

# **PENGARUH PERGANTIAN AUDITOR DAN KUALITAS AUDIT TERHADAP OPINI AUDIT GOING CONCERN: Studi Empiris Perusahaan Manufaktur di Bursa Efek Indonesia**

**Arlen Djunaidi; Gatot Soepriyanto**

Accounting and Finance Department, Faculty of Economics and Communication, BINUS University  
Jl. KH Syahdan No. 9 Jakarta  
gsoepriyanto@binus.edu

## **ABSTRACT**

*This study aims to analyze the effect of auditor switching and audit quality on going concern audit opinion in listed manufacturing companies of the Indonesia Stock Exchange (BEI) in the year 2006 to 2008. Auditor switching was marked by a change to the Public Accountant firms (KAP) who perform the audits or companies used the services of an auditor different than before. Audit quality is proxied by the scale of the Big Four auditors or non-Big Four. Going-concern audit opinion is the explanation given by the auditor if there is any doubt regarding the ability of the company to survive in the future. This study used 70 samples out of 452 populations, using purposive sampling technique in which the main criterion is the sample company received going-concern audit opinion in the year preceding the auditor switched. Results of the study showed that the change of auditors and audit quality is not a factor in determining going concern audit opinion of the company.*

**Keywords:** *auditor switching, audit quality, going concern opinion, opinion shopping*

## **ABSTRAK**

*Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh pergantian auditor dan kualitas audit terhadap penerimaan opini audit going concern pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada tahun 2006 – 2008. Pergantian auditor ditandai dengan adanya pergantian terhadap Kantor Akuntan Publik (KAP) yang melaksanakan audit terhadap perusahaan atau perusahaan menggunakan jasa audit dari KAP pengganti yang berbeda dari KAP sebelumnya. Sedangkan kualitas audit diproksikan berdasarkan skala auditor yaitu Big Four atau Non Big Four. Opini audit going concern adalah penjelasan yang diberikan auditor jika dalam pertimbangannya terdapat keraguan akan kemampuan perusahaan mempertahankan kelangsungan hidupnya di masa mendatang. Dari total populasi 452 perusahaan terdaftar, terpilih 70 sampel penelitian dengan teknik purposive sampling di mana kriteria utamanya adalah perusahaan pada tahun sebelumnya mendapatkan opini audit going concern. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pergantian auditor dan kualitas audit bukan merupakan faktor penentu penerimaan opini audit going concern perusahaan.*

**Kata kunci:** *pergantian auditor, kualitas audit, opini going concern, pergantian opini audit*

## PENDAHULUAN

Pada Januari 2009, *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) mengeluarkan peringatan bagi staf audit dalam *Audit Considerations in Respect of Going Concern in the Current Economic Environment*. Pernyataan ini memusatkan perhatian pada pentingnya asumsi *going concern* dalam penyiapan laporan keuangan serta dalam setiap perikatan audit yang dilakukan, terlebih lagi dengan situasi ekonomi sekarang yang cenderung menurun dan mengalami krisis kredit. *International Standards Auditing* (ISA) No. 570 mendeskripsikan faktor-faktor yang mungkin relevan dengan penggunaan asumsi *going concern* oleh manajemen dan contoh kejadian atau kondisi yang memberikan keraguan signifikan akan kelangsungan hidup.

Opini yang diberikan auditor berperan penting dalam memberikan gambaran positif atau negatif dalam masyarakat. Oleh karena itu, pihak manajemen berusaha semaksimal mungkin untuk menghindari opini yang mengungkapkan kekurangan atau keburukan kondisi perusahaan. Nashwa (2004) mengemukakan bahwa perusahaan yang memiliki masalah berharap agar pengungkapan atas kondisi perusahaannya dapat ditunda. Penundaan ini dapat dilakukan dengan menekan auditor dengan motif ekonomi. Namun jika perusahaan kekurangan kekuasaan ekonomi untuk menekan auditor, maka salah satu jalan yang ditempuh adalah dengan mengganti auditor. Perusahaan yang menerima opini audit *going concern* melakukan pergantian auditor dengan harapan bahwa auditor pengganti memberikan opini audit *non-going concern* pada perusahaan. Hal ini didasarkan pada asumsi bahwa auditor pengganti memiliki pemahaman dan keahlian akan bisnis dan kegiatan klien yang lebih rendah dibanding auditor terdahulu. Praktik yang dilakukan manajemen ini sering disebut dengan istilah *opinion shopping*, yaitu usaha suatu perusahaan untuk menghindari opini audit yang tidak diinginkan dengan cara mengganti auditor, tentunya dengan asumsi ia mengetahui adanya indikasi opini audit yang akan diberikan auditor tidak sesuai harapan manajemen dan kelak akan berdampak negatif bagi perusahaan. Namun dalam penelitian yang dilakukan Chow dan Rice (1982) tidak terbukti adanya penerimaan opini yang lebih baik dari opini sebelumnya setelah pergantian auditor terjadi. Dengan kata lain, *opinion shopping* tidak berhasil dilakukan.

Auditor yang berkompetensi tinggi diharapkan dapat memberikan opini audit yang tepat untuk membantu pihak-pihak berkepentingan dalam menghasilkan keputusan yang tepat pula. Ettredge, Shane, dan Smith (1988) dan Weets dan Jegers (1999) dalam Petronela, Juliana, dan Mukhlisin (2005) menyatakan bahwa Auditor Enam Besar (*The Big Six Auditor*) lebih sering menemukan dan melaporkan kesalahan yang bersifat material dalam laporan keuangan klien dibanding auditor dari perusahaan audit kecil. Begitu juga dengan Geiger dan Rama (2006) yang berargumen bahwa perusahaan audit yang tergolong *Big Four* akan melindungi dirinya dari risiko kesalahan dengan menggunakan pelaporan yang konservatif dan lebih sering mengeluarkan laporan auditor dengan modifikasi *going concern*. Namun pada kenyataannya, beberapa perusahaan besar seperti Lehman Brothers, Bear Sterns, dan Thornburg Mortgage yang diaudit oleh KAP *Big Four* yang sebelumnya menerima opini audit *unqualified* tanpa modifikasi *going concern* pada akhirnya dinyatakan terancam bangkrut. Di lingkungan ekonomi sekarang ini, penilaian auditor mengenai kemampuan perusahaan untuk *going concern* telah menjadi lebih sulit. Auditor berada pada posisi antara dilema moral dan etika, yakni apakah sebaiknya mengeluarkan opini *going concern* dengan risiko meningkatkan kesulitan keuangan perusahaan atau mengeluarkan opini *nongoing concern* dengan risiko tidak menginformasikan kemungkinan kegagalan perusahaan pada pihak-pihak yang berkepentingan.

Permasalahan yang hendak dikemukakan adalah: (i) Apakah benar pergantian auditor dapat memengaruhi penerimaan opini audit, yakni dari *going concern* menjadi *non going concern*?; (ii) Bagaimana sesungguhnya pengaruh kualitas audit terhadap penerimaan opini audit *going concern*? Penelitian ini berfokus pada apakah pergantian auditor dapat memengaruhi penerimaan opini audit *going concern*, serta apakah kualitas auditor yang melakukan audit terhadap perusahaan memengaruhi penerimaan opini audit *going concern* atau tidak. Tujuan yang hendak diperoleh yaitu: menganalisis

pengaruh pergantian auditor perusahaan terhadap penerimaan opini audit *going concern* dan menganalisis pengaruh kualitas audit terhadap penerimaan opini audit *going concern*.

## Landasan Teori

Pergantian auditor dapat terjadi secara wajib maupun sukarela. Pergantian auditor secara wajib dilakukan karena adanya regulasi yang mengatur mengenai pembatasan masa pemberian jasa audit akuntan publik terhadap suatu klien. Di Indonesia, Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK. 01/2008 pasal 3 mengatur mengenai hal tersebut. Dalam peraturan tersebut dinyatakan bahwa pemberian jasa audit umum atas laporan keuangan dari suatu entitas dilakukan oleh KAP paling lama untuk 6 tahun buku berturut-turut. Jasa audit hanya dapat diberikan kembali kepada klien yang sama setelah 1 tahun buku tidak memberikan jasa audit umum atas laporan keuangan klien tersebut. Oleh karena itu, perusahaan yang telah diaudit oleh KAP yang sama selama enam tahun berturut-turut wajib mengganti KAP yang lama dengan KAP lain.

