



Hak cipta dan penggunaan kembali:

Lisensi ini mengizinkan setiap orang untuk menggubah, memperbaiki, dan membuat ciptaan turunan bukan untuk kepentingan komersial, selama anda mencantumkan nama penulis dan melisensikan ciptaan turunan dengan syarat yang serupa dengan ciptaan asli.

Copyright and reuse:

This license lets you remix, tweak, and build upon work non-commercially, as long as you credit the origin creator and license it on your new creations under the identical terms.

BAB II

TELAAH LITERATUR

2.1 Teori Agensi

Masalah agensi timbul karena adanya konflik kepentingan antara *principal* dan agen. Menurut Jensen dan Meckling (1976), menyatakan bahwa hubungan agensi merupakan hubungan kontrak antara prinsipal dan agen dimana prinsipal dalam hal ini yaitu *shareholder* (pemegang saham) mendelegasikan pertanggungjawaban atas *decision making* atau tugas tertentu kepada agen (manajer) sesuai dengan kontrak kerja yang telah disepakati. Manajer sebagai pengelola perusahaan lebih banyak mengetahui informasi internal dan prospek perusahaan dimasa yang akan datang dibandingkan dengan pemegang saham. Oleh karena itu, manajer berkewajiban memberikan informasi mengenai kondisi perusahaan yang sebenarnya melalui pengungkapan informasi seperti laporan keuangan (Dewayanto, 2011).

Hubungan utama teori agensi dalam bisnis adalah (1) antara pemegang saham dan manajer, (2) antara kreditor dan pemegang saham. Hubungan ini tidak selalu harmonis, teori keagenan berkaitan dengan konflik agensi, atau konflik kepentingan antara agen dan pelaku (Anthony dan Govindarajan, 2005). Oleh karena itu, dibutuhkan adanya pihak yang melakukan proses pemantauan dan pemeriksaan terhadap aktivitas yang dilakukan oleh pihak-pihak tersebut. Aktivitas pihak-pihak

tersebut dinilai lewat kinerja keuangannya yang tercermin dalam laporan keuangan. Dalam *agency theory*, pemilik perusahaan membutuhkan auditor untuk memverifikasi informasi yang diberikan manajemen kepada pemilik perusahaan. Sebaliknya, manajemen memerlukan auditor untuk memberikan legitimasi atas kinerja yang mereka lakukan (dalam bentuk laporan keuangan), sehingga mereka layak mendapatkan insentif atas kinerja tersebut. Di sisi lain, kreditur membutuhkan auditor untuk memastikan bahwa uang yang mereka keluarkan untuk membiayai kegiatan perusahaan, benar-benar digunakan sesuai dengan persetujuan yang ada, sehingga kreditur bisa menerima bunga atas pinjaman yang diberikan (Purwati dan Yuliandhari, 2014).

Karena adanya perbedaan kepentingan antara *principal* dan agen diperlukan suatu pihak independen untuk dapat menjembatani kepentingan keduanya. Pihak independen tersebut adalah auditor independen (Arsianto dan Rahardjo, 2013). Akuntan publik diharapkan dapat memberikan informasi yang disajikan secara wajar yang menggambarkan keadaan sebenarnya atas kondisi perusahaan yang diauditnya. Akuntan publik bertugas untuk memberikan opini atas kewajaran laporan keuangan perusahaan dan mengungkapkan permasalahan *going concern* yang dihadapi perusahaan apabila auditor meragukan kemampuan perusahaan dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya (Purwati dan Yuliandhari, 2014). Jika perusahaan dianggap tidak mampu untuk mempertahankan kelangsungan usahanya maka auditor akan memberikan opini audit *going concern*. Ketika opini audit *going*

concern diberikan oleh auditor, maka agen harus dapat mempertanggungjawabkan kinerjanya kepada *principal* (Arsianto dan Rahardjo, 2013).

2.2 Auditing

Menurut Arens (2014), *auditing* adalah kegiatan mengumpulkan dan mengevaluasi dari bukti-bukti mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi dengan kriteria yang telah ditetapkan. Proses audit harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen (Arens, dkk., 2014). Dapat dijelaskan bahwa *auditing* adalah suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis oleh pihak yang independen dan kompeten, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi dengan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

Menurut Agoes (2012), ditinjau dari luasnya pemeriksaan, audit bisa dibedakan atas:

1. Pemeriksaan Umum (*General Audit*) adalah suatu pemeriksaan umum atas laporan keuangan yang dilakukan oleh KAP independen dengan tujuan untuk bisa memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan.
2. Pemeriksaan Khusus (*Special Audit*) adalah suatu pemeriksaan terbatas (sesuai dengan permintaan *auditee*) yang dilakukan oleh KAP independen, dan pada akhir

pemeriksaannya auditor tidak perlu memberikan pendapat terhadap kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan.

Terdapat tiga tipe audit menurut Arens, dkk., (2014) yaitu:

1. *“Operational audit evaluates the efficiency and effectiveness of any part of an organization’s operating procedures and methods.”* Yang artinya audit operasional mengevaluasi efisiensi dan efektivitas dari setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi.
2. *“Compliance audit is conducted to determine whether the auditee is following specific procedures, rules, or regulations set by some higher authority.”* Yang artinya audit kepatuhan dilakukan untuk menentukan apakah *auditee* mengikuti prosedur tertentu, aturan, atau peraturan yang ditetapkan oleh beberapa otoritas yang lebih tinggi.
3. *“Financial statement audit is conducted to determine whether the financial statements (the information being verified) are stated in accordance with specified criteria.”* Yang artinya audit laporan keuangan dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan (informasi yang diverifikasi) dinyatakan sesuai dengan kriteria yang ditentukan.

Dalam Arens, dkk., (2014), tujuan audit dapat diklasifikasikan sebagai berikut:

A. Terkait transaksi

1. *Occurrence. The occurrence assertion concern whether recorded transaction included in the financial statement actually occurred during the accounting period.* Untuk meyakinkan apakah transaksi yang tercatat dalam laporan keuangan benar-benar terjadi selama periode akuntansi.
2. *Completeness. This assertion addresses whether all transaction that should be included in the financial statements are in fact included.* Untuk meyakinkan apakah semua transaksi yang harus dimasukkan dalam laporan keuangan sebenarnya disertakan.
3. *Accuracy. The accuracy assertion addresses whether transactions have been recorded at correct amounts.* Untuk memastikan apakah transaksi telah dicatat pada jumlah yang benar.
4. *Classification. The classification assertion addresses whether transaction are recorded in the appropriate accounts.* Untuk memastikan apakah transaksi dicatat dalam akun yang sesuai.
5. *Cut-Off. The cut-off assertion addresses whether transactions are recorded n the proper accounting period.* Untuk memastikan apakah transaksi dicatat dalam periode akuntansi yang tepat.

B. Terkait saldo

1. *Existence. The axistence assertion deals with whether assets, liabilities, and equity interests included in the balance sheet actually existed on the balance sheet date.* Untuk memastikan apakah aset, hutang, dan ekuitas yang termasuk dalam *balance sheet* benar-benar ada pada tanggal *balance sheet*.

2. *Completeness. This assertion addresses whether all accounts and amounts that should be presented in the financial statements are in fact included.*

Untuk memastikan apakah semua akun dan jumlah yang harus disajikan dalam laporan keuangan sebenarnya disertakan.

3. *Valuation and allocation. The valuation and allocation assertion deals with whether assets, liabilities, and equity interests have been included in the financial statements at appropriate amounts, including any valuation adjustments to reflect assets amount at fair value or net realizable value.*

Untuk memastikan apakah aset, hutang, dan ekuitas telah dimasukkan dalam laporan keuangan pada jumlah yang tepat, termasuk penyesuaian valuasi untuk mencerminkan jumlah aset pada nilai wajar atau nilai realisasi bersih.

4. *Rights and obligations. This assertion addresses whether assets are the rights of the entity and whether liabilities are the obligations of the entity at a given date.* Untuk memastikan apakah aset adalah hak entitas dan apakah hutang adalah kewajiban entitas pada tanggal tertentu.

C. Terkait pengungkapan

1. *Occurrence and rights and obligations. This assertion addresses whether disclosed events have occurred and are the rights and obligations of the entity.* Untuk memastikan apakah peristiwa yang diungkapkan telah terjadi dan merupakan hak-hak dan kewajiban entitas.

2. *Completeness. This assertion deals with whether all required disclosures have been included in the financial statements.* Untuk memastikan apakah semua pengungkapan yang diperlukan telah dimasukkan dalam laporan keuangan.

3. *Accuracy and valuation. The accuracy and valuation assertion deals with whether financial information is disclosed fairly and at appropriate amounts.*

Untuk memastikan apakah informasi keuangan yang diungkapkan sudah benar dan pada jumlah yang tepat.

