pergantian auditor, ukuran perusaha	<input type="checkbox"/> Debt default tidak berpengaruh secara signifikan pada GC <input type="checkbox"/> Pergantian auditor dan ukuran perusahaan

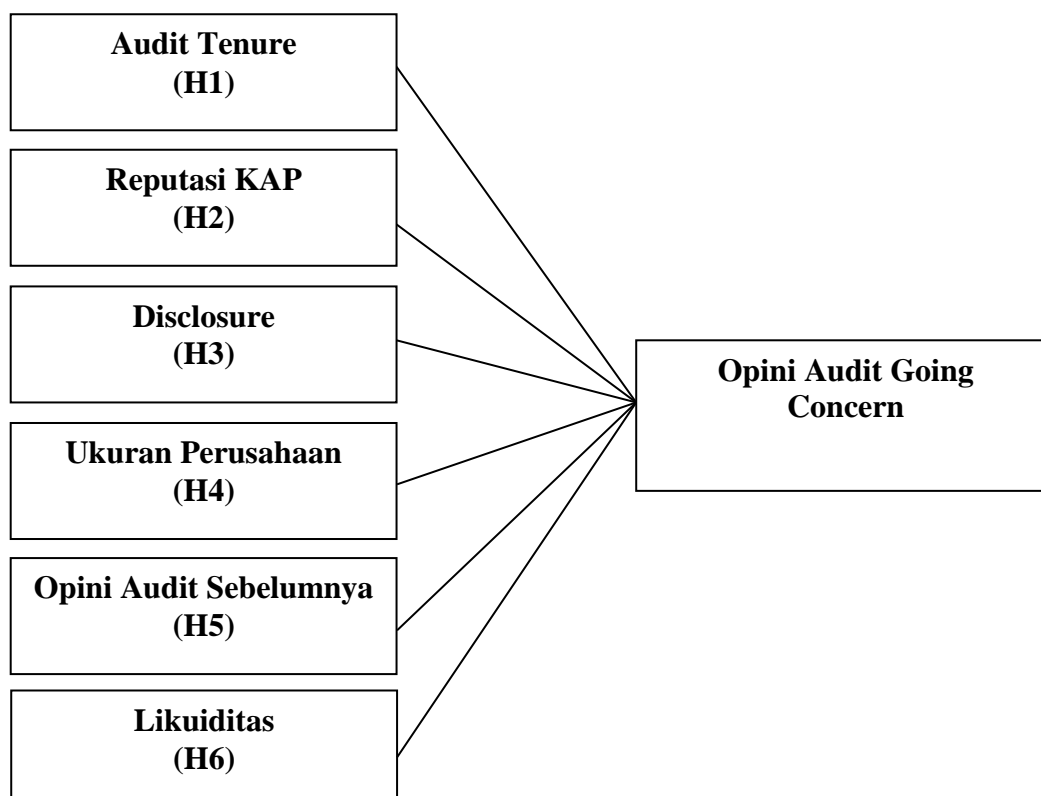
6.	Junaidi dan Jogiyanto Hartono (2010)	Faktor Non Keuangan pada Opini Going Concern	Tenure, reputasi auditor, disclosure dan	<input type="checkbox"/> Tenure, reputasi dan disclosure berpengaruh secara signifikan <input type="checkbox"/> <i>Size</i> tidak
----	--------------------------------------	--	--	--

## 2.11 Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran merupakan suatu proses dari peneliti memperoleh data kemudian mengolah data tersebut dan menginterpretasikan hasil data yang telah diolah. Kerangka pemikiran merupakan sintesa dari serangkaian teori yang tertuang dalam landasan teori, yang pada dasarnya merupakan gambaran sistematis dari kinerja teori dalam memberikan solusi atau alternative solusi dari serangkaian masalah yang ditetapkan (Rodroni, 2010).

Berikut ini merupakan gambaran mengenai kerangka pemikiran yang peneliti bentuk secara sederhana untuk menjelaskan proses penelitian ini.

**Gambar 2.1**  
**Kerangka Pemikiran**



## **2.12 Pengembangan Hipotesis**

Hipotesis adalah penjelasan sementara yang harus diuji kebenarannya mengenai masalah yang dipelajari, dimana suatu hipotesis selalu dirumuskan dalam bentuk pernyataan yang menghubungkan dua variabel atau lebih. Suatu hipotesis diterima apabila telah melalui analisis data empiris yang menunjukkan bahwa hipotesis tersebut benar dan begitu pula sebaliknya suatu hipotesis akan ditolak apabila analisis data empiris menunjukkan bahwa hipotesis tersebut salah.