Manajemen terdorong untuk mengganti auditor saat ia percaya bahwa *qualified opinion* yang diberikan auditor tidak tepat (Beattie, Goodacre, dan Masocha, 2006). Mengacu pada hasil penelitian Citron dan Taffler (1992) dalam Hudaib dan Cooke (2002), ditemukan adanya hubungan positif antara keberadaan opini audit *going concern* dan pergantian auditor pada perusahaan yang mengalami kesulitan. Hasil penelitian ini didukung oleh Grothe dan Weirich (2007) yang menunjukkan bahwa pada 2006, 40% perusahaan melakukan pergantian auditor karena auditor terdahulu mengeluarkan laporan audit dengan modifikasi *going concern*. Francis (1984), dikutip dari Roberts, Glezen, dan Jones (1990) menemukan bahwa perusahaan di Australia yang melakukan pergantian auditor lebih disebabkan karena mengalami kerugian atau menerima opini audit dengan modifikasi. *Opinion shopping* yang terkait dengan opini audit *going concern* berhasil dilakukan perusahaan yang persentase direktur terafiliasi dalam komite auditnya lebih tinggi (Carcello dan Neal, 2003).

Pergantian auditor ini dilakukan perusahaan dengan harapan bahwa auditor pengganti dapat memberikan opini audit yang lebih baik dibandingkan dengan opini audit yang diberikan auditor terdahulu. Harapan tersebut didasarkan pada asumsi bahwa auditor pengganti membutuhkan waktu dan ketelitian yang lebih mendalam untuk memahami karakteristik dan kondisi perusahaan sehingga pemahamannya akan bisnis klien mungkin tidak sebesar pemahaman auditor terdahulu yang sebelumnya telah melakukan audit terhadap perusahaan klien. Oleh karena itu dasar perusahaan yang menerima opini audit *going concern* melakukan pergantian auditor adalah agar setelah pergantian auditor dilakukan maka perusahaan tidak akan menerima opini tersebut lagi.

Setelah periode Enron, perusahaan audit menjadi lebih konservatif dan mengeluarkan lebih banyak laporan auditor dengan modifikasi *going concern* kepada klien yang bermasalah dibanding periode sebelumnya (Nogler, 2008; Geiger et al., 2003) dengan tujuan meningkatkan reputasi sebagai auditor yang berkualitas, mengurangi risiko tuntutan hukum, dan mencoba mengurangi campur tangan pemerintah atas profesi mereka (Geiger et al., 2003). Juga berdasarkan hasil review *Audit Analytics*, suatu lembaga riset independen yang berlokasi di USA, dalam laporannya yang berjudul *Going Concern Review* di bawah ini, dapat disimpulkan bahwa dari tahun ke tahun opini audit *going concern* semakin banyak disertakan dalam laporan audit.

Tabel 1 Going Concern Nine Year Review (Calendar Year 2008 Estimated)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Going Concerns	2805	3065	2901	2617	2600	2747	2924	3293	3128
Total Auditor Opinions	16676	15954	15656	17484	16390	16296	15888	15773	14641
% of All Opinions	16.82%	19.21%	18.53%	14.97%	15.86%	16.86%	18.40%	20.88%	21.36%

Sumber: AuditAnalytics.com

## Penelitian Terdahulu

Pada dasarnya penelitian mengenai opini audit *going concern* cukup banyak dilakukan di Indonesia. Mayoritas penelitian yang telah dilakukan menghubungkan antara variabel kondisi keuangan perusahaan, pertumbuhan perusahaan, opini audit tahun sebelumnya, dan kualitas audit terhadap penerimaan opini audit *going concern*. Walaupun begitu, penelitian yang menghubungkan antara variabel pergantian auditor dengan opini audit *going concern* yang akan diterima masih terbatas. Beberapa penelitian baik di Indonesia maupun luar negeri yang terkait dengan penelitian ini adalah sebagai berikut.

Penelitian Chee W. Chow & Steven J. Rice (1982), Smith D. B. (1986), Mirna Dyah Praptitorini & Indira Januarti (2007), serta Paul Griffin, Adam Li & David Lont (2009) mengungkapkan bahwa perusahaan yang telah mengganti auditornya tersebut tidak menunjukkan menerima opini audit yang lebih baik dari opini sebelumnya (Chow & Rice, 1982). Artinya, *opinion shopping* tidak berhasil dilakukan (Smith, 1986). Justru perusahaan yang mempertahankan auditornya lebih banyak mendapatkan *unqualified opinion* (Chow & Rice, 1982) dan opini audit *nongoing concern* pada tahun berikutnya (Praptitorini & Januarti, 2007). Dengan kata lain, belum ditemukan adanya hubungan antara opini audit dengan pergantian auditor (Griffin, Li & Lont, 2009).

Penelitian Marshall A. Geiger & Dasaratha V. Rama (2006), R. Dye (1993), serta L. DeAngelo (1981) menyatakan perusahaan audit yang tergolong *Big Four* akan melindungi dirinya dari risiko kesalahan dengan menggunakan pelaporan yang konservatif dan lebih sering mengeluarkan laporan auditor dengan modifikasi *going concern*. Perusahaan audit yang besar lebih sering mengungkapkan masalah perusahaan termasuk masalah *going concern* karena mereka lebih berisiko dituntut (Dye, 1993) dan auditor berskala besar memiliki insentif yang lebih untuk menghindari kritikan atas reputasi mereka dibandingkan auditor berskala kecil (DeAngelo, 1981).

Penelitian Tae G. Ryu & Chul-Young Roh (2007) serta George E. Nogler (2008), bahwa dengan menggunakan regresi logit binari, Ryu dan Roh menganalisis 1332 perusahaan yang mengalami kesulitan keuangan antara periode 1997-1999. Hasil studi menunjukkan bahwa perusahaan *Big Six (Five)* lebih sedikit mengeluarkan opini *going concern* kepada perusahaan yang keuangannya bermasalah dibandingkan dengan *Nonbig Six (Five)*. Begitu juga dengan Nogler (2008) yang menemukan bahwa perusahaan audit yang tergolong *Big Four* cenderung mengeluarkan opini audit *going concern* yang lebih sedikit dibandingkan perusahaan audit *Non Big Four*.

Penelitian Margaretta Fanny & Sylvia Saputra (2005) serta Arga Fajar Santosa & Linda Kusumaning Wedari (2007) menyimpulkan bahwa pemberian opini audit *going concern* tidak dipengaruhi oleh reputasi/kualitas audit dari KAP (*Big Four* atau *Non Big Four*) yang mengeluarkan opini (Fanny & Saputra, 2005; Santosa & Wedari, 2007).

## Pengembangan Hipotesis

Auditor independen bertanggung jawab untuk memberikan opini mengenai kewajaran penyajian laporan keuangan perusahaan, termasuk penilaian atas kemampuan *going concern* perusahaan. Opini audit *going concern* mengindikasikan adanya keraguan auditor akan kemampuan perusahaan untuk mempertahankan kelangsungan hidupnya sehingga tidak dapat dipungkiri bahwa opini audit *going concern* dapat menimbulkan pandangan negatif dari pihak-pihak berkepentingan ke perusahaan yang pada akhirnya berdampak negatif pula terhadap kinerja perusahaan. Oleh karena itu, perusahaan berusaha menghindari penerimaan opini audit *going concern* dengan berbagai cara. *Opinion shopping* merupakan salah satu praktik ini di mana perusahaan mengganti auditornya dengan harapan agar auditor pengganti memberikan opini yang lebih baik dari opini sebelumnya. Chow dan Rice (1982) mengungkapkan bahwa perusahaan yang sebelumnya memperoleh opini wajar dengan

pegecualian dan kemudian mengganti auditornya tidak menunjukkan menerima opini audit yang lebih baik dari opini sebelumnya setelah diaudit auditor pengganti. Smith (1986) dalam Beattie et al. (2006) juga mengemukakan bahwa *opinion shopping* tidak berhasil membuat perusahaan menerima opini audit yang diinginkan. Oleh karena itu, berdasarkan pernyataan di atas, hipotesis pertama dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

H<sub>01</sub> : Pergantian auditor tidak menyebabkan perubahan terhadap opini audit *going concern* yang diterima.