Audit atas laporan keuangan terutama diperlukan oleh perusahaan berbentuk Perseroan Terbatas (PT) yang pemiliknya adalah para pemegang saham. Biasanya Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS) yang diadakan setahun sekali, para pemegang saham akan meminta pertanggungjawaban manajemen perusahaan dalam bentuk laporan keuangan. Laporan keuangan yang merupakan tanggung jawab manajemen, perlu diaudit oleh KAP yang merupakan pihak ketiga yang independen, karena (Agoes, 2012):

- a. Jika tidak diaudit, ada kemungkinan bahwa laporan keuangan tersebut mengandung kesalahan baik yang disengaja maupun yang tidak disengaja. Oleh karena itu, laporan keuangan yang belum diaudit kurang dipercaya kewajarannya oleh pihak-pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan tersebut.
- b. Jika laporan keuangan sudah diaudit dan mendapat opini wajar tanpa pengecualian (*unqualified*) dari KAP, berarti pengguna laporan keuangan bisa yakin bahwa laporan keuangan tersebut bebas dari salah saji yang material dan disajikan sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku umum di Indonesia (SAK/ETAP/IFRS).

- c. Mulai tahun 2001, perusahaan yang total asetnya Rp 25 milyar ke atas harus memasukkan *audited financial statements*-nya ke Departemen Perdagangan dan Perindustrian.
- d. Perusahaan yang sudah *go public* harus memasukkan *audited financial statements*-nya ke Bapepam-LK (sekarang OJK) paling lambat 90 hari setelah tahun buku.
- e. SPT yang didukung oleh *audited financial statements* lebih dipercaya oleh pihak pajak dibandingkan dengan yang didukung oleh laporan keuangan yang belum diaudit.

Standar *auditing* yang telah ditetapkan dan disahkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia adalah sebagai berikut (IAPI, 2011: 150.1-150.2):

1. Standar Umum

- a. Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
- b. Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
- c. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

2. Standar Pekerjaan Lapangan

- a. Pekerjaan harus direncanakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.

- b. Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
 - c. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit.
3. Standar Pelaporan
- a. Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
 - b. Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
 - c. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.
 - d. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor.

Tahapan-tahapan audit (pemeriksaan umum oleh akuntan publik atas laporan keuangan perusahaan) adalah sebagai berikut (Agoes, 2012):

- a. Kantor Akuntan Publik (KAP) dihubungi oleh calon pelanggan (klien) yang membutuhkan jasa audit.
- b. KAP membuat janji untuk bertemu dengan calon klien untuk membicarakan:
 1. Alasan perusahaan untuk mengaudit laporan keuangannya (apakah untuk kepentingan pemegang saham dan direksi, pihak bank/kreditur, OJK, Kantor Pelayanan Pajak, dan lain-lain).
 2. Apakah sebelumnya perusahaan pernah diaudit oleh KAP lain?
 3. Apa jenis usaha perusahaan dan gambaran umum mengenai perusahaan tersebut?
 4. Apakah data akuntansi perusahaan diproses secara manual atau dengan bantuan komputer?
 5. Apakah sistem penyimpanan bukti-bukti pembukuan secara rapi?
- c. KAP mengajukan surat penawaran (*audit proposal*) yang antara lain berisi jenis jasa yang diberikan, besarnya biaya audit (*audit fee*), kapan audit dimulai, kapan laporan harus diserahkan, dan lain-lain. Jika perusahaan menyetujui, audit proposal tersebut akan menjadi *Engagement Letter* (Surat penugasan/perjanjian kerja).
- d. KAP melakukan *audit field work* (pemeriksaan lapangan) di kantor klien. Setelah *audit field work* selesai KAP memberikan *draft audit report* kepada klien, sebagai bahan diskusi. Setelah *draft report* disetujui klien, KAP akan menyerahkan *final audit report*, namun sebelumnya KAP harus meminta Surat Pernyataan Langganan

(*Client Representation Letter*) dari klien yang tanggalnya sama dengan tanggal *audit report* dan tanggal selesainya *audit field work*.

- e. Selain *audit report*, KAP juga diharapkan memberikan *Management Letter* yang isinya memberitahukan kepada manajemen mengenai kelemahan pengendalian intern perusahaan dan saran-saran perbaikannya.

Akuntan Publik adalah seseorang yang telah memperoleh izin untuk memberikan jasa sebagaimana diatur dalam Undang-Undang. Akuntan publik memberikan jasa asurans, yang meliputi jasa audit atas informasi keuangan historis, jasa reviu atas informasi keuangan historis, dan jasa asurans lainnya. Selain jasa asurans, akuntan publik dapat memberikan jasa lainnya yang berkaitan dengan akuntansi, keuangan, dan manajemen sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan (UU No 5 Tahun 2011 tentang akuntan publik).

Akuntan publik bertugas untuk memeriksa laporan keuangan tersebut dan bertanggungjawab atas opini (pendapat) yang diberikannya atas kewajaran laporan keuangan tersebut. Dalam melakukan pemeriksaannya, akuntan publik berpedoman pada Standar Profesional Akuntan Publik, mentaati Kode Etik IAI dan Aturan Etika Profesi Akuntan Publik serta mematuhi Standar Pengendalian Mutu. Pemeriksaan dilakukan oleh pihak yang independen, yaitu akuntan publik. Akuntan publik harus independen, dalam arti, sebagai pihak di luar perusahaan yang diperiksa, tidak boleh mempunyai kepentingan-kepentingan tertentu di dalam perusahaan tersebut (misal, sebagai pemegang saham, direksi atau dewan komisaris), atau mempunyai hubungan khusus (misal, keluarga dari pemegang saham, direksi atau dewan komisaris).

Akuntan Publik harus independen, baik *in-fact* maupun *in-appearance* dan *in mind* karena sebagai orang kepercayaan masyarakat, harus bekerja secara objektif, tidak memihak ke pihak manapun dan melaporkan apa adanya (Agoes, 2012).

Yang diperiksa oleh auditor adalah laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya. Laporan keuangan yang harus diperiksa terdiri atas laporan posisi keuangan (neraca), laporan laba rugi komprehensif, laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas. Catatan-catatan pembukuan terdiri atas buku harian (buku kas/bank, buku penjualan, buku pembelian, buku serba-serbi), buku besar, sub buku besar (piutang, *liabilities*, aset tetap, kartu persediaan). Bukti-bukti pendukung antara lain bukti penerimaan dan pengeluaran kas/bank, faktur penjualan, *journal voucher*, dan lain-lain. Dokumen lain yang perlu diperiksa adalah notulen rapat direksi dan pemegang saham, akta pendirian, kontrak, perjanjian kredit, dan lain-lain (Agoes, 2012).

Dalam Standar Akuntansi Keuangan (IAI, 2014), laporan keuangan adalah suatu penyajian terstruktur dari posisi keuangan dan kinerja keuangan suatu entitas. Menurut Kartikahadi, dkk. (2012), tujuan laporan keuangan adalah menyediakan informasi tentang posisi keuangan, kinerja, serta perubahan posisi keuangan (arus kas) suatu entitas yang bermanfaat bagi sejumlah besar pemakai dalam pengambilan keputusan ekonomi. Dalam PSAK 1 (IAI, 2014), komponen lengkap laporan keuangan terdiri dari:

- a) Laporan posisi keuangan pada akhir periode.
- b) Laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lain selama periode.

- c) Laporan perubahan ekuitas selama periode.
- d) Laporan arus kas selama periode.
- e) Catatan atas laporan keuangan, berisi ringkasan kebijakan akuntansi yang signifikan dan informasi penjelasan lain.
- f) Laporan posisi keuangan pada awal periode terdekat sebelumnya ketika entitas menerapkan suatu kebijakan akuntansi secara retrospektif atau membuat penyajian kembali pos-pos laporan keuangan, atau ketika entitas mereklasifikasi pos-pos dalam laporan keuangan.

Bukti audit yang mendukung laporan keuangan terdiri dari data akuntansi dan semua informasi penguat yang tersedia bagi auditor. Jurnal, buku besar dan buku pembantu, dan buku pedoman akuntansi yang berkaitan, serta catatan seperti lembaran kerja (*worksheet*) dan *spreadsheet* yang mendukung alokasi biaya, perhitungan, dan rekonsiliasi keseluruhannya merupakan bukti yang mendukung laporan keuangan. Data akuntansi ini seringkali dalam bentuk elektronik. Data akuntansi saja tidak dapat dianggap sebagai pendukung yang cukup bagi suatu laporan keuangan; di pihak lain, tanpa cukup perhatian atas kewajaran dan kecermatan data akuntansi yang melandasinya, pendapat auditor atas laporan keuangan tidak akan terjamin. Bukti audit penguat meliputi baik informasi tertulis maupun elektronik, seperti cek; catatan *electronic fund transfers*; surat kontrak; notulen rapat; konfirmasi dan representasi tertulis dari pihak yang mengetahui; informasi yang diperoleh auditor melalui permintaan keterangan, pengamatan, inspeksi dan

pemeriksaan fisik; serta informasi lain yang dikembangkan oleh atau tersedia bagi auditor yang memungkinkannya menarik kesimpulan berdasarkan alasan yang kuat (Agoes, 2012).