### **2.12.1 Pengaruh *Audit tenure* terhadap opini audit *going concern***

*Audit tenure* merupakan jumlah tahun dimana KAP melakukan perikatan audit pada perusahaan yang sama. Semakin lama hubungan auditor dengan klien dikhawatirkan independensi auditor semakin berkurang. Penurunan independensi auditor terjadi karena hubungan perikatan yang terjalin lama antara auditor dengan klien. Independensi auditor akan berpengaruh pada tingkat kualitas audit yang diberikan. Tingkat kualitas audit dapat diukur dari opini audit *going concern* yang diberikan. Semakin lama hubungan auditor dengan klien, maka dikhawatirkan semakin rendah pengungkapan atas ketidakmampuan perusahaan dalam menjaga kelangsungan usahanya. (Sari, 2012)

Terdapat ancaman terhadap obyektifitas auditor dari familiaritasnya terhadap klien, yang mengarahkan pada kritik yang menyatakan bahwa tidaklah mungkin untuk mengharapkan auditor untuk melakukan penilaian yang bersifat obyektif dan tidak bias (Bazerman *et al.*, 2002). Hubungan perikatan audit antara auditor dan klien yang lama akan menjadikan auditor kehilangan independensinya, sehingga untuk memberikan opini *going concern* cukup sulit (Dewayanto, 2011).

Penelitian Junaidi dan Hartono (2010), Dewayanto (2011), dan Widyantari (2012) menemukan hubungan negatif antara *audit tenure* dengan opini *going concern*. Hasil penelitian tersebut sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Knechel dan Vonstraelen (2007), Junaidi dan Hartono (2010), Muttaqin dan Sudarno (2012), dan Widodo (2011) menemukan bukti bahwa *audit tenure* berpengaruh

negatif signifikan terhadap opini audit *going concern*. Hubungan audit *tenure* dengan opini *going concern* adalah semakin lama perikatan audit antara auditor dengan klien menyebabkan independensi auditor berkurang sehingga auditor segan atau lebih sulit untuk memberikan opini *going concern* kepada kliennya.

*Audit tenure* merupakan jumlah tahun dimana KAP melakukan perikatan audit pada perusahaan yang sama. Semakin lama hubungan auditor dengan klien dikhawatirkan independensi auditor semakin berkurang. Penurunan independensi auditor terjadi karena hubungan perikatan yang terjalin lama antara auditor dengan klien. Independensi auditor akan berpengaruh pada tingkat kualitas audit yang diberikan. Tingkat kualitas audit dapat diukur dari opini audit *going concern* yang diberikan. Semakin lama hubungan auditor dengan klien, maka dikhawatirkan semakin rendah pengungkapan atas ketidakmampuan perusahaan dalam menjaga kelangsungan usahanya. Hal tersebut akan mempengaruhi penerimaan opini audit *going concern* terhadap perusahaan (Junaidi dan Hartono, 2010).

Penelitian terdahulu (Pratiwi, 2013) tidak berhasil membuktikan bahwa audit *tenure* berpengaruh terhadap penerimaan opini *going concern*. Hasil penelitian ini tidak konsisten dengan penelitian Knechel dan Vanstraelen (2007), Junaidi dan Jogiyanto (2010), Mutaqqin dan Sudarno (2012) yang menyatakan bahwa audit *tenure* berpengaruh signifikan terhadap opini *going concern*. Namun hasil penelitian ini sejalan dengan temuan Widyantari (2011), dan Dewayanto (2011) yang menemukan bahwa audit *tenure* tidak berpengaruh signifikan terhadap penerimaan opini *going concern*. Hasil penelitian ini memberikan bukti empiris bahwa independensi auditor tidak terganggu dengan lamanya perikatan yang terjadi antara klien dengan auditor.