H<sub>A1</sub>: Pergantian auditor menyebabkan perubahan terhadap opini audit *going concern* yang diterima.

Opini audit yang diberikan auditor diharapkan secara tepat dapat memprediksi kondisi masa mendatang. Sejalan dengan skala perusahaannya, auditor ditantang untuk senantiasa meningkatkan kualitas auditnya pula. Perusahaan audit yang memiliki kualitas audit yang baik berpotensi untuk berkembang menjadi perusahaan audit yang lebih besar pula. Oleh karena itu, kualitas audit dapat dilihat berdasarkan skala perusahaan audit. Berdasarkan pendapat Geiger dan Rama (2006), Craswell (1995), Dye (1993), dan DeAngelo (1998) yang berargumen bahwa perusahaan audit yang tergolong *Big Four* akan melindungi dirinya dari risiko kesalahan dengan menggunakan pelaporan yang konservatif dan lebih sering mengeluarkan laporan auditor dengan modifikasi *going concern* dibandingkan *Non Big Four*, maka hipotesis kedua dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

H<sub>02</sub> : Kualitas audit tidak berpengaruh terhadap opini audit *going concern* yang diterima.

H<sub>A2</sub> : Semakin tinggi kualitas audit maka semakin besar kemungkinan perusahaan menerima opini audit *going concern*.

## METODE PENELITIAN

Yang menjadi objek penelitian adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada 2006, 2007, dan 2008. Sektor manufaktur dipilih menjadi objek penelitian karena sektor ini memiliki jumlah perusahaan yang paling banyak terdaftar di BEI, serta pertumbuhannya paling lambat di 2006 - 2008 dibandingkan sektor lain. Selain itu sektor manufaktur dipilih untuk menghindari *industrial effect*, yaitu risiko akan perbedaan antara suatu sektor industri dengan sektor industri lainnya. BEI dipilih sebagai populasi karena merupakan pasar saham atau pasar modal terbesar di Indonesia. Periode penelitian tahun 2006-2008 dipilih karena pada saat itu Indonesia mengalami perlambatan ekonomi makro dan menghadapi krisis global, dengan begitu dapat dilihat bagaimana tren saat ekonomi menurun.

Perusahaan-perusahaan manufaktur yang tercatat di BEI pada akhir 2006, 2007, dan 2008 diklasifikasikan berdasarkan industrinya. Data-data diperoleh dari BEI yang dapat diakses di [www.idx.co.id](http://www.idx.co.id) serta dari Pusat Referensi Pasar Modal Indonesia & ICMD (*Indonesian Capital Market Directory*). Data-data pendukung lainnya bersumber dari buku, majalah, jurnal, dan internet. Data yang dikumpulkan bersifat *pooled data* yang meliputi 3 periode, yaitu tahun 2006, 2007, dan 2008.

Populasi sampel adalah seluruh perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2006 hingga 2008. Sampel dipilih dengan teknik *purposive sampling*, dengan pengambilan data disesuaikan kriteria yang telah ditentukan sebelumnya. Kriteria yang digunakan dalam memilih sampel penelitian adalah sebagai berikut: perusahaan sudah terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) sejak 1 Januari 2005; perusahaan tidak *delisted* selama periode penelitian (2005-2008); menerbitkan laporan keuangan yang telah diaudit oleh auditor independen pada 2005-2008; menerima opini audit *going concern* pada 2005, 2006, atau 2007.

Perusahaan yang bergerak dalam industri *Apparel and Other Textile Products* paling banyak menerima opini audit *going concern* pada tahun sebelumnya. Hal ini disebabkan penurunan penjualan perusahaan tekstil yang drastis mengakibatkan keraguan akan kelangsungan hidupnya. Perusahaan tekstil mulai mengalami dampak krisis finansial global dengan kesulitannya untuk memasarkan hasil produksinya karena menurunnya permintaan dari Amerika Serikat yang menjadi pasar ekspor utama Indonesia.

### Model Empiris

Model regresi logistik yang digunakan untuk pengujian hipotesis adalah sebagai berikut:

$$OPINION = \alpha + \beta_1 AS + \beta_2 AQ + \beta_3 ZSCORE + \beta_4 GROWTH + \beta_5 SIZE + \epsilon$$

dengan:

*Opinion* = Opini *going concern* pada tahun berjalan (t) (variabel *dummy*), di mana kategori 1 diberikan jika pada tahun berjalan (t) perusahaan menerima opini audit *going concern* (GCAO) dengan kondisi pada tahun sebelumnya (t-1) mendapatkan opini audit *going concern* (GCAO) dan kategori 0 diberikan jika pada tahun berjalan (t) perusahaan menerima opini audit *non going concern* (NGCAO) dengan kondisi pada tahun sebelumnya (t-1) mendapatkan opini audit *going concern* (GCAO)

A = Konstanta

AS = Pergantian auditor (variabel *dummy*, kategori 1 jika perusahaan melakukan pergantian auditor dan kategori 0 jika perusahaan tidak melakukan pergantian auditor)

AQ = Kualitas audit (variabel *dummy*, kategori 1 jika auditor tergolong *Big Four* dan kategori 0 jika auditor tergolong *Non Big Four*)

ZSCORE=Kondisi keuangan perusahaan yang diprosikan dengan menggunakan model prediksi kebangkrutan Altman yang sudah direvisi

GROWTH=Rasio pertumbuhan penjualan perusahaan

SIZE =Ukuran perusahaan dengan menggunakan natural logaritma total aset

$\epsilon$  =Error

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Statistik Deskriptif

Tabel 2 Statistik Deskriptif Variabel yang Diuji

Variabel	Mean	Q1	Median	Q3	Std. Deviation	Min.	Max.
AS	0.40	0	0	1	0.49	0	1
AQ	0.23	0	0	0	0.42	0	1
ZSCORE	-17.80	-1.91	-0.06	1.23	145.71	-1219.31	7.20
GROWTH	0.93	-0.08	0.07	0.23	6.45	-1.00	53.39
SIZE	26.63	25.67	26.44	27.74	1.77	21.53	30.48
OPINION	0.76	1	1	1	0.431905595	0	1

Keterangan: AS: pergantian audit; AQ: kualitas audit (*Big Four/Non Big Four*); ZSCORE: kondisi keuangan perusahaan dengan *Original Altman Z Score*; GROWTH: pertumbuhan perusahaan berdasarkan pertumbuhan penjualan; SIZE: ukuran perusahaan berdasarkan natural logaritma asset total; OPINION: mendapat opini *going concern* auditor atau tidak

## Pergantian Auditor

Dari 2006-2008, beberapa perusahaan tidak melakukan pergantian auditor, beberapa lainnya mengganti auditornya setiap tahun, dan yang lainnya mengganti auditor setelah dua tahun menggunakan jasanya. Sebagai contoh, Resource Alam Indonesia Tbk (KKGI), Mulia Industrindo Tbk (MLIA), dan Voksel Electric Tbk (VOKS) mempertahankan auditornya selama tiga tahun berturut-turut. Multi Prima Sejahtera Tbk (LPIN) dan Surabaya Agung Industry Pulp Tbk (SAIP) mengganti auditornya setiap tahun. Inter Delta Tbk (INTD) dan Jakarta Kyoei Steel Works Ltd (JKSW) mempertahankan auditornya selama dua tahun dan menggantinya di tahun ketiga juga.

Secara ringkas, klasifikasi perusahaan berdasarkan ada tidaknya pergantian auditor dapat dilihat pada Tabel 1. Pada 2006 sebanyak 12 perusahaan (43%) yang mengganti auditornya dan 16 perusahaan (57%) yang mempertahankan auditornya. Pada 2007 sebanyak 10 perusahaan (43%) yang mengganti auditornya dan 13 perusahaan (57%) yang mempertahankan auditornya. Pada 2008 sebanyak 7 perusahaan (37%) yang mengganti auditornya dan 12 perusahaan (63%) yang mempertahankan auditornya.