2.3 Opini Audit *Going Concern*

Menurut IAPI (PSA 2 SA Seksi 110, 2011) tujuan audit atas laporan keuangan oleh auditor independen pada umumnya adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran, dan semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan di Indonesia. IAPI (PSA 29 SA Seksi 508, 2011) menyatakan ada lima jenis pendapat akuntan, yaitu:

1. Pendapat wajar tanpa pengecualian (*Unqualified Opinion*)

Dengan pendapat wajar tanpa pengecualian, *auditor* menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas suatu entitas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

2. Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian dengan Bahasa Penjelas (*Unqualified Opinion with Explanatory Language*)

Keadaan tertentu mungkin mengharuskan auditor menambahkan paragraf penjelasan (atau bahasa penjelas lain) dalam laporan auditnya. Keadaan tersebut meliputi:

a. Pendapat auditor sebagian didasarkan atas laporan auditor independen lain.

- b. Untuk mencegah agar laporan keuangan tidak menyesatkan karena keadaan-keadaan yang luar biasa, laporan keuangan disajikan menyimpang dari suatu prinsip akuntansi yang dikeluarkan oleh IAI.
- c. Jika terdapat kondisi dan peristiwa yang semula menyebabkan auditor tentang adanya kesangsian mengenai kelangsungan hidup entitas (*going concern*) namun setelah mempertimbangkan rencana manajemen, auditor berkesimpulan bahwa rencana manajemen tersebut dapat secara efektif dilaksanakan dan pengungkapan mengenai hal itu telah memadai.
- d. Diantara dua periode akuntansi terdapat suatu perubahan material dalam penggunaan prinsip akuntansi dalam metode penerapannya.
- e. Keadaan tertentu yang berhubungan dengan laporan audit atas laporan keuangan komparatif.
- f. Data keuangan kuartalan tertentu yang diharuskan oleh Badan Pengawas Pasar Modal (Bapepom) namun tidak disajikan atau tidak *review*.
- g. Informasi tambahan yang diharuskan oleh Ikatan Akuntan Indonesia Dewan Standar Akuntansi Keuangan telah dihilangkan, yang penyajiannya menyimpang jauh dari pedoman yang dikeluarkan oleh dewan tersebut, dan auditor tidak dapat melengkapi prosedur audit yang berkaitan dengan informasi tersebut, atau auditor tidak dapat menghilangkan keraguan yang besar apakah informasi tambahan tersebut sesuai dengan panduan yang dikeluarkan oleh dewan tersebut.

h. Informasi lain dalam suatu dokumen yang berisi laporan keuangan yang diaudit secara material tidak konsisten dengan informasi yang disajikan dalam laporan keuangan.

3. Pendapat wajar dengan pengecualian (*Qualified Opinion*)

Kondisi tertentu mungkin memerlukan pendapat wajar dengan pengecualian. Pendapat wajar dengan pengecualian menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum di Indonesia, kecuali untuk dampak hal yang berkaitan dengan yang dikecualikan. Pendapat dinyatakan bilamana:

a. Ketiadaan bukti kompeten yang cukup atau adanya pembatasan terhadap lingkup audit yang mengakibatkan auditor berkesimpulan bahwa dia tidak dapat menyatakan pendapat wajar tanpa pengecualian dan dia berkesimpulan tidak menyatakan tidak memberikan pendapat.

b. Auditor yakin, atas dasar auditnya, bahwa laporan keuangan berisi penyimpangan dari standar akuntansi keuangan di Indonesia, yang berdampak material, dan dia berkesimpulan untuk tidak menyatakan pendapat tidak wajar.

4. Pendapat tidak wajar (*Adverse Opinion*)

Suatu pendapat tidak wajar menyatakan bahwa laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Pendapat ini dinyatakan bila, menurut pertimbangan auditor, laporan keuangan secara

keseluruhan tidak disajikan secara wajar sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

5. Tidak memberikan pendapat (*Disclaimer Opinion*)

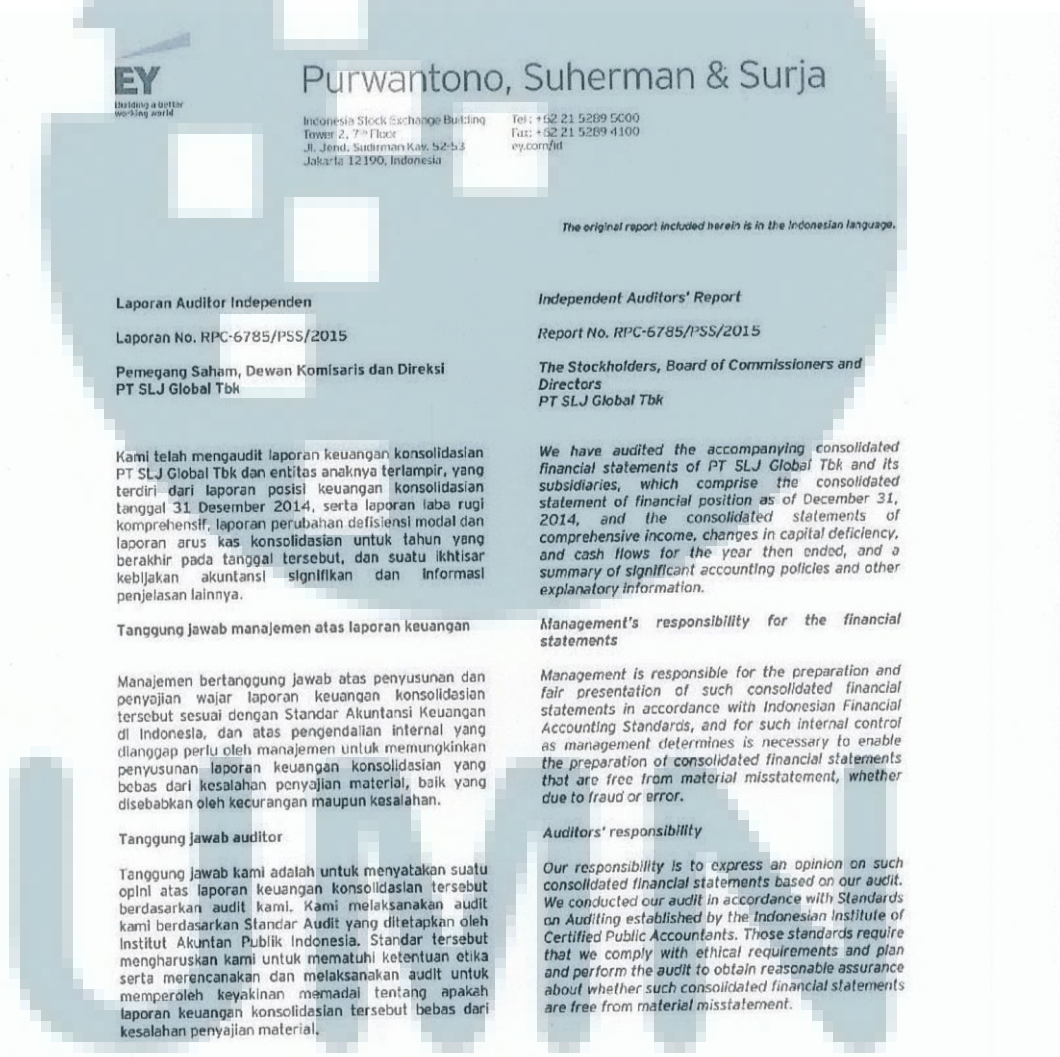
Semua pernyataan tidak memberikan pendapat, menyatakan bahwa auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan. Auditor dapat tidak menyatakan suatu pendapat apabila dia tidak dapat merumuskan atau tidak merumuskan suatu pendapat tentang kewajaran laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Jika auditor menyatakan tidak memberikan pendapat, laporan auditor harus memberikan semua alasan substantif yang mendukung pernyataan tersebut.

Auditor bertanggung jawab untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat tentang ketepatan penggunaan asumsi kelangsungan usaha oleh manajemen dalam penyusunan dan penyajian laporan keuangan, dan untuk menyimpulkan apakah terdapat ketidakpastian material tentang kemampuan entitas untuk mempertahankan kelangsungan usahanya. Tanggung jawab ini ada bahkan ketika kerangka pelaporan keuangan tidak mencantumkan secara eksplisit adanya keharusan bagi manajemen untuk membuat suatu penilaian spesifik atas kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan usahanya (IAPI, 2013: SA Seksi 570.3 No. 6). Menurut SPAP (IAPI, 2013: SA Seksi 570.4 No. 9), tujuan auditor adalah untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat tentang ketepatan penggunaan asumsi kelangsungan usaha oleh manajemen dalam penyusunan laporan keuangan, untuk menyimpulkan berdasarkan bukti audit yang diperoleh apakah terdapat suatu

ketidakpastian material yang terkait dengan peristiwa atau kondisi yang dapat menyebabkan keraguan signifikan atas kemampuan entitas untuk mempertahankan kelangsungan usahanya, dan untuk menentukan dampak terhadap laporan auditor.