H1 = Terdapat Pengaruh antara *Audit tenure* terhadap opini audit *going concern*

### **2.12.2 Pengaruh Reputasi KAP terhadap opini audit *going concern***

Reputasi KAP menunjukkan prestasi dan kepercayaan publik yang disandang

auditor atas nama besar yang dimiliki auditor (Rudyawan dan Badera, 2009). KAP dengan reputasi *big four* dianggap perusahaan memiliki kualitas audit yang lebih baik dibandingkan dengan KAP *non Big four*. KAP dengan reputasi yang lebih baik akan cenderung memberikan opini audit *going concern* jika perusahaan memiliki masalah yang berkaitan dengan kelangsungan usahanya. KAP *non big four* memiliki reputasi yang lebih rendah dari KAP *big four* sehingga kualitas audit yang diberikan pun akan lebih rendah. (Sari, 2012)

Junaidi dan Hartono (2010), Mutaqin dan Sudarno (2012), Astuti dan Darsono (2012), Foroghi (2012) berhasil membuktikan bahwa reputasi KAP berpengaruh signifikan terhadap penerimaan opini *going concern*. Hubungan reputasi KAP dengan opini *going concern* adalah positif. Dimana KAP bereputasi baik cenderung akan menerbitkan opini *going concern* apabila auditor yakin klien mendapat masalah yang berkaitan dengan *going concern*. Selain itu menurut Choi *et al.* (2010) KAP besar seperti *big four* menyediakan mutu audit yang lebih tinggi dibandingkan dengan KAP kecil yang belum mempunyai reputasi.

Penelitian terdahulu (Pratiwi, 2013) memberikan bukti empiris bahwa pemberian opini *going concern* oleh auditor tidak berdasarkan pada besar kecilnya skala reputasi KAP. Baik KAP *big four* dan KAP *non big four* menggunakan standar yang sama dalam melaksanakan audit laporan keuangan. Oleh karena itu, anggapan publik selama ini yang mengasumsikan bahwa KAP *big four* memiliki kualitas yang lebih baik dibandingkan dengan KAP *non big four* tidak dapat dibenarkan. Terbukti dengan fenomena yang ditemukan peneliti bahwa banyak perusahaan yang menerima opini *going concern* dengan KAP *non big four* sebagai auditornya.

H2 = Terdapat Pengaruh antara Reputasi KAP terhadap opini audit *going concern*

### **2.12.3 Pengaruh *Disclosure* terhadap opini audit *going concern***

*Disclosure* adalah pengungkapan atau penjelasan, penerimaan informasi oleh

perusahaan. Perusahaan yang mengungkapkan lebih sedikit informasi akuntansi cenderung menerima opini *qualified* dari auditor eksternal (Gaganis dan Pasiouras, 2007). Haron et al (2009) menyatakan hal sebaliknya yakni *disclosure* atau pengungkapan informasi merupakan fakta bahwa perusahaan sedang menghadapi kesulitan keuangan dan menunjukkan usaha manajemen dalam menyelesaikan masalahnya. *Dislosure* atas informasi dapat digunakan untuk membantu dalam memberikan gambaran yang lebih jelas mengenai kondisi perusahaan sebenarnya.

*Disclosure* adalah pengungkapan atau pemberian informasi oleh perusahaan, baik yang positif maupun yang negatif, yang akan mempengaruhi atas suatu keputusan investasi. Semakin tinggi *disclosure level* yang dilakukan perusahaan, maka semakin banyak pula informasi yang ada (Almilia dan Retrinasari, 2007). Lennox (2000) menyebutkan pemimpin perusahaan lebih sering tidak mengungkapkan informasi *bad news* mengenai perusahaan ketika auditor menerima opini *unqualified*. *Disclosure* yang memadai atas informasi laporan keuangan dapat mengurangi *litigation risk*, dalam penelitian yang dilakukan oleh Khrisnan dan Zhang (2005) menjelaskan bahwa perusahaan yang melakukan pengungkapan sesuai dengan standar pengungkapan cenderung menerima *clean opinionion*, dan perusahaan yang mengungkapkan lebih sedikit informasi akuntansi cenderung mendapatkan opini *qualified* dari auditor (Gaganis dan Pasiouras:2007).Penelitian yang dilakukan oleh Haron et al. (2009), Junaidi dan Hartono (2010), Astuti dan Darsono (2012), dan Sari (2012) membuktikan bahwa *disclosure* berpengaruh negatif terhadap penerimaan opini *going concern*.

Hasil penelitian yang ditemukan oleh Haron et al. (2009), Junaidi dan Hartono (2010), dan Sari (2012) adalah *disclosure* berpengaruh signifikan terhadap penerimaan opini *going concern*. Hubungan yang terjadi antara *disclosure* dengan opini *going concern* adalah apabila perusahaan merasa cukup baik kinerja keuangan perusahaannya maka akan semakin banyak pengungkapan yang dilakukan untuk menunjukkan kepada masyarakat citra baiknya, namun ketika perusahaan mendapatkan opini *going concern* atau opini yang dianggap dapat

merusak citra perusahaannya maka perusahaan akan lebih sedikit melakukan pengungkapan karena tidak ingin masyarakat terlalu banyak tahu mengenai kinerja perusahaannya yang sedang buruk.