## Kualitas Audit

Kualitas audit dalam penelitian ini digambarkan dengan skala auditor yang terdiri atas KAP *Big Four* atau KAP *Non-Big Four*. Mayoritas perusahaan menggunakan jasa dari auditor yang berbeda, namun dengan kualitas yang sama dari tahun ke tahun. Hanya satu perusahaan yang menggunakan kualitas yang berbeda dari tahun sebelumnya, yaitu Barito Pacific Tbk (BRPT) yang menggunakan jasa *Non-Big Four* di 2006 dan berpindah ke jasa *Big Four* di 2007 dan 2008. Secara ringkas, klasifikasi perusahaan berdasarkan kualitas auditnya yang terdiri atas *Big Four* atau *Non-Big Four* dari 2006-2008 adalah sebagai berikut. Pada 2006 sebanyak 6 perusahaan (21%) menggunakan jasa *Big Four* dan 22 perusahaan (79%) menggunakan jasa *Non-Big Four*. Pada 2007 sebanyak 5 perusahaan (22%) menggunakan jasa *Big Four* dan 18 perusahaan (78%) menggunakan jasa *Non-Big Four*. Pada 2008 sebanyak 5 perusahaan (26%) menggunakan jasa *Big Four* dan 14 perusahaan (74%) menggunakan jasa *Non-Big Four*.

## Kondisi Keuangan Perusahaan

Kondisi keuangan perusahaan mencerminkan kinerja perusahaan selama periode tertentu. Kondisi keuangan perusahaan diproksikan dengan menggunakan model prediksi kebangkrutan *Original Altman Z Score*. Model prediksi kebangkrutan Altman secara empiris terbukti mampu memprediksi ketepatan pemberian opini audit *going concern*, sehingga model ini dapat dijadikan acuan bagi auditor dalam memutuskan status *going concern* perusahaan dan mampu memprediksi kebangkrutan secara tepat (Rudyawan dan Badera, 2009; Fanny dan Saputra, 2005).

Dapat diketahui bahwa dari 2006-2008, nilai rata-rata (*mean*) *Z Score* adalah sebesar -17.7961, nilai tengah setelah data *Z Score* diurutkan (*median*) adalah -0.0590, standard deviasi *Z Score* adalah 145.71337, nilai minimum *Z Score* adalah -1,219.31, dan nilai maksimum *Z Score* adalah 7.20.

## Pertumbuhan Perusahaan

Dalam penelitian ini, pertumbuhan perusahaan diindikasikan dengan pertumbuhan penjualan. Pertumbuhan penjualan menunjukkan kemampuan perusahaan untuk mempertahankan pangsa pasarnya dari para pesaing. Pertumbuhan penjualan juga menunjukkan tingkat perkembangan dan efisiensi perusahaan, serta bahwa kinerja operasional bagian penjualan bekerja dengan efektif (Munawir, 2004). Dapat diketahui bahwa dari 2006-2008 rata-rata (*mean*) pertumbuhan penjualan adalah sebesar 0.9330, nilai tengah setelah data pertumbuhan penjualan diurutkan (*median*) adalah 0.698, standar deviasi pertumbuhan penjualan adalah 6.45378, pertumbuhan penjualan minimum

adalah -1.00, dan pertumbuhan penjualan maksimum adalah 53.39. Pada *percentiles 25*, artinya 25% pertumbuhan penjualan berada di bawah -0.868. Pada *percentiles 50*, artinya 50% pertumbuhan penjualan berada di bawah 0.0698. Pada *percentiles 75*, artinya 75% pertumbuhan penjualan berada di bawah 0.2577. Dari data ini dapat diketahui bahwa mayoritas perusahaan mengalami pertumbuhan penjualan, namun sebagian kecil ada yang mengalami penurunan penjualan.

### **Ukuran Perusahaan**

Dapat diketahui dari analisis statistik deskriptif bahwa dari 2006-2008 rata-rata (*mean*) ukuran perusahaan adalah sebesar 26.631998, nilai tengah setelah data ukuran perusahaan diurutkan (*median*) adalah 26.4329247, standar deviasi ukuran perusahaan adalah 1.7703407, ukuran perusahaan minimum adalah 21.5263, dan ukuran perusahaan maksimum adalah 30.4785. Pada *percentiles 25*, artinya 25% ukuran perusahaan berada di bawah 25.617474. Pada *percentiles 50*, artinya 50% ukuran perusahaan berada di bawah 26.439247. Pada *percentiles 75*, artinya 75% ukuran perusahaan berada di bawah 27.794101.

### **Opini Audit Going Concern**

Opini audit *going concern* adalah penjelasan yang diberikan auditor yang dalam pertimbangannya terdapat ketidakmampuan atau ketidakpastian signifikan atas kelangsungan hidup perusahaan pada masa mendatang. Opini audit *going concern* (GCAO) yang dimaksud termasuk *unqualified/qualified/disclaimer opinion* dengan modifikasi *going concern*. Opini audit *going concern unqualified* adalah opini yang diberikan kepada auditor yang selain terdapat opini atas laporan keuangan, terdapat juga modifikasi/paragraf penjelasan mengenai ketidakmampuan atau ketidakpastian signifikan atas kelangsungan hidup perusahaan di masa mendatang. Opini audit *going concern qualified* adalah opini yang diberikan kepada auditor di mana selain terdapat opini atas laporan keuangan, terdapat juga pengecualian untuk hal-hal tertentu dan modifikasi mengenai ketidakmampuan atau ketidakpastian signifikan atas kelangsungan hidup perusahaan masa mendatang. Opini audit *going concern disclaimer* adalah pernyataan di mana auditor tidak memberikan opini atas laporan keuangan yang diaudit karena berdasarkan pertimbangan auditor terdapat ketidakmampuan atau ketidakpastian signifikan atas kelangsungan hidup perusahaan di masa mendatang yang menyebabkan pemberian opini audit tidak memungkinkan untuk dilakukan.

Berdasarkan hasil analisis terhadap Laporan Auditor Independen yang diterima auditor pada 2006, 2007, dan 2008. Opini tahun sebelumnya adalah opini audit *going concern* (GCAO), jenis opini yang diterima perusahaan pada tahun berjalan berupa opini audit *going concern* (GCAO) dan opini audit *non-going concern* (NGCAO) dapat dilihat bahwa dari jumlah 70 sampel, perusahaan di tahun 2006-2008, yang tetap menerima opini audit *going concern* (GCAO) adalah sebanyak 53 perusahaan, dan yang opininya berubah menjadi opini audit *non going concern* (NGCAO) adalah sebanyak 17 perusahaan.

### **Statistik Empiris**

Statistik inferensial adalah teknik statistik yang digunakan untuk menganalisis dan menarik kesimpulan berdasarkan data sampel yang hasilnya menggambarkan karakteristik atau ciri dari suatu populasi (Usman, 2003). Statistik inferensial membantu peneliti mengambil kesimpulan umum mengenai populasi berdasarkan temuan-temuan yang terlihat pada sampel. Pengujian hipotesis menggunakan regresi logistik biner untuk memprediksi besarnya variabel dependen yang merupakan variabel biner (variabel nominal/kategorikal) dengan menggunakan variabel independen yang sudah diketahui besarnya (Sarwono, 2009).

### **Pengujian Hipotesis**

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh variabel-variabel independen berupa pergantian auditor (*AS*) dan kualitas audit (*AQ*), serta variabel-variabel kontrol berupa kondisi keuangan perusahaan (*ZSCORE*), pertumbuhan perusahaan (*GROWTH*), dan ukuran perusahaan (*SIZE*) terhadap variabel dependen opini audit *going concern* (*OPINION*) dengan menggunakan hasil uji regresi yang ditunjukkan dalam tabel *variables in the equation*.

Tabel 3 menunjukkan hasil pengujian dengan menggunakan regresi logistik biner pada tingkat signifikansi ( $\alpha$ ) 5%.