Gambar 2.1

Contoh format opini auditor



The original report included herein is in the Indonesian language.

Laporan Auditor Independen (lanjutan)

Independent Auditors' Report (continued)

Laporan No. RPC-6785/PSS/2015 (lanjutan)

Report No. RPC-6785/PSS/2015 (continued)

Tanggung jawab auditor (lanjutan)

Auditors' responsibility (continued)

Suatu audit melibatkan pelaksanaan prosedur untuk memperoleh bukti audit tentang angka-angka dan pengungkapan dalam laporan keuangan. Prosedur yang dipilih bergantung pada pertimbangan auditor, termasuk penilaian atas risiko kesalahan penyajian material dalam laporan keuangan, baik yang disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan. Dalam melakukan penilaian risiko tersebut, auditor mempertimbangkan pengendalian internal yang relevan dengan penyusunan dan penyajian wajar laporan keuangan entitas untuk merancang prosedur audit yang tepat sesuai dengan kondisinya, tetapi bukan untuk tujuan menyatakan opini atas keefektifitasan pengendalian internal entitas. Suatu audit juga mencakup pengevaluasian atas ketepatan kebijakan akuntansi yang digunakan dan kewajaran estimasi akuntansi yang dibuat oleh manajemen, serta pengevaluasian atas penyajian laporan keuangan secara keseluruhan.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the financial statements. The procedures selected depend on the auditors' judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments, the auditors consider internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control. An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the financial statements.

Kami yakin bahwa bukti audit yang telah kami peroleh adalah cukup dan tepat untuk menyediakan suatu basis bagi opini audit kami.

We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our audit opinion.

Opini

Opinion

Menurut opini kami, laporan keuangan konsolidasian terlampir menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan konsolidasian PT SLJ Global Tbk dan entitas anaknya tanggal 31 Desember 2014, serta kinerja keuangan dan arus kas konsolidasiannya untuk tahun yang berakhir pada tanggal tersebut, sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan di Indonesia.

In our opinion, the accompanying consolidated financial statements present fairly, in all material respects, the consolidated financial position of PT SLJ Global Tbk and its subsidiaries as of December 31, 2014 and their consolidated financial performance and cash flows for the year then ended, in accordance with Indonesian Financial Accounting Standards.

Laporan Auditor Independen (lanjutan)

Independent Auditors' Report (continued)

Laporan No. RPC-6785/PSS/2015 (lanjutan)

Report No. RPC-6785/PSS/2015 (continued)

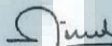
Penekanan suatu hal

Emphasis of matter

Tanpa menyatakan pengecualian atas opini kami, kami membawa perhatian pada Catatan 31 atas laporan keuangan konsolidasian yang mengindikasikan bahwa PT SLJ Global Tbk dan entitas anaknya melaporkan akumulasi defisit sebesar Rp2,1 triliun dan liabilitas jangka pendeknya melebihi aset lancarnya sebesar Rp89,2 miliar pada tanggal 31 Desember 2014. Kondisi tersebut, bersama dengan hal-hal lain sebagaimana dijelaskan dalam Catatan 31 atas laporan keuangan konsolidasian, mengindikasikan adanya suatu ketidakpastian material yang dapat menyebabkan keraguan signifikan atas kemampuan PT SLJ Global Tbk dan entitas anaknya untuk mempertahankan kelangsungan usahanya.

Without qualifying our opinion, we draw attention to Note 31 to the consolidated financial statements which indicates that PT SLJ Global Tbk and its subsidiaries reported accumulated losses of Rp2.1 trillion and their current liabilities exceeded their current assets by Rp89.2 billion as of December 31, 2014. These conditions, along with other matters as set forth in Note 31 to the consolidated financial statements, indicate the existence of a material uncertainty that may cast significant doubt about the ability of PT SLJ Global Tbk and its subsidiaries to continue as a going concern.

Purwanto, Suherman & Surja



Sinarta

Registrasi Akuntan Publik No. AP.0701/Public Accountant Registration No. AP.0701

10 Maret 2015/March 10, 2015

Going concern adalah kemampuan satuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya selama periode waktu pantas, yaitu tidak lebih dari satu tahun sejak tanggal laporan audit (Wulandari, 2014). Sentosa dan Wedari (2007) dalam Wulandari (2014) menyatakan opini audit dengan paragraf *going concern* merupakan opini yang dikeluarkan auditor untuk memastikan apakah perusahaan dapat mempertahankan kelangsungan hidupnya. Terdapat peristiwa atau kondisi yang dapat menyebabkan keraguan tentang asumsi kelangsungan usaha. Dapat di lihat dari sisi keuangan, operasi dan lain-lain, yaitu (IAPI, 2013: SA Seksi 570.10-11, A2):

1. Keuangan:

- a. Posisi liabilitas bersih atau liabilitas lancar bersih.
- b. Pinjaman dengan waktu pengembalian tetap mendekati jatuh temponya tanpa prospek yang realistis atas pembaruan atau pelunasan; atau pengendalian yang berlebihan pada pinjaman jangka pendek untuk mendanai aset jangka panjang.
- c. Indikasi penarikan dukungan keuangan oleh kreditor.
- d. Arus kas operasi yang negatif, yang diindikasikan oleh laporan keuangan historis atau prospektif.
- e. Rasio keuangan utama yang buruk.
- f. Kerugian operasi yang substansial atau penurunan signifikan dalam nilai aset yang digunakan untuk menghasilkan arus kas.
- g. Dividen yang sudah lama terutang atau yang tidak berkelanjutan.
- h. Ketidakmampuan untuk melunasi kreditur pada tanggal jatuh tempo.
- i. Ketidakmampuan untuk mematuhi persyaratan perjanjian pinjaman.

- j. Perubahan transaksi dengan pemasok, yaitu dari transaksi kredit menjadi transaksi tunai ketika pengiriman.
 - k. Ketidakmampuan untuk memperoleh pendanaan untuk pengembangan produk baru yang esensial atau investasi esensial lainnya.
2. Operasi:
- a. Intensi manajemen untuk melikuidasi entitas atau untuk menghentikan operasinya.
 - b. Hilangnya manajemen kunci tanpa penggantian.
 - c. Hilangnya suatu pasar utama, pelanggan utama, wara laba, lisensi, atau pemasok utama.
 - d. Kesulitan tenaga kerja.
 - e. Kekurangan penyediaan barang/bahan.
 - f. Munculnya kompetitor yang sangat berhasil.
3. Lain-lain:
- a. Ketidakpatuhan terhadap ketentuan permodalan atau ketentuan statutori lainnya.
 - b. Perkara hukum yang dihadapi entitas yang jika berhasil dapat mengakibatkan tuntutan kepada entitas yang kemungkinan kecil dapat dipenuhi oleh entitas.
 - c. Perubahan dalam peraturan perundang-undangan atau kebijakan pemerintah yang diperkirakan akan memberikan dampak buruk bagi entitas.
 - d. Kerusakan aset yang diakibatkan oleh bencana alam yang tidak diasuransikan atau kurang diasuransikan.

Badingantus (2007) dalam Kartika (2012) secara umum menjelaskan beberapa hal yang dapat mempengaruhi auditor dalam menerbitkan opini *going concern* adalah sebagai berikut:

- a. Tren negatif, sebagai contoh kerugian operasi yang berulang kali terjadi, kekurangan modal kerja, arus kas negatif dari kegiatan usaha, rasio keuangan penting yang jelek.
- b. Petunjuk lain tentang kemungkinan kesulitan keuangan, sebagai contoh kegagalan dalam memenuhi kewajiban utangnya atau perjanjian serupa, penunggakan pembayaran deviden, penolakan oleh pemasok terhadap pengajuan permintaan pembelian kredit biasa restrukturisasi utang, kebutuhan untuk mencari sumber atau metode pendanaan baru atau penjualan sebagian besar aktiva.
- c. Masalah intern, sebagai contoh pemogokan kerja atau kesulitan hubungan perburuhan yang lain, ketergantungan besar atas sukses proyek tertentu, komitmen jangka panjang yang tidak bersifat ekonomis, kebutuhan untuk menjadi sumber atau metode pendanaan baru atau penjualan sebagian besar aktiva.
- d. Masalah luar yang terjadi, sebagai contoh pengaduan gugatan pengadilan, keluarnya undang-undang, atau masalah-masalah lain yang kemungkinan membahayakan kemampuan perusahaan untuk beroperasi, kehilangan *franchise*, lisensi atau paten penting, kehilangan pelanggan atau pemasok utama, kerugian akibat bencana besar seperti gempa bumi, banjir, yang tidak diasuransikan atau diasuransikan namun dengan pertanggungan yang tidak memadai.