Penelitian terdahulu (Pratiwi, 2013) berhasil membuktikan bahwa *disclosure* berpengaruh terhadap opini *going concern*. Semakin tinggi pengungkapan maka semakin rendah perusahaan menerima opini *going concern*. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Haron *et al.* (2009), Junaidi dan Hartono (2010), namun tidak mendukung hasil penelitian Astuti dan Darsono (2012). Perusahaan yang tidak mengungkapkan rasio-rasio keuangan yang bagus dan mengungkapkan dampak kondisi ekonomi atau keraguan dalam kelangsungan hidup usahanya akan meningkatkan kemungkinan menerima opini *going concern*.

H3 = Terdapat Pengaruh antara *Disclosure* terhadap opini audit *going concern*

#### **2.12.4 Ukuran perusahaan terhadap opini audit *going concern***

Ukuran perusahaan yang diproksikan dengan total asset yang dimiliki menunjukkan kemampuan perusahaan dalam menjaga kelangsungan usaha. Semakin tinggi total asset yang dimiliki, maka perusahaan dianggap memiliki ukuran yang besar sehingga mampu mempertahankan kelangsungan usahanya. Perusahaan besar memiliki kemampuan yang lebih baik dalam mengelola perusahaan dan menghasilkan laporan keuangan yang lebih berkualitas (Junaidi, 2010). Semakin kecil skala perusahaan menunjukkan kemampuan perusahaan yang lebih kecil dalam pengelolaan usahanya. Hal ini menyebabkan perusahaan lebih berpeluang mendapatkan opini audit *going concern*.

Semakin kecil skala perusahaan menunjukkan kemampuan perusahaan yang lebih kecil dalam pengelolaan usahanya. Hal ini menyebabkan perusahaan lebih berpeluang mendapatkan opini audit *going concern*. Kevin *et al.* (2005) menyatakan bahwa perusahaan besar memiliki kemampuan yang lebih baik dalam

mempertahankan kelangsungan hidupnya bahkan ketika perusahaan mengalami *financial distress*. Oleh karena itu auditor akan menunda memberikan opini *going concern* dengan harapan perusahaan akan dapat mengatasi kondisi buruknya pada tahun mendatang (Widyantari,2012:55). Beberapa penelitian yang dilakukan oleh Mutchler *et al.* (1987), Rahayu (2009), Junaidi dan Hartono (2010), Warnida (2011), Widyantari (2011), Muttaqin dan Sudarno (2012), menjelaskan adanya hubungan negatif antara ukuran perusahaan klien dengan opini *going concern*. Hasil penelitian Rahayu (2009), Warnida (2011), Widyantari (2011), Muttaqin dan Sudarno (2012) membuktikan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh signifikan terhadap penerimaan opini *going concern*. Hubungan ukuran perusahaan klien dengan opini *going concern* adalah semakin besar perusahaan klien maka auditor akan menghindaripemberian opini *going concern*, karena perusahaan yang besar dianggap lebih mampu mengatasi kondisi buruknya dibandingkan dengan perusahaan kecil.

Penelitian terdahulu (Pratiwi,2013) mengatakan baik perusahaan dengan ukuran besar dan kecil tetap mungkin menerima opini *going concern*. Ukuran perusahaan klien yang diproksikan dengan *logaritma natural total aset* menjelaskan contoh industri *textile, garment* yang mempunyai mesin dan gedung dengan nilai yang aset yang cukup besar namun tetap menerima opini *going concern*. Karena penerimaan opini *going concern* oleh klien tidak hanya sebatas melihat ukuran perusahaan saja namun melihat kondisi keuangan perusahaan seperti mengalami laba bersih negatif sekurang-kurangnya dua tahun berturut- turut (Muttaqin dan Sudarno,2012)

H4 = Terdapat Pengaruh antara Ukuran Perusahaan terhadap opini audit *going concern*

#### **2.12.5 Pengaruh Opini audit sebelumnya terhadap opini audit *going concern***

Opini audit *going concern* tahun sebelumnya ini akan menjadi faktor pertimbangan penting auditor untuk mengeluarkan kembali opini audit *going concern* pada tahun berikutnya. Apabila auditor menerbitkan opini audit *going concern* tahun



sebelumnya maka akan semakin besar kemungkinan perusahaan akan menerima kembali opini audit *going concern* pada tahun berjalan (Kartika, 2012:33). Mutchler (1984) dalam melakukan wawancara dengan praktisi auditor yang menyatakan bahwa perusahaan yang menerima opini audit *going concern* pada tahun sebelumnya lebih cenderung untuk menerima opini yang sama pada tahun berjalan.