Tabel 3 Hasil Analisis Regresi Atas Pergantian Auditor, Kualitas Audit, Kondisi Keuangan Perusahaan, Pertumbuhan Perusahaan, dan Ukuran Perusahaan Terhadap Penerimaan Opini Audit *Going Concern*

Variabel	Parameter	Koefisien	Sig.
Intercept	$\alpha$	2.291	0.775
<i>AS</i>	$\beta_1$	0.065	0.929
<i>AQ</i>	$\beta_2$	-0.135	0.442
<i>ZSCORE</i>	$\beta_3$	-0.733	0.002
<i>GROWTH</i>	$\beta_4$	0.094	0.794
<i>SIZE</i>	$\beta_5$	-0.028	0.922

$$OPINION = \alpha + \beta_1 AS + \beta_2 AQ + \beta_3 ZSCORE + \beta_4 GROWTH + \beta_5 SIZE + \epsilon$$

*AS*: pergantian auditor; *AQ*: kualitas audit (*Big Four/Non Big Four*); *ZSCORE*: kondisi keuangan perusahaan dengan *Original Altman Z Score*; *GROWTH*: pertumbuhan perusahaan berdasarkan pertumbuhan penjualan; *SIZE*: ukuran perusahaan berdasarkan natural logaritma total aset

Dari pengujian dengan menggunakan regresi logistik biner di atas maka diperoleh persamaan model regresi sebagai berikut:

$$OPINION = 2.291 + 0.065 AS - 0.135 AQ - 0.733 ZSCORE + 0.094 GROWTH - 0.028 SIZE + \epsilon$$

$H_{A1}$  : Pergantian auditor menyebabkan perubahan terhadap opini audit *going concern* yang diterima.

Berdasarkan Tabel 3, variabel pergantian auditor yang diwakili dengan *AS* menunjukkan koefisien positif sebesar 0.065 dengan tingkat signifikansi  $0.929 > 0.05$ . Walaupun pergantian auditor menunjukkan arah positif terhadap opini audit *going concern* yang diterima, namun tingkat signifikansinya berbeda. Dengan tingkat probabilitas signifikansi yang lebih besar dari 0.05 berarti  $H_{01}$  tidak dapat ditolak (atau  $H_{A1}$  tidak diterima). Dengan demikian terbukti bahwa pergantian auditor tidak menyebabkan perubahan terhadap opini audit *going concern* yang diterima. Maka hipotesis  $H_{A1}$  dalam penelitian ini tidak diterima.

$H_{A2}$  : Semakin tinggi kualitas audit maka semakin besar kemungkinan perusahaan menerima opini audit *going concern*.

Berdasarkan Tabel 3, kualitas audit yang diprosikan dengan skala auditor (*Big Four/Non-Big Four*) dan diwakili dengan *AQ* menunjukkan koefisien negatif sebesar 0.135 dengan tingkat signifikansi  $0.442 > 0.05$ . Dengan tingkat probabilitas signifikansi yang lebih besar dari 0.05 berarti  $H_{02}$  tidak dapat ditolak (atau  $H_{A2}$  tidak diterima). Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa kualitas audit tidak berpengaruh signifikan terhadap opini audit *going concern* yang diterima. Maka hipotesis  $H_{A2}$  dalam penelitian ini tidak diterima.

Sedangkan untuk variabel kontrol seperti kondisi keuangan perusahaan (*ZSCORE*), pertumbuhan perusahaan (*GROWTH*), dan ukuran perusahaan (*SIZE*) tidak diberikan hipotesisnya. Namun variabel-variabel tersebut akan dijelaskan untuk mengetahui pengaruhnya terhadap opini audit *going concern* yang diterima.

Merujuk pada Tabel 3, kondisi keuangan perusahaan yang diproksikan dengan model prediksi kebangkrutan *Original Altman Z Score* dan diwakili dengan *ZSCORE* menunjukkan koefisien negatif sebesar 0.733 dengan tingkat signifikansi  $0.002 < 0.05$  yang berarti  $H_0$  ditolak. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa kondisi keuangan perusahaan berpengaruh signifikan terhadap opini audit *going concern* yang diterima dan terbukti bahwa semakin tinggi nilai *Z Score* yang diperoleh, semakin kecil kemungkinan opini audit *going concern* yang diterima. Begitu juga sebaliknya, semakin rendah nilai *Z Score* yang diperoleh, semakin besar kemungkinan opini audit *going concern* yang diterima.

Sesuai dengan Tabel 3, pertumbuhan perusahaan yang diproksikan dengan pertumbuhan penjualan dan diwakili dengan *GROWTH* menunjukkan koefisien positif sebesar 0.094 dengan tingkat signifikansi  $0.794 > 0.05$  yang berarti  $H_0$  tidak dapat ditolak. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa pertumbuhan penjualan perusahaan tidak berpengaruh signifikan terhadap opini audit *going concern* yang diterima.

Mengacu pada Tabel 3, ukuran perusahaan yang diproksikan dengan total aset yang dimiliki perusahaan dan diwakili dengan *SIZE* menunjukkan koefisien negatif sebesar 0.028 dengan tingkat signifikansi  $0.922 > 0.05$  yang berarti  $H_0$  tidak dapat ditolak. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa pertumbuhan penjualan perusahaan tidak berpengaruh signifikan terhadap opini audit *going concern* yang diterima.

### **Analisis Sensitivitas Tambahan**

Pada sampel tahun 2008 terdapat dua buah sampel yang nilainya ekstrem. Sampel tersebut adalah perusahaan Hanson International Tbk (MYRX) dengan nilai *Z Score* adalah sebesar -1,219.31 dan perusahaan Barito Pacific Tbk (BRPT) dengan pertumbuhan penjualannya adalah sebesar 53.39. Untuk memastikan bahwa dengan mengikutsertakan kedua buah sampel tersebut tidak menyebabkan hasil pengujian menjadi tidak benar, maka dibutuhkan analisis sensitivitas.

Analisis sensitivitas adalah teknik yang digunakan untuk menentukan bagaimana nilai yang berbeda dari variabel independen akan memengaruhi variabel dependen tertentu dengan asumsi yang ada. Analisis sensitivitas ini menggunakan model yang sama dengan model regresi sebelumnya namun dengan tidak mengikutsertakan kedua buah sampel yang bernilai ekstrem tersebut. Dengan begitu dapat diketahui jika hasil pengujian ini tetap konsisten dengan hasil pengujian sebelumnya.

### **Diskusi Hasil Penelitian**

Penelitian ini merupakan studi mengenai opini audit *going concern* dan opini audit *non-going concern* yang diterima oleh perusahaan pada tahun berjalan dengan tahun sebelumnya seluruh perusahaan yang menjadi sampel menerima opini audit *going concern*. Penelitian ini berfokus pada dua variabel nonkeuangan berupa pergantian auditor dan kualitas audit. Namun pengamatan juga dilakukan terhadap dua variabel keuangan (kondisi keuangan perusahaan dan pertumbuhan perusahaan) dan satu variabel nonkeuangan (ukuran perusahaan) sebagai variabel tambahan untuk memperjelas variabel opini audit yang akan diterima perusahaan.

Penelitian dilakukan terhadap perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI dari 2006-2008 dengan jumlah 70 sampel yang terdiri dari 37 perusahaan. Berdasarkan opini audit yang diterima pada

tahun berjalan, 53 sampel tetap menerima opini audit *going concern*, sedangkan 17 sampel lainnya menerima opini yang lebih baik yaitu opini audit *non-going concern*.

Ringkasan hasil pengujian hipotesis yang dilakukan dalam penelitian ini dapat dilihat dalam Tabel 4 sebagai berikut.

Tabel 4 Ringkasan Hasil Pengujian Hipotesis

No.	Hipotesis	Hasil H <sub>A</sub>
1	Pergantian auditor menyebabkan perubahan terhadap opini audit <i>going concern</i> yang diterima	Tidak Diterima
2	Semakin tinggi kualitas audit maka semakin besar kemungkinan perusahaan menerima opini audit <i>going concern</i>	Tidak Diterima

Pengaruh dari masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut.