”Even though the purpose of an audit is not to evaluate the financial health of the business, the auditor has responsibility under auditing standards to evaluate whether the company is likely to continue as a going concern. For example, the existence of one or more of the following factors causes uncertainty about the ability of a company to continue as a going concern” (Arens, 2014)

Yang artinya meskipun tujuan audit tidak untuk mengevaluasi kesehatan keuangan usaha, auditor memiliki tanggung jawab berdasarkan standar *auditing* untuk mengevaluasi apakah perusahaan kemungkinan akan terus berkelanjutan. Misalnya, adanya beberapa dari faktor-faktor berikut menyebabkan ketidakpastian tentang kemampuan perusahaan untuk terus berjalan secara berkelanjutan (Arens, dkk., 2014):

1. *Significant recurring operation losses or working capital deficiencies* yang berarti kerugian operasi yang signifikan dan berulang atau kekurangan modal kerja.
2. *Inability of the company to pay its obligations as they come due* yang berarti ketidakmampuan perusahaan untuk membayar utang jatuh temponya.
3. *Loss of major customer, the occurrence of uninsured catastrophes such as an earthquake or flood, or unusual labor difficulties* yang berarti kehilangan pelanggan utama, terjadinya bencana yang tidak diasuransikan seperti gempa bumi atau banjir, atau kesulitan tenaga kerja yang tidak biasa.
4. *Legal proceedings, legislation, or similar matters that have occurred that might jeopardize the entity’s ability to operate* yang berarti proses hukum, undang-

undang, atau hal-hal serupa yang telah terjadi yang mungkin membahayakan kemampuan entitas untuk beroperasi.

Berdasarkan SPAP (IAPI, 2013: SA Seksi 570), prosedur audit tambahan ketika peristiwa atau kondisi teridentifikasi dikatakan ketika peristiwa atau kondisi yang dapat menyebabkan keraguan signifikan atas kemampuan entitas untuk mempertahankan kelangsungan usahanya telah teridentifikasi, auditor harus melakukan prosedur audit tambahan yang dimana harus mencakup:

- a. Jika manajemen belum melakukan suatu penilaian atas kemampuan entitas untuk mempertahankan kelangsungan usahanya, maka auditor meminta manajemen untuk melakukan penilaian tersebut.
- b. Mengevaluasi rencana manajemen atas tindakan di masa depan yang berkaitan dengan penilaian kelangsungan usaha entitas, apakah hasil rencana tersebut kemungkinan memperbaiki situasi, dan apakah rencana manajemen layak dilaksanakan sesuai dengan kondisinya.
- c. Jika entitas telah membuat suatu prakiraan arus kas dan analisis atas prakiraan tersebut merupakan suatu faktor yang signifikan dalam mempertimbangkan hasil masa depan dari peristiwa atau kondisi dalam mengevaluasi rencana manajemen atas tindakan di masa depan, maka auditor mengevaluasi keandalan data yang melandasi penyusunan prakiraan tersebut dan menentukan apakah terdapat dukungan yang cukup untuk asumsi yang melandasi prakiraan tersebut.

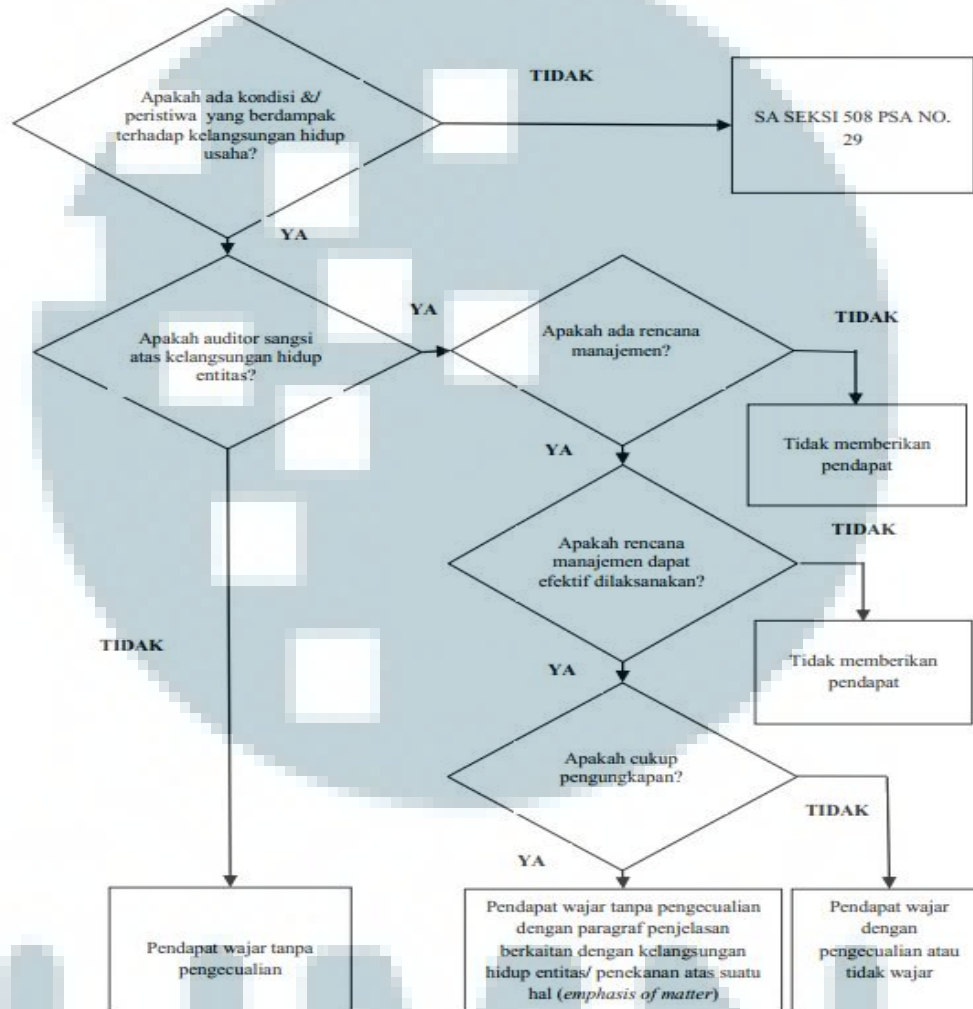
- d. Mempertimbangkan apakah setiap fakta atau informasi tambahan telah tersedia sejak tanggal dilakukannya penilaian tersebut oleh manajemen.
- e. Meminta representasi tertulis dari manajemen, dan jika relevan, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, tentang rencana mereka untuk tindakan di masa depan dan kelayakan rencana tersebut.

Berikut ini disajikan panduan untuk mempertimbangkan pernyataan pendapat atau pernyataan tidak memberikan pendapat dalam hal auditor menghadapi masalah kesangsian atas kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya:

UMMN

Gambar 2.2

Mempertimbangkan Pernyataan Opini Audit *Going Concern*



Sumber; SPAP (2011)

Pengevaluasian atas rencana manajemen untuk tindakan di masa depan dapat mencakup pengajuan pertanyaan kepada manajemen tentang rencana manajemen untuk tindakan di masa depan. Termasuk sebagai contoh, rencana untuk

melikuidasi aset, meminjam dana atau merestrukturisasi utang, mengurangi atau menunda pembelanjaan, atau menaikkan permodalan (IAPI, 2013: SA Seksi 570.17, A16). Pada PSA No. 30 auditor diberikan pedoman dalam memberikan opini audit sehubungan dengan masalah *going concern* perusahaan, yaitu sebagai berikut:

- a. Jika auditor yakin bahwa terdapat kesangsian mengenai kemampuan satuan usaha dalam mempertahankan hidupnya dalam jangka waktu pantas, ia harus:
 - 1) Memperoleh informasi mengenai rencana manajemen yang ditujukan untuk mengurangi dampak kondisi dan peristiwa tersebut.
 - 2) Menetapkan kemungkinan bahwa rencana tersebut secara efektif dilaksanakan.
- b. Jika manajemen tidak memiliki rencana yang mengurangi dampak kondisi dan peristiwa terhadap kemampuan satuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya auditor mempertimbangkan untuk memberikan pernyataan tidak memberikan pendapat (*Disclaimer*).
- c. Jika manajemen memiliki rencana tersebut, langkah selanjutnya yang harus dilakukan oleh auditor adalah menyimpulkan (berdasarkan pertimbangannya) atas efektivitas rencana tersebut.
 - 1) Jika auditor berkesimpulan rencana tidak efektif, maka auditor menyatakan tidak memberikan pendapat (*Disclaimer*).
 - 2) Jika auditor berkesimpulan rencana tersebut efektif dan klien mengungkapkan keadaan tersebut dalam catatan atas laporan keuangan, maka auditor

menyatakan pendapat wajar tanpa pengecualian dengan bahasa penjas (*Unqualified Opinion with Explanatory Language*).