Mutchler (1985) juga menguji pengaruh ketersediaan informasi publik terhadap prediksi opini audit *going concern*, yaitu tipe audit yang telah diterima perusahaan. Hasilnya menunjukkan bahwa model *discriminant analysis* yang memasukkan tipe opini audit tahun sebelumnya mempunyai akurasi prediksi keseluruhan yang paling tinggi sebesar 89,9 % dibanding model lain. Apabila pada tahun sebelumnya perusahaan klien mendapatkan opini *going concern*, maka kemungkinan penerimaan opini *going concern* tahun berjalan semakin besar. Penelitian Widyantari (2011), Rahayu dan Pratiwi (2011), Dewayanto (2011), Kartika (2012), Sunarni dan Jatmiko (2012), Muttaqin dan Sudarno (2012), berhasil membuktikan bahwa opini tahun sebelumnya berpengaruh positif dan signifikan terhadap penerimaan opini *going concern*. Hubungan opini audit sebelumnya terhadap opini *going concern* adalah ketika perusahaan mendapatkan opini *going concern* pada tahun sebelumnya maka kemungkinan akan menerima opini *going concern* pada tahun berjalan akan semakin besar, karena opini audit sebelumnya menjadi landasan dalam pemberian opini tahun berjalan.

Penelitian terdahulu (Pratiwi, 2013) Hasil penelitian ini memberikan bukti empiris bahwa auditor dalam menerbitkan opini audit *going concern* akan mempertimbangkan opini audit *going concern* yang telah diterima oleh *auditee* pada tahun sebelumnya. Walaupun penerbitan kembali opini audit *going concern* tidak semata-mata didasarkan pada opini audit *going concern* yang diterima pada tahun sebelumnya, namun penerimaan opini audit *going concern* pada tahun sebelumnya akan mengakibatkan hilangnya kepercayaan publik akan kemampuan perusahaan untuk mempertahankan kelangsungan usahanya sehingga hal ini akan semakin mempersulit perusahaan untuk bangkit dari

kesulitan yang dialami (Ayu, 2011).

H5 = Terdapat Pengaruh antara Opini Audit Sebelumnya terhadap opini audit *going concern*

#### **2.12.6 Pengaruh likuiditas terhadap penerimaan opini audit *going concern***

Likuiditas menunjukkan kemampuan perusahaan dalam menyelesaikan kewajiban jangka pendeknya dengan menggunakan aktiva lancar. Semakin tinggi likuiditas yang dimiliki semakin besar pula kemampuan perusahaan dalam membayar kewajiban jangka pendeknya. Semakin rendah likuiditas semakin rendah pula kemampuan perusahaan dalam membayar kewajiban jangka pendek.

Kemampuan perusahaan yang rendah dalam melaksanakan kewajibannya akan menyebabkan auditor ragu akan kelangsungan hidup perusahaan tersebut. Keraguan auditor akan menyebabkan penerimaan opini audit *going concern* terhadap perusahaan (Januarti dan Fitrianasari, 2008).

Menurut Subramanyam likuiditas (2010) adalah kemampuan perusahaan untuk menghasilkan kas dalam jangka pendek untuk memenuhi kewajibannya dan bergantung pada arus kas perusahaan serta komponen aset serta kewajiban lancarnya. Likuiditas perusahaan menunjukkan kemampuan untuk membayar kewajiban finansial jangka pendek tepat pada waktunya. *Current ratio* yaitu kemampuan perusahaan memenuhi kewajiban jangka pendeknya dengan seluruh aset lancar yang dimiliki perusahaan. Semakin tinggi *current ratio* ini berarti semakin besar kemampuan perusahaan untuk memenuhi kewajiban finansial jangka pendek. Sebaliknya, semakin rendah *current ratio* ini berarti semakin rendah kemampuan perusahaan untuk memenuhi kewajiban finansial jangka pendek. Hasil penelitian ini konsisten dengan Hani dkk. (2003) yang memberikan bukti bahwa rasio likuiditas berhubungan negatif terhadap penerbitan opini audit *going concern*.

H6 : Likuiditas berpengaruh terhadap penerimaan opini audit *going concern*