### Pergantian Auditor

Pergantian auditor pada Tabel 4 menunjukkan koefisien positif sebesar 0.065 dengan tingkat signifikansi  $0.929 > 0.05$ . Tanda koefisien variabel *AS* yang positif ini menunjukkan hubungan yang searah dengan penerimaan opini audit *going concern*. Artinya, makin tinggi pergantian auditor yang dilakukan, makin besar kemungkinan opini audit *going concern* yang diterima. Dan sebaliknya, makin perusahaan mempertahankan auditor, makin kecil kemungkinan opini audit *going concern* yang diterima. Namun dengan tingkat signifikansi yang lebih kecil dari 0.05, hal ini tidak berhasil didukung sehingga dapat disimpulkan bahwa H<sub>01</sub> tidak dapat ditolak (atau H<sub>A1</sub> tidak diterima). Atau dapat disimpulkan bahwa pergantian auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap opini audit *going concern* yang diterima. Artinya, pergantian auditor tidak menyebabkan diterimanya opini audit yang lebih baik dari opini audit sebelumnya (dari opini audit *going concern* menjadi opini audit *non-going concern*).

Pengaruh yang tidak signifikan antara pergantian auditor terhadap penerimaan opini audit *going concern* mungkin disebabkan oleh beberapa faktor keuangan dan non keuangan lainnya seperti kondisi keuangan perusahaan, rencana manajemen masa mendatang, kondisi ekonomi global, *bargaining power* perusahaan atas *audit fee*, *audit tenure*, *start up costs*, perselisihan antara manajemen dan auditor, dll. Auditor pengganti tetap perlu mempertimbangkan kondisi dan peristiwa signifikan yang dapat memengaruhi kelangsungan hidup perusahaan, juga pertimbangan atas rencana manajemen untuk mengurangi dampak merugikan atas kondisi dan peristiwa tersebut. Apabila terdapat keraguan akan kelangsungan hidup suatu perusahaan di masa depan, akan diberikan opini audit *going concern*. Jika auditor yakin akan kemampuan perusahaan mempertahankan kelangsungan hidupnya, akan diberikan opini audit *non-going concern*.

Seperti yang diungkapkan oleh McKeown (1991) bahwa objektivitas dan independensi auditor akan terganggu apabila auditor terancam kehilangan klien dengan *audit fee* yang sifatnya substansial atas pendapatan *fee* perusahaan akuntan publik tersebut. Bahkan walaupun *audit fee* yang ditawarkan klien tidaklah substansial bagi perusahaan akuntan publik, ancaman ini tetap penting artinya apabila perusahaan akuntan publik memiliki kesulitan untuk mendapatkan klien baru untuk mengganti klien yang telah hilang tersebut. Terkait dengan *bargaining power* perusahaan atas *audit fee*, perusahaan yang menawarkan *audit fee* yang sifatnya substansial bagi perusahaan akuntan publik dapat melakukan ancaman pergantian auditor terhadap auditor yang sedang memberikan jasanya sehingga independensi dan objektivitas auditor tersebut terpengaruh. Ancaman ini menyebabkan auditor menghadapi dilema moral dan etika untuk mengeluarkan opini audit *going concern* dengan risiko akan kehilangan klien

dan *audit fee* atau opini audit *non going concern* dengan risiko tidak menginformasikan kemungkinan kegagalan perusahaan pada pihak-pihak yang berkepentingan. Namun bagi perusahaan yang menawarkan *audit fee* yang tidak substansial bagi perusahaan akuntan publik dan perusahaan akuntan publik tersebut tidak mengalami kesulitan dalam mendapatkan klien, maka ancaman tersebut tidaklah berarti sehingga auditor tetap akan bersifat objektif dan independen dalam memberikan opini audit.

Begitu juga dengan *audit tenure* di mana perusahaan harus melakukan pergantian auditor untuk mematuhi peraturan yang terkait dengan jangka waktu maksimum suatu KAP boleh memberikan jasa audit kepada klien yang sama, bukan karena adanya keinginan untuk melakukan *opinion shopping*. Manajemen juga mempertimbangkan *start up costs* yang jumlahnya lebih tinggi saat melakukan pergantian auditor (SDA Bocconi, 2002) sehingga manajemen lebih cenderung mempertahankan auditor lama. Terlebih lagi saat pergantian auditor didasarkan atas perselisihan yang ada antara auditor dan auditan tanpa didasari oleh praktik *opinion shopping*.

Sebab-sebab perusahaan yang dikategorikan bangkrut kemudian mengganti auditor dan menerima opini audit *non-going concern* dapat berupa bahwa auditor yakin tindakan yang dilakukan manajemen pada masa mendatang dapat memperbaiki kinerja perusahaan menjadi lebih baik (Mutchler, 1985); auditor pengganti memiliki pemahaman akan bisnis klien yang lebih rendah dibandingkan auditor terdahulu atau auditor pengganti belum memahami bisnis klien sepenuhnya (Nashwa, 2004); perusahaan akuntan publik sedang kesulitan mendapatkan klien dan klien yang sedang ditangani menawarkan *audit fee* yang substansial jumlahnya atas pendapatan *fee* perusahaan akuntan publik tersebut sehingga auditor menjadi ragu untuk memberikan opini yang tidak sesuai dengan harapan auditan (McKeown, 1991); masalah *self-fulfilling prophecy* di mana auditor yakin bahwa opini audit *going concern* yang diberikan kepada auditan dapat mempercepat atau menyebabkan kebangkrutan bagi perusahaan auditan (Tucker, 2003; Kida, 1980); dan sebab-sebab lainnya.

Tabel 5 menunjukkan opini audit yang diterima terkait dengan terjadi atau tidaknya pergantian auditor. Berdasarkan tabel tersebut dapat dilihat bahwa opini yang berubah menjadi *non-going concern* setelah terjadi pergantian auditor hanya 7 sampel atas jumlah 28 sampel yaitu 25%, sedangkan 21 sampel atau 75% lainnya tetap mendapatkan opini audit *going concern*. Sedangkan dari 42 sampel yang tidak mengganti auditor, hanya 10 sampel atau 23.80% yang menerima opini audit *non-going concern*, dan 32 sampel atau 76.20% lainnya tetap menerima opini audit *going concern*.

Tabel 5 Ringkasan Opini Audit Terkait Pergantian Auditor

Auditor Switch	Opini Audit		Total
	Going Concern (GCAO)	Non Going Concern (NGCAO)	
Ganti Auditor	21	7	28
Tidak Ganti Auditor	32	10	42
Total	53	17	70

Banyak hal yang perlu dipertimbangkan dalam memberikan opini audit yang terkait dengan *going concern*. Namun dalam lampiran ini pertimbangan tersebut dibatasi pada *Z Score*, pertumbuhan penjualan, laba (rugi) bersih, modal kerja, dan saldo ekuitas. Berdasarkan data tersebut dapat dilihat bahwa berdasarkan hasil *Z Score*, hampir seluruh perusahaan berada dalam kategori bangkrut dengan nilai rata-rata *Z Score* negatif 59.20. Hanya satu perusahaan yang berada dalam kategori rawan bangkrut, yaitu Barito Pacific Tbk (BRPT). Pertumbuhan penjualan masing-masing perusahaan pun tidak terlalu signifikan dengan rata-rata 0.12. Bahkan banyak perusahaan yang mengalami kerugian usaha dengan rata-rata negatif 78,086,214,420.62 serta memiliki kewajiban lancar yang jumlahnya melebihi aset lancar. Rata-rata modal kerjanya bersaldo negatif 1,064,480,682,570.05 dengan saldo

ekuitas negatif 360,944,617,575.67. Maka tak heran jika perusahaan-perusahaan tersebut tetap mendapatkan opini audit *going concern*. Mayoritas penyebab diterimanya opini audit *going concern* adalah karena kerugian usaha yang terjadi berulang kali, kegagalan membayar utang yang telah jatuh tempo, ketidakpastian mengenai nilai realisasi aset, atau pun akumulasi kerugian yang terjadi terus menerus serta saldo ekuitas yang negatif.

Namun ada juga perusahaan yang setelah mengganti auditornya ia akan menerima opini audit *non-going concern*. Perusahaan-perusahaan yang mendapatkan opini audit *non going concern* ini memiliki nilai rata-rata *Z Score* 2.46 dengan rata-rata pertumbuhan penjualan 0.18. Selain itu seluruh perusahaan memperoleh laba bersih dengan rata-rata 17,305,869,736.29, modal kerja dengan rata-rata 81,420,583,094.71, dan saldo ekuitas yang positif dengan rata-rata 152,805,693,992.43. Secara keseluruhan, kinerja perusahaan yang mengganti auditor dan mendapatkan opini audit *non going concern* ini lebih baik daripada perusahaan yang mengganti auditor dan mendapatkan opini audit *going concern*.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Chee W. Chow & Steven J. Rice (1982) serta Smith D. B. (1986) dengan perbedaan penelitian mereka terletak pada fokus opini *unqualified* dan *qualified*, namun hasilnya sama-sama menyatakan bahwa belum terdapat bukti cukup bahwa dengan mengganti auditor maka opini yang diterima akan menjadi lebih baik dari sebelumnya. Bahkan perusahaan yang mempertahankan auditornya lebih banyak menerima opini yang lebih baik dari opini sebelumnya. Penelitian ini juga sejalan dengan penelitian yang dilakukan Mirna Dyah Praptitorini & Indira Januarti (2007) yang hasilnya adalah perusahaan-perusahaan di Indonesia cenderung menerima opini audit *non going concern* ketika mempertahankan auditor lama. Temuan empiris ini juga mendukung hasil penelitian Paul Griffin, Adam Li & David Lont (2009) yang menyatakan bahwa belum terdapat bukti yang cukup mengenai hubungan antara pergantian auditor dengan opini audit *going concern*.

## **Kualitas Audit**

Kualitas audit yang diproksikan dengan skala auditor *Big Four* atau *Non-Big Four*, Tabel menunjukkan koefisien negatif sebesar 0.135. Tanda koefisien variabel *AQ* yang negatif ini menunjukkan hubungan yang berlawanan arah dengan penerimaan opini audit *going concern*, yang berarti makin tinggi kualitas audit, makin kecil kemungkinan opini audit *going concern* yang diterima. Dan sebaliknya, makin rendah kualitas audit, makin besar kemungkinan opini audit *going concern* yang diterima. Namun dengan tingkat signifikansi  $0.442 > 0.05$  artinya dapat disimpulkan bahwa  $H_0$  tidak dapat ditolak (atau  $H_{A2}$  tidak diterima), sehingga dapat disimpulkan bahwa kualitas audit tidak berpengaruh terhadap opini audit *going concern* yang diterima.

Walaupun tanda koefisien variabel *AQ* ini negatif, namun kualitas audit yang baik tidak menjamin perusahaan akan menerima opini audit *non going concern*. KAP *Non-Big Four* tidak akan memberikan opini audit *going concern* pada perusahaan yang kondisi keuangan dan operasionalnya baik serta tidak dipengaruhi secara signifikan oleh kondisi ekonomi yang ada sekarang ini. Begitu pula sebaliknya, KAP *Big Four* pun tidak akan memberikan opini audit bersih (*non going concern*) kepada perusahaan yang jelas bermasalah dan terpengaruh secara signifikan oleh kondisi ekonomi yang ada sekarang ini.

Perhatikan perusahaan Resource Alam Indonesia Tbk (KKGI) yang diaudit oleh KAP *Non Big Four*, Johan Malonda Astika & Rekan, pada tahun 2006 dan 2007 mendapatkan opini audit *going concern* dan pada 2008 mendapatkan opini audit *non-going concern*. Walaupun diaudit oleh KAP *Non-Big Four*, perusahaan tetap mendapatkan opini audit *non-going concern* pada 2008 karena kinerja perusahaan yang membaik serta pertumbuhan penjualan perusahaan sebesar 5.12 dengan *Z Score* 5.85 yang berarti perusahaan berada di kategori aman (tidak bangkrut). Sedangkan pada 2006 dan 2007 perusahaan mendapatkan opini audit *going concern* karena terdapat ketidakpastian yang disebabkan

oleh belum membaiknya kondisi industri perekat, tingginya harga bahan baku utama, dan pelanggan utama perusahaan juga semakin menurun yang berdampak pada kemampuan konsumsi pelanggan dan kemampuan arus kas pelanggan untuk membayar utang kepada perusahaan. Pertumbuhan penjualan pada 2006 dan 2007 adalah -0.51 dan 0.14 dengan nilai *Z Score* 1.07 dan 1.93 yang berarti berada dalam kategori bangkrut dan rawan bangkrut. Begitu juga dengan perusahaan KMI Wire and Cable Tbk (KBLI) yang diaudit oleh KAP *Big Four*, Deloitte, pada 2006 opini audit *going concern* dan pada 2007 mendapatkan opini audit *non-going concern*. Dengan kata lain baik KAP *Big Four* maupun KAP *Non-Big Four* akan memberikan opini audit yang dianggap paling mencerminkan kondisi perusahaan baik itu opini audit *going concern* maupun opini audit *non going concern*.

Tabel 6 menunjukkan opini audit yang diterima terkait dengan kualitas audit. Berdasarkan tabel tersebut, dari 16 sampel yang menggunakan jasa *Big Four*, hanya 3 sampel atau 18.75% yang mendapatkan opini audit *non-going concern*, sedangkan 13 sampel atau 81.25% lainnya mendapatkan opini audit *going concern*. Dari 54 sampel yang menggunakan jasa *Non-Big Four*, sebesar 14 sampel atau 25.93% mendapatkan opini audit *non-going concern*, sedangkan 40 sampel atau 74.07% lainnya mendapatkan opini audit *going concern*. Hipotesis mengenai kualitas audit ditolak karena bukti yang diperoleh tidak mampu mendukung hipotesis yang ada. Hal ini disebabkan karena berdasarkan sampel yang telah dipilih, mayoritas sampel menggunakan jasa *Non-Big Four*. Dapat dilihat bahwa dari total 70 sampel, hanya 16 sampel atau 22.85% yang menggunakan jasa *Big Four*, sedangkan 54 sampel lainnya atau 77.15% menggunakan jasa *Non-Big Four*. Keadaan ini menyebabkan hasil observasi terhadap opini audit yang diberikan *Big Four* dan *Non-Big Four* menjadi tidak menyeluruh.

Tabel 6 Ringkasan Opini Audit Terkait Kualitas Audit

Audit Quality	Opini Audit		Total
	<i>Going Concern</i> (GCAO)	<i>Non Going Concern</i> (NGCAO)	
Big 4	13	3	16
Non Big 4	40	14	54
Total	53	17	70

Oleh karena itu, berdasarkan bukti empiris yang didapatkan maka dapat disimpulkan bahwa skala auditor tidak memengaruhi besar kecilnya kemungkinan auditor untuk memberikan opini audit *going concern*. KAP *Big Four* maupun *Non-Big Four* akan tetap bersikap objektif dan tetap mempertahankan independensi dalam memberikan opini auditnya. Hal ini disebabkan karena setiap KAP yang sudah memiliki reputasi yang baik akan terus berusaha meningkatkan kualitas auditnya dengan cara mempertimbangkan secara saksama kondisi dan peristiwa yang ada dalam kaitannya dengan pemberian opini audit secara tepat (Barnes dan Huan, 1993). Pemberian opini audit yang sesuai dengan kondisi perusahaan sesungguhnya membuktikan bahwa KAP tersebut memang menjaga mutu auditnya agar mampu memperoleh kepercayaan dari pihak-pihak pengguna laporan auditor independen. Dengan begitu reputasi KAP tersebut akan makin meningkat pula. Bukan hanya KAP *Big Four* saja yang ingin mempertahankan reputasinya, namun KAP *Non-Big Four* juga ingin meningkatkan reputasinya. Apabila suatu perusahaan memang bermasalah dan patut diragukan kemampuannya untuk mempertahankan kelangsungan hidupnya, akan diberikan opini audit *going concern*.

Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Margaretta Fanny & Sylvia Saputra (2005) yang menyatakan kualitas audit diproksikan dengan skala auditor *Big Four* dan *Non-Big Four*. Hasilnya sama-sama tidak signifikan dan menyimpulkan bahwa pemberian opini audit *going concern* tidak dipengaruhi oleh besar kecilnya KAP. Hasil penelitian ini juga sejalan dengan penelitian Arga Fajar Santosa & Linda Kusumaning Wedari (2007) yang menggunakan skala auditor

*Big Five* dan *Non-Big Five* sebagai proksi kualitas audit bahwa kualitas audit tidak berpengaruh terhadap kecenderungan penerimaan opini audit *going concern*.

## SIMPULAN

Berdasarkan analisis data dan pembahasan yang telah dilakukan maka dapat diambil kesimpulan sebagai berikut. Berdasarkan hasil pengujian terhadap 70 sampel perusahaan yang tahun sebelumnya mendapatkan opini audit *going concern*, sebanyak 28 sampel melakukan pergantian auditor dan 42 sampel lainnya tidak mengganti auditor (mempertahankan auditor lama) pada tahun berjalan. Dari 28 sampel yang melakukan pergantian auditor tersebut, 21 sampel tetap memperoleh opini audit *going concern* dan 7 sampel lainnya memperoleh opini audit *non-going concern*. Hasil penelitian dengan menggunakan regresi logistik biner menunjukkan bukti empiris bahwa variabel pergantian auditor tidak berpengaruh signifikan terhadap penerimaan opini audit *going concern* pada tingkat signifikansi 5%. Berdasarkan hasil pengujian terhadap 70 sampel perusahaan yang tahun sebelumnya mendapatkan opini audit *going concern*, sebanyak 16 sampel menggunakan jasa audit *Big Four* dan 54 sampel lainnya menggunakan jasa audit *Non-Big Four* pada tahun berjalan. Dari 16 sampel yang menggunakan jasa audit *Big Four* tersebut, 13 sampel memperoleh opini audit *going concern* dan 3 sampel lainnya memperoleh opini audit *non going concern*. Sedangkan dari 54 sampel yang menggunakan jasa audit *Non Big Four*, 40 sampel memperoleh opini audit *going concern* dan 14 sampel lainnya memperoleh opini audit *non going concern*. Hasil penelitian dengan menggunakan regresi logistik biner menunjukkan bukti empiris bahwa variabel kualitas audit tidak berpengaruh signifikan terhadap penerimaan opini audit *going concern* pada tingkat signifikansi 5%.

## DAFTAR PUSTAKA

- Beattie, V., Goodacre, A. & Masocha, W. (2006). *The determinants of auditor changes in the voluntary sector: Evidence from UK charities*. Paper dipresentasikan di National Auditing Conference, University of Manchester.
- Bursa Efek Indonesia (2010). Laporan Keuangan. <http://www.idx.co.id/>. Diakses tanggal 16 Januari 2010.
- Carcello, J. V. & Neal, T. L. (2003). Audit committee characteristics and auditor dismissals following “new” going-concern reports. *The Accounting Review*, Vol. 78 No. 1: 95-117.
- Chow, C. W. & Rice, S. J. (1982). Qualified audit opinions and auditor switching. *The Accounting Review*, Vol. 57 No. 2: 326-335.
- Fanny, M. & Saputra, S. (2005). Opini audit *going concern*: Kajian berdasarkan model prediksi kebangkrutan, pertumbuhan perusahaan, dan reputasi kantor akuntan publik (studi pada emiten bursa efek Jakarta). Paper dipresentasikan di Simposium Nasional Akuntansi 8: 966-978.
- Geiger, M. A., Raghunandan, K. & Rama, D. V. (2003). Recent changes in the association between bankruptcies and prior audit opinions. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 24 No. 1: 21-35.
- \_\_\_\_\_ & Rama, D. V. (2006). Audit firm size and going-concern reporting accuracy. *Accounting Horizons*, Vol. 20 No. 1: 1-17.
- Gomez-Guillamon, A. D. (2003). The usefulness of the audit report in investment and financing decisions. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 18: 549-559.

- Griffin, P., Li, A. & Lont, D. (2009). Non-audit fees, audit tenure & auditor independence: evidence from going concern opinions. Working Paper, 02/09. Paper dipresentasikan di *the National Meetings of the Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand*, Adelaide.
- Grothe, M. & Weirich, T. R. (2007). Analyzing auditor changes: Lack of disclosure hinders accountability to investors. *The CPA Online Journal*.
- Hudaib, M. & Cooke, T. E. (2002). Qualified audit opinions and auditor switching. Working Paper, 02/05. University of Exeter.
- Ikatan Akuntan Indonesia (2009). *Standar Akuntansi Keuangan*. Jakarta: Salemba Empat.
- \_\_\_\_\_ (2006). *Standar Profesional Akuntan Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Jackson, A. B., Moldrich, M. & Roebuck, P. (2008). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 23 No.5: 420-437.
- Lennox, C. S. (2000). Going-concern opinions in failing companies: Auditor dependence and opinion shopping. University of Bristol.
- Munawir (2004). *Analisa laporan keuangan*. Liberty: Yogyakarta.
- Mutchler, J. F. (1985). A multivariate analysis of the auditor's going-concern opinion decision. *Journal of Accounting Research*, Vol. 23 No. 2: 668-682.
- Nashwa, G. (2004). Auditor rotation and the quality of audits. *The CPA Journal*, Vol. 74 No. 12: 22-26.
- Nogler, G. E. (2008). Going concern modifications, cpa firm size, and the enron effect. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 23 No. 1: 51-67.
- Petronela, T.A. (2004). *Pertimbangan going concern perusahaan dalam pemberian opini audit*. *BALANCE*, Vol. 1 No. 1: 46-55.
- \_\_\_\_\_, Juliana, C. & Mukhlisin (2005). *Faktor-faktor yang mempengaruhi pergantian auditor (studi pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di bursa efek Jakarta tahun 2001-2003)*. Unika Atma Jaya, Jakarta.
- Praptitorini, M. D. & Januarti, I. (2007). Analisis pengaruh kualitas audit, *debt default* dan *opinion shopping* terhadap penerimaan opini *going concern*. Paper dipresentasikan di Simposium Nasional Akuntansi 10, Makassar.
- Roberts, R. W., Glezen, G. W. & Jones, T. W. (1990). Determinants of auditor change in the public sector. *Journal of Accounting Research*, Vol. 28 No. 1: 220-228.
- Rudyan, A. P. & Badera, I. D. N. (2009). Opini audit *going concern*: Kajian berdasarkan model prediksi kebangkrutan, pertumbuhan perusahaan, *leverage*, dan reputasi auditor. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*, Vol. 4 No.2.
- Ryu, T. G. & Roh, C. (2007). The auditor's going-concern opinion decision. *International Journal of Business and Economics*, Vol. 6 No. 2: 89-101.
- Santosa, A. F., & Wedari, L. K. (2007). Analisis faktor yang mempengaruhi kecenderungan penerimaan opini audit *going concern*. *JAAI*, Vol. 11 No. 2: 141-158.

- Sarwono, Jonathan (2009). *Statistik itu mudah: Panduan lengkap untuk belajar komputasi statistik menggunakan spss 16*. Yogyakarta: Andi.
- SDA Bocconi (2002). The impact of mandatory audit rotation on audit quality and on audit pricing: The case of italy. *Academic Research*.
- Solikhah, B. (2007). *Pengaruh kondisi keuangan perusahaan, pertumbuhan perusahaan, dan opini audit tahun sebelumnya terhadap opini audit going concern*. Tesis 1, Universitas Negeri Semarang, Semarang.
- Tucker, R. R., Matsumura, E. M. & Subramanyam, K. R. (2003). Going-concern judgements: an experimental test of self-fulfilling prophecy and forecast accuracy. *Journal of Accounting and Public Policy*: 33.
- Usman, Husaini (2003). *Pengantar statistika*. Jakarta: Bumi Aksara.