- 3) Jika auditor berkesimpulan rencana tersebut efektif akan tetapi klien tidak mengungkapkan keadaan tersebut dalam catatan atas laporan keuangan maka auditor menyatakan pendapat tidak wajar (*Adverse Opinion*).

2.4 Kualitas Audit

Berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP), audit yang dilaksanakan auditor dikatakan berkualitas, jika memenuhi ketentuan atau standar pengauditan. Standar pengauditan mencakup mutu profesional, auditor independen, dan pertimbangan (*judgement*) yang digunakan dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporan audit. Auditor dalam memberikan opini harus mampu dalam mempertahankan sikap independensinya maka akan menambah kualitas auditnya karena memberikan opini sesuai dengan kondisi perusahaan. Oleh karena itu, seorang auditor wajib memiliki kemahiran profesionalitas dan keahlian dalam melaksanakan tugasnya sebagai auditor.

Kualitas audit yang baik akan menghasilkan informasi yang sangat berguna bagi para pemakai laporan keuangan dalam hal pengambilan keputusan. De Angelo (1981) dalam Rahman dan Siregar (2011) menyatakan bahwa auditor skala besar memiliki insentif yang lebih untuk menghindari kritikan kerusakan reputasi

dibandingkan pada auditor skala kecil. Skala kantor akuntan juga akan berpengaruh pada klien dalam memilih kantor akuntan publik. Craswell (1995) dalam Rahma dan Siregar (2011) mengatakan bahwa klien biasanya mempersepsikan bahwa auditor yang berasal dari kantor akuntan publik yang besar dan memiliki afiliasi dengan kantor akuntan publik internasional yang memiliki kualitas yang lebih tinggi karena auditor tersebut memiliki karakteristik yang dapat dikaitkan dengan kualitas yang lebih tinggi karena auditor tersebut memiliki karakteristik yang dapat dikaitkan dengan kualitas, seperti pelatihan, pengakuan internasional, serta adanya *peer preview*. Ada empat kelebihan skala auditor, yaitu:

1. Besarnya jumlah dan ragam klien yang ditangani KAP;
2. Banyaknya ragam jasa yang ditawarkan
3. Luasnya cakupan geografis, termasuk adanya afiliasi internasional;
4. Banyaknya jumlah staf audit dalam suatu KAP.

Hamid (2007) dalam Saputra (2012) menjelaskan mengenai kelebihan dan kekurangan KAP *Big 4* dan non *Big 4* adalah sebagai berikut:

1. Spesialisasi/Generalisasi

KAP besar (seperti *Big 4*), masing-masing akuntan cenderung terspesialisasi mengerjakan bidang pekerjaan tertentu saja atau klien tertentu saja. Mereka menginginkan para akuntannya memiliki bidang keahlian khusus sehingga menghasilkan output jasa dengan standar kualitas yang tinggi di wilayah kerja yang sangat terbatas. Itu sebabnya mengapa jumlah akuntan yang dipekerjakan

sangat banyak, dalam berbagai jenis pekerjaan dan tingkatan *skill*. Sedangkan di KAP kecil, dengan jumlah akuntan yang terbatas, spesialisasi menjadi tidak memungkinkan. Masing-masing akuntan yang bekerja di KAP kecil diharapkan bisa mengerjakan berbagai macam pekerjaan mulai dari attestasi, kompilasi, pajak, sampai *business advisory*, *business valuation*, dan lain sebagainya. Skala dan bidang usaha klien-pun lebih beragam yang harus mampu ditangani oleh KAP kecil.

2. Kultur dan Lingkungan Kerja

Di KAP besar, *deadline* ketat, kualitas pekerjaan ketat, dan anggaran ketat. Di KAP besar, segala sesuatunya serba ketat. Hirarki pengambilan keputusan benar-benar diterapkan secara ketat. Prosedur juga diterapkan tanpa kompromi, bahkan untuk aktivitas paling sederhana dan kecil ada prosedurnya. Pelanggaran terhadap prosedur yang terlihat paling biasa sekalipun bisa berakibat fatal. Mereka menjadi besar justru karena segala sesuatunya terkontrol serba ketat. Bukan berarti di KAP kecil tidak ada peraturan, tetapi segala sesuatunya bisa dibicarakan, bisa dikompromikan, bisa dirembukkan. Masing-masing akuntan diberi ruang yang relatif lebih luas dalam mengambil keputusan mengenai pekerjaan, termasuk dalam mengembangkan karir.

3. Jenjang Karir/Kenaikan Jabatan

KAP besar umumnya memiliki sistim penilaian kinerja yang sudah sangat *established* dirancang sedemikian rupa dan diuji bertahun-tahun untuk menghasilkan formasi staf (*staffing*) yang paling sesuai dengan misi dan visi

KAP-nya. Kriteria untuk naik jabatan menggunakan *scoring* yang jelas. Keputusan menaikkan jabatan seorang akuntan dari junior ke supervisor, dari supervisor ke partner, dan seterusnya, dilakukan secara sistemik. Keterlibatan subyektifitas dalam pengambilan keputusan relatif kecil. Sehingga bisa dikatakan bahwa, jenjang karir pasti sesuai dengan pengalaman dan pengembangan *skill* seseorang. KAP kecil umumnya memiliki sistim penilaian kinerja yang relatif belum cukup *established*. Kriteria untuk naik jabatan cenderung kurang jelas dan kurang pasti, bisa berubah sesuai kondisi, sehingga keputusan menaikkan jabatan seorang akuntan, meskipun diusahakan se-obyektif mungkin, masih banyak bergantung pada penilaian atasan, kecenderungan subyektifitas lumayan tinggi.

Kompetisi di KAP besar, dengan jumlah akuntan yang begitu besar, kompetisinya sangat tinggi. Kecuali seseorang sangat menonjol, maka akan diantara riuh-rendahnya lautan kompetisi. Sebaliknya, di KAP kecil, kompetisi relatif lebih rendah, akan mudah terlihat ketika memberikan kontribusi lebih, meskipun hanya sedikit. KAP besar rata-rata memang memiliki program '*internship*' (pembinaan karir) tetapi bukan berarti hanya ada 1 pesertanya yang mempunyai kompetensi tinggi. Penugasan di KAP besar, sudah ditentukan dari atas, sesuai dengan kapasitas dan target KAP, dan *skill* masing-masing akuntan. Sehingga, kemungkinan untuk memilih *engagement* sesuai dengan strategi karir masing-masing tertutup rapat.

Dalam penelitian ini proksi yang digunakan mengacu pada penelitian Astuti dan Darsono (2012) yaitu variabel kualitas audit diukur dengan menggunakan

variabel *dummy*. Jika KAP termasuk dalam KAP *Big 4* maka akan diberi nilai 1, sedangkan jika tidak termasuk dalam KAP *Big 4* akan diberi nilai 0.

Adapun yang termasuk KAP *Big 4* adalah:

1. KAP Tanudiredja, Wibisana, Rintis & Rekan (berafiliasi dengan *Pricewaterhouse Copper*)
2. KAP Osman Bing Satrio & Eny dan Rekan (berafiliasi dengan *Deloitte Touche Tohmatsu*)
3. KAP Purwantono, Suherman, dan Surja (berafiliasi dengan *Ernst & Young*)
4. KAP Siddharta Widjaja dan Rekan (berafiliasi dengan *Klynveld Peat Marwick Goerdeler*)

Astuti dan Darsono (2012) menyatakan bahwa kualitas audit berpengaruh terhadap penerimaan opini audit *going concern*. Namun, penelitian dari Kartika (2012) mengungkapkan kualitas audit tidak berpengaruh terhadap penerimaan opini audit *going concern*, menurutnya ketika sebuah KAP sudah memiliki reputasi yang baik maka akan berusaha mempertahankan reputasinya. Apabila memang perusahaan mengalami keraguan akan kelangsungan hidupnya, maka opini yang diterimanya adalah opini audit *going concern*, tanpa memandang apakah KAP-nya tergolong dalam *Big Four* atau non-*Big Four*.

Ha₁: Kualitas audit berpengaruh terhadap penerimaan opini audit *going concern*.

2.5 Perubahan Penjualan

Pertumbuhan perusahaan dapat dilihat dari seberapa baik perusahaan mempertahankan posisi ekonominya dalam industri maupun kegiatan ekonominya (Setyarno *et al.*, 2006 dalam Kartika 2012). Dalam penelitian ini pertumbuhan perusahaan diukur menggunakan tingkat perubahan penjualannya. Perubahan penjualan merupakan perubahan penjualan pada laporan keuangan pertahun (Solikhah dan Kiswanto, 2010).

Pengertian penjualan adalah arus kas masuk bruto dari manfaat ekonomi yang timbul dari aktivitas normal perusahaan selama satu periode bila arus kas masuk tersebut mengakibatkan kenaikan ekuitas, yang tidak berasal dari kontribusi penanam modal (PSAK No. 23 IAI, 2014). Perusahaan yang mempunyai rasio perubahan penjualan yang positif mengindikasikan bahwa perusahaan dapat mempertahankan posisi ekonominya dan lebih dapat mempertahankan kelangsungan hidupnya (Kartika, 2012). Perubahan penjualan adalah penjualan bersih tahun berjalan dikurangi dengan penjualan tahun sebelumnya atau periode dasar. Rasio perubahan penjualan yang digunakan, yaitu sebagai berikut:

$$\text{Perubahan Penjualan} = \frac{\text{Penjualan Bersih } t - \text{Penjualan Bersih } t-1}{\text{Penjualan Bersih } t-1}$$

Dimana:

Penjualan Bersih t : Penjualan bersih tahun berjalan

Penjualan Bersih $t-1$: Penjualan bersih tahun sebelumnya

Tingkat penjualan perusahaan akan berpengaruh terhadap laba perusahaan. Semakin besar penjualan perusahaan maka akan semakin besar pula tingkat laba yang dihasilkan oleh perusahaan. Perusahaan yang mengalami pertumbuhan, menunjukkan aktivitas operasional perusahaan berjalan dengan semestinya sehingga perusahaan dapat mempertahankan posisi ekonominya dan kelangsungan hidupnya (Setyarno *et al.*, 2006 dalam Kartika 2012). Hal ini akan mempengaruhi auditor dalam menerbitkan opini audit *going concern* (Zulaikha dan Agustina, 2013). Semakin tinggi pertumbuhan perusahaan, maka akan semakin kecil peluang auditor untuk memberikan opini audit *going concern*. Perusahaan yang memiliki pertumbuhan penjualan yang tinggi diharapkan akan mampu untuk meningkatkan labanya juga. Meningkatnya laba perusahaan diharapkan akan menarik investor untuk berinvestasi pada perusahaan tersebut, sehingga perusahaan akan mendapat tambahan modal untuk mempertahankan kelangsungan hidupnya (Kurniati, 2012). Kecenderungan perusahaan menerima kualifikasi opini kelangsungan usaha akan semakin kecil apabila rasio pertumbuhan penjualan perusahaan meningkat (Lestari dan Widhiyani, 2014). Hal tersebut berarti apabila perusahaan mengalami pertumbuhan penjualan yang negatif terus-menerus dari tahun ke tahun, besar kemungkinan perusahaan tersebut akan mengalami kebangkrutan dan sebaliknya, penjualan yang terus meningkat dari tahun ke tahun akan memberikan peluang perusahaan untuk memperoleh peningkatan laba. Semakin tinggi rasio pertumbuhan penjualan perusahaan, akan semakin kecil kemungkinan auditor untuk menerbitkan opini audit *going concern* (Kartika, 2012).

Peningkatan penjualan yang tidak seimbang dengan peningkatan beban operasional, tidak akan meningkatkan laba perusahaan, hal tersebut dikarenakan peningkatan penjualan belum tentu akan meningkatkan laba dan penurunan penjualan juga tidak selalu mengakibatkan penurunan laba. Seorang auditor akan lebih mempertimbangkan kemampuan perusahaan untuk meningkatkan penjualannya dalam hal pemberian opini audit *going concern* (Solikhah dan Kiswanto, 2010).

Berdasarkan penelitian terdahulu yang terkait pengaruh pertumbuhan perusahaan terhadap opini audit *going concern*, hasil penelitian Kartika (2012) menunjukkan bahwa variabel pertumbuhan perusahaan berpengaruh terhadap opini audit *going concern*, sedangkan penelitian Solikhah dan Kiswanto (2010), Lestari dan Widhiyani (2014), Kurniati (2012) menunjukkan bahwa variabel pertumbuhan perusahaan tidak berpengaruh terhadap opini audit *going concern*. Berdasarkan penjabaran mengenai pengaruh perubahan penjualan terhadap penerimaan opini audit *going concern*, maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

Ha₂: Perubahan penjualan berpengaruh terhadap penerimaan opini audit *going concern*.

2.6 Opini Audit Tahun Sebelumnya

Setyarno *et. al.* (2006) dalam Kartika (2012) mendefinisikan opini audit tahun sebelumnya sebagai opini audit yang diterima oleh perusahaan pada tahun sebelumnya. Opini audit *going concern* tahun sebelumnya ini akan menjadi faktor

pertimbangan penting auditor untuk mengeluarkan kembali opini audit *going concern* pada tahun berikutnya.

Perusahaan yang menerima kualifikasi opini kelangsungan usaha pada tahun sebelumnya dijadikan pertimbangan penting oleh auditor dalam mengeluarkan kualifikasi opini kelangsungan usaha tahun berjalan, jika tidak ada tanda-tanda perbaikan atau tidak adanya rencana manajemen yang dapat direalisasikan untuk memperbaiki kondisi perusahaan (Lestari dan Widhiyani, 2014). Opini audit tahun sebelumnya adalah opini audit yang diterima *auditee* pada tahun sebelumnya atau 1 tahun sebelum tahun penelitian. Wibisono (2013) mengatakan perusahaan yang menerima opini audit *going concern* pada tahun sebelumnya akan dianggap memiliki masalah kelangsungan hidupnya, sehingga semakin besar kemungkinan bagi auditor untuk mengeluarkan opini audit *going concern* pada tahun berjalan. Opini audit tahun sebelumnya ini dikelompokkan menjadi 2 yaitu *auditee* dengan opini *going concern/Going Concern Audit Opinion (GCAO)* dan tanpa opini *going concern/Non Going Concern Audit Opinion (NGCAO)* (Solikah (2007) dalam Wibisono, 2013).

Beberapa penelitian menemukan bahwa auditor lebih sering mengeluarkan opini audit dengan paragraf *going concern* jika opini audit tahun sebelumnya adalah opini audit dengan paragraf *going concern* (Susanto, 2009 dalam Wulandari, 2014). Opini audit tahun sebelumnya berpengaruh terhadap pemberian opini audit dengan paragraf *going concern*. Ada hubungan positif yang signifikan antara opini audit dengan paragraf *going concern* yang diterima tahun sebelumnya terhadap opini audit dengan paragraf *going concern* pada tahun berjalan (Wulandari, 2014).

Menurut Agustina dan Zulaikha (2013), penerbitan opini audit *going concern* tidak terlepas dari opini audit tahun sebelumnya karena kegiatan usaha pada suatu perusahaan untuk tahun tertentu tidak terlepas dari keadaan yang terjadi di tahun sebelumnya. Hal ini didukung oleh Arsianto dan Rahardjo (2013) yang menyatakan bahwa opini audit tahun sebelumnya berpengaruh signifikan terhadap penerimaan opini audit *going concern*, perusahaan yang sebelumnya mendapatkan opini audit *going concern* memiliki probabilitas yang lebih besar untuk mendapatkan opini audit *going concern* kembali. Bertolak belakang dengan hasil penelitian Hutajulu, dkk. (2014) yang menyatakan opini audit tahun sebelumnya tidak berpengaruh pada opini audit *going concern*. Hal ini menunjukkan bahwa dalam pemeriksaan (*auditing*), auditor tidak terpengaruh oleh opini audit tahun sebelumnya karena opini audit tahun sebelumnya yang diperiksa tergantung hasil pemeriksaan tersebut. Dalam penelitian ini proksi yang digunakan mengacu pada penelitian Arsianto dan Rahardjo (2013) yaitu variabel opini audit tahun sebelumnya diukur dengan menggunakan variabel *dummy* dimana:

1 = memperoleh opini audit *going concern* pada tahun sebelumnya

0 = tidak memperoleh opini audit *going concern* pada tahun sebelumnya

Berdasarkan hal tersebut dapat disusun hipotesis sebagai berikut:

Ha₃: Opini audit tahun sebelumnya berpengaruh terhadap penerimaan opini audit *going concern*.

2.7 *Audit Tenure*

Audit tenure dapat didefinisikan sebagai lama hubungan atau keterikatan antara auditor dengan kliennya yang diukur dengan jumlah tahun. Di dalam 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 buku berturut-turut dan oleh seorang akuntan publik paling lama tiga tahun buku berturut-turut (Arsianto dan Rahardjo, 2013). *Auditor client tenure* merupakan suatu periode pada saat sebuah Kantor Akuntan Publik mengaudit perusahaan yang sama. *Auditor* memiliki keraguan ketika akan memberikan kualifikasi opini kelangsungan usaha dapat disebabkan oleh adanya kecemasan akan kehilangan *fee* audit, maka dari itu lamanya hubungan dengan perusahaan yang sama akan mempengaruhi independensi auditor (Lestari dan Widhiyani, 2014).

Auditor client tenure merupakan jumlah tahun dimana KAP melakukan perikatan audit dengan *auditee* yang sama. Perikatan audit yang lama akan menjadikan auditor kehilangan independensinya, sehingga kemungkinan untuk memberikan opini *going concern* akan sulit. Untuk tetap menjaga independensinya beberapa negara menetapkan peraturan mengenai rotasi KAP. Di Indonesia peraturan mengharuskan adanya pergantian Kantor Akuntan Publik 6 tahun dan auditor 3 tahun yang mengaudit sebuah perusahaan secara berturut-turut (Dewayanto, 2011).

Dalam penelitian ini proksi yang digunakan mengacu pada penelitian Arsianto dan Rahardjo (2013). Variabel *audit tenure* diukur sesuai dengan lama hubungan KAP dengan *auditee*. Tahun pertama perikatan dimulai dengan angka 1 dan ditambah dengan satu untuk tahun-tahun berikutnya. Perhitungan *audit tenure* perusahaan yang melakukan afiliasi dengan KAP *big four* difokuskan pada perikatan klien dengan KAP lokal afiliasinya. Jika terjadi perubahan afiliasi, maka perhitungannya akan dimulai dari awal (Arsianto dan Rahardjo, 2013).

Menurut Januarti (2009) dalam Arsianto dan Raharjo (2013), semakin lama hubungan klien dengan auditor dikhawatirkan akan mempengaruhi tingkat independensi auditor dalam memberikan pendapatnya, sehingga kemungkinan untuk memberikan opini audit *going concern* juga semakin kecil. Selain itu ketika keterikatan antara auditor dengan klien telah terjalin lama maka akan timbul pemahaman lebih atas kondisi perusahaan sehingga akan lebih mudah dalam mendeteksi masalah *going concern*. Menurut penelitian Arsianto dan Rahardjo (2013), *audit tenure* berpengaruh signifikan terhadap penerimaan opini audit *going concern*, masa perikatan antara perusahaan dengan KAP yang lama akan memperkecil probabilitas perusahaan untuk mendapatkan opini audit *going concern*. Sejalan dengan penelitian Lestari dan Widhiyani (2014), variabel *auditor client tenure* memiliki pengaruh pada kualifikasi opini audit kelangsungan usaha secara negatif dan signifikan.

Hal ini tidak sejalan dengan hasil penelitian Dewayanto (2011) yang menyatakan bahwa *auditor client tenure* tidak berpengaruh terhadap penerimaan

opini audit *going concern*. *Auditor client tenure* tidak berpengaruh pada opini audit *going concern*. Hal ini menunjukkan bahwa independensi auditor tidak terganggu dengan lamanya perikatan yang terjadi antara auditor dengan kliennya. *Auditor* akan tetap mengeluarkan opini audit *going concern* kepada perusahaan yang diragukan kemampuannya dalam mempertahankan kelangsungan hidup usahanya tanpa memedulikan kehilangan *fee* audit yang akan diterima di masa mendatang (Hutajulu, dkk., 2014). Berdasarkan penjelasan tersebut, maka dapat disusun hipotesis sebagai berikut:

Ha₄: *Audit tenure* berpengaruh terhadap penerimaan opini audit *going concern*.

2.8 Ukuran Perusahaan

Ukuran perusahaan dapat dilihat dari total aset yang dimiliki. Perusahaan dengan total aset yang besar menunjukkan bahwa perusahaan tersebut telah mencapai tahap kedewasaan karena dalam tahap ini arus kas perusahaan sudah positif dan dianggap memiliki prospek yang baik dalam jangka waktu yang relatif panjang (Wibisono, 2013). Ukuran perusahaan dapat dinyatakan dalam total aset, penjualan, dan kapitalisasi pasar. Jika semakin besar total aset, penjualan, dan kapitalisasi pasar maka semakin besar pula ukuran perusahaan itu. Dari ketiga variabel di atas, nilai aset relatif lebih stabil dibandingkan dengan nilai *market capitalized* dan penjualan dalam mengukur ukuran perusahaan, sehingga penelitian ini menggunakan besarnya aset yang dimiliki oleh perusahaan sebagai *proxy* dari ukuran perusahaan (Kristiana, 2012).

Menurut Kartikahadi, dkk. (2012), aset adalah sumber daya yang dikuasai oleh entitas sebagai akibat dari peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi di masa depan diharapkan akan diperoleh entitas. Manfaat ekonomi suatu aset dapat terwujud dalam beberapa cara yaitu sebagai alat produksi penghasil barang atau jasa, dipertukarkan dengan aset lain, untuk menyelesaikan liabilitas, dan dibagikan kepada para pemilik entitas. Aset dapat diperoleh berdasarkan produksi, pembelian, pertukaran, atau sumbangan.

Aset diklasifikasikan menjadi dua bagian, yaitu aset lancar dan aset tidak lancar. Aset lancar adalah kas dan aset lainnya yang diharapkan akan dapat dikonversi menjadi kas, atau dikonsumsi dalam waktu satu tahun atau dalam satu siklus operasi normal perusahaan, tergantung mana yang paling lama. Siklus operasi normal perusahaan (*normal operating cycle*) adalah lamanya waktu yang dibutuhkan oleh perusahaan mulai dari membeli barang dagangan dari pemasok, menjual kepada pelanggan secara kredit, sampai diterimanya penagihan piutang usaha atau piutang dagang. Untuk aset yang tergolong lancar, urutan penyajiannya di neraca haruslah berdasarkan urutan tingkat likuiditas. Kas merupakan aset yang paling likuid (lancar), lalu diikuti dengan investasi jangka pendek, piutang, persediaan, dan biaya dibayar dimuka. Aset tidak lancar adalah aset yang tidak memenuhi definisi aset lancar. Aset tidak lancar mencakup berbagai pos, yaitu investasi jangka panjang (yang sering disebut investasi saja), aset tetap, aset tidak berwujud, dan aset tidak lancar lainnya (Hery, 2015).

Dalam penelitian ini proksi yang digunakan mengacu pada penelitian Arsianto dan Rahardjo (2013), yaitu variabel ukuran perusahaan dihitung dengan menggunakan *natural log* dari total aset perusahaan yang dirumuskan sebagai berikut:

$$\text{Ukuran Perusahaan} = \text{Ln}(\text{Total Assets})$$

Ukuran perusahaan yang besar dilihat dari total aset, total penjualan dan nilai pasar saham akan berpengaruh negatif terhadap pemberian opini audit *going concern*, karena perusahaan yang berukuran besar akan mampu mengatasi masalah keuangan yang besar serta memiliki pengendalian internal yang sangat bagus dan kompleks sehingga kecenderungan penerimaan opini audit *going concern* akan sangat kecil. Pemikiran tersebut diperkuat oleh hasil penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Alichia (2013) yang menunjukkan hasil bahwa ukuran perusahaan berpengaruh signifikan negatif terhadap opini audit *going concern*, artinya semakin besar perusahaan maka akan semakin kecil perusahaan akan mendapatkan opini *going concern* (Hidayanti dan Sukirman, 2014). Hal ini juga didukung oleh Arsianto dan Rahardjo (2013) yang menyatakan ukuran perusahaan berpengaruh signifikan terhadap penerimaan opini audit *going concern*, perusahaan dengan aset yang besar memiliki probabilitas yang lebih rendah untuk mendapatkan opini audit *going concern*.

Hal ini tidak sejalan dengan penelitian Dewayanto (2011) yang menyatakan bahwa ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap penerimaan opini audit *going concern*. Menurut Hidayanti dan Sukirman (2014) berdasarkan hasil pengujian

dengan menggunakan regresi logistik menunjukkan hasil bahwa variabel ukuran perusahaan tidak dapat memprediksi peluang pemberian opini audit *going concern*. Hasil penelitian Wibisono (2013) juga menyatakan bahwa ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap penerimaan opini audit *going concern*, hal ini dibuktikan dengan hasil analisis regresi *logistic* yang menunjukkan koefisien regresi sebesar 0,000 dengan tingkat signifikansi 0,153 yang lebih besar dari (α) 5%. Menurut Kristiana (2012), meskipun sebuah perusahaan tergolong dalam perusahaan kecil, namun jika perusahaan tersebut memiliki manajemen dan kinerja yang bagus sehingga mampu bertahan dalam jangka panjang maka semakin kecil potensi mendapatkan opini audit *going concern*. Berdasarkan penjelasan tersebut, maka dapat disusun hipotesis sebagai berikut:

Ha₅: Ukuran perusahaan berpengaruh terhadap penerimaan opini audit *going concern*.

UMMN

2.9 Model Penelitian

Model penelitian yang dapat digambarkan adalah sebagai berikut:

