

BAB II

GOING CONCERN DAN UKURAN KAP

2.1 Teori Keagenan

Jensen dan Mecking (1976) menggambarkan hubungan *agency* sebagai suatu kontrak dibawah satu atau lebih (*principal*) yang melibatkan orang lain (*agen*) untuk melaksanakan beberapa layanan bagi mereka dengan melibatkan pendelegasian wewenang pengambilan keputusan kepada agen. Baik *principal* maupun *agen* diasumsikan orang ekonomi yang rasional dan semata-mata termotivasi oleh kepentingan pribadi, tapi mereka dapat membedakan penghargaan atas preferensi, kepercayaan dan informasi.

Manajer sebagai agen memiliki tanggung jawab atas wewenang yang diberikan oleh pemilik atau *principal* untuk menjalankan roda usaha. Karena pemilik telah memberikan kepercayaan kepada manajemen, seharusnya manajemen menjalankan wewenang dengan sebaik-baiknya demi meningkatkan kesejahteraan para pemilik. Akan tetapi sering terjadi perbedaan kepentingan antara manajemen dengan pemilik.

Manajemen sebagai pengelola mengetahui lebih banyak tentang kondisi persusahaan dibandingkan dengan pemilik atau pemodal. Informasi-informasi penting yang dapat mempengaruhi keputusan pemilik kadang tidak diketahui oleh pemilik karena manajemen tidak mengkomunikasikannya

dengan pemilik. Hal ini terjadi asimetris informasi antara pemilik dengan manajemen. Dalam memantau perkembangan perusahaan salah satu sumber informasi yang dapat digali oleh pemilik adalah lewat laporan keuangan.

Adanya asimetri informasi antara pemilik dengan manajemen membuat pemilik tidak percaya sepenuhnya atas laporan keuangan yang diterbitkan. Oleh karena itu ditunjuklah auditor independen sebagai jembatan untuk memberikan kepercayaan yang lebih atas laporan keuangan yang telah disusun. Tugas auditor dalam hal ini adalah memastikan bahwa laporan keuangan yang disusun mencerminkan kondisi perusahaan yang sesungguhnya.

Teori *stewardship hypothesis* yang dinyatakan oleh Watts and Zimmerman (1986) mengatakan auditing dan laporan keuangan sangat dibutuhkan karena dapat dipakai sebagai alat untuk memonitor kontrak antara manajer dan pemilik dengan cara memeriksa kejujuran dan *reability* laporan yang dibuat oleh manajer.

2.2 Kualitas Audit

DeAngelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai gabungan probabilitas-pasar menilai bahwa audit yang diberikan akan baik (a) menemukan pelanggaran dalam system akuntansi klien, (b) melaporkan pelanggaran. Probabilitas bahwa auditor yang diberikan akan menemukan pelanggaran tergantung pada kemampuan teknologi auditor, prosedur audit yang digunakan pada audit yang diberikan, tingkat sampling dll.

Dopuch & Simunic (1980), KAP dengan reputasi yang lebih baik akan cenderung menjaga nama baiknya dengan serangkaian prosedur audit yang jelas dan terstandarisasi. Jika tidak memberikan kualitas yang lebih baik, KAP ini besar kemungkinan kehilangan reputasi dan bahkan dapat lebih parah yaitu kehilangan kliennya. DeAngelo merupakan salah satu pencetus pertama penggunaan ukuran KAP sebagai proksi utama dalam mengukur kualitas audit, dan menghasilkan temuan yang menyatakan bahwa terdapat hubungan yang positif antara kualitas audit dengan ukuran KAP

Selanjutnya DeAngelo (1981) menyimpulkan bahwa KAP yang lebih besar dapat diartikan menghasilkan kualitas audit yang lebih baik dibandingkan kantor akuntan kecil. Selain itu, KAP skala besar memiliki insentif yang lebih besar untuk menghindari kritikan kerusakan reputasi dibandingkan KAP skala kecil. KAP skala besar lebih cenderung untuk mengungkapkan masalah-masalah yang ada karena mereka lebih kuat menghadapi risiko proses pengadilan. Argumen ini menunjukkan bahwa KAP besar memiliki insentif lebih untuk mendeteksi dan melaporkan masalah kelangsungan usaha kliennya.

Watts & Zimmerman (1986) berpendapat bahwa untuk menemukan kesalahan atau pelanggaran tersebut, ada dua hal berperan, yakni peluang menemukan kesalahan, dan juga kemauan atau keinginan auditor untuk mengungkapkan kesalahan atau pelanggaran tersebut. Peluang untuk menemukan kesalahan tersebut disebut harus didukung oleh kapabilitas auditor dan keinginan auditor untuk menangkap ketidakwajaran laporan

keuangan yang harus didukung oleh sikap independensi dari auditor. Dengan demikian, kapabilitas dan independensi auditor merupakan dua hal yang tidak dapat dipisahkan dalam menilai kualitas audit (Nichols & Price, 1976).

Francis (2004) menyatakan bahwa untuk mengukur kualitas audit, dapat juga dilakukan dengan melihat hasil audit. Ada dua hasil audit yang dapat diobservasi yaitu laporan audit dan laporan keuangan. Ukuran yang dapat diobservasi dalam laporan audit adalah kecenderungan auditor mengeluarkan opini *going concern* untuk perusahaan yang mengalami tekanan financial. DeFond et al (2002), dalam mengeluarkan opini *going concern*, auditor harus mempertimbangkan banyak hal termasuk didalamnya melakukan evaluasi secara objektif dan tidak terpengaruh tekanan dari klien.

2.3 Kantor Akuntan Publik

Menurut Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 17/PMK.01/2008 tentang jasa akuntan publik menyatakan bahwa Kantor Akuntan Publik yang selanjutnya disebut KAP, adalah badan usaha yang telah mendapatkan izin dari Menteri sebagai wadah bagi Akuntan Publik dalam memberikan jasanya. Bentuk dari kantor akuntan publik adalah perseorangan dan persekutuan perdata dan persekutuan firma. KAP yang berbentuk badan usaha perseorangan hanya dapat didirikan dan dijalankan oleh seorang Akuntan Publik yang sekaligus bertindak sebagai pemimpin. KAP yang berbentuk badan usaha persekutuan hanya dapat didirikan oleh paling sedikit 2 (dua) orang Akuntan Publik, dimana masing-masing sekutu merupakan rekan dan salah seorang sekutu bertindak sebagai Pemimpin Rekan.

KAP boleh memiliki kerjasama dengan Kantor Akuntan Publik Asing (KAPA) dan Organisasi Akuntan Asing (OAA) setelah mendapat persetujuan dari Sekretaris Jenderal atas nama Menteri Keuangan. Didalam dunia profesi akuntan publik Indonesia dikenal KAP kelompok besar, yaitu 4 KAP yang berafiliasi dengan KAPA *BIG 4* (*Deloitte Touche Tohmatsu*, *KPMG International*, *Ernst & Young Global Limited*, dan *PricewaterhouseCoopers*) yang selanjutnya KAP tersebut juga disebut *BIG 4*. Empat KAPA ini memiliki jaringan luas yang hampir ada di setiap Negara, di Indonesia sendiri rata-rata perusahaan berskala besar diaudit oleh keempat KAP ini. Selain keempat KAP ini sering disebut KAP Sedang dan KAP Kecil, sebenarnya pengelompokan ini bersifat informal dan lebih banyak diukur bukan dari jumlah penghasilannya tetapi dari jumlah auditornya.

Jumlah partner dan *staff* pada umumnya merupakan informasi yang diberikan KAP secara terbuka sedangkan pendapatan (untuk kebanyakan KAP di Indonesia) merupakan data yang dirahasiakan. Untuk mengukur besar atau kecilnya sebuah KAP, Adityasih (2010) mengelompokkan KAP Indonesia berdasarkan jumlah auditornya yaitu KAP *BIG 4*, KAP Menengah, dan KAP Kecil:

a. KAP *BIG 4* (KAP *First Tier*)

Kelompok ini adalah KAP yang mempunyai jumlah *Profesional Staff* diatas 400 orang yang terdiri dari *PricewaterhouseCooper*, *deloitte*, *KPMG*, dan *Ernst & Young*. KAP tersebut adalah KAP asing yang bekerjasama dengan KAP Indonesia berupa *network* maupun asosiasi.

b. KAP Menengah (*KAP Second Tier*)

Kelompok ini adalah KAP yang mempunyai jumlah *professional staff* antara 100-400 orang.

c. KAP kecil (*KAP Third Tier*)

Kelompok ini adalah KAP yang mempunyai jumlah *professional staff* dibawah 100 orang.

Berdasarkan direktori PPAJP Kementerian Keuangan RI tahun 2012 terdapat 387 KAP yang menyampaikan laporan tahunan. Didalam laporan tahunannya KAP wajib menyampaikan kegiatannya selama satu periode termasuk didalamnya laporan keuangan, kerjasama dengan KAPA dan OAA, jumlah klien, dan jumlah staff. Hasil pengelompokan KAP berdasarkan jumlah *professional staff* sebagai berikut:

a. *KAP First Tier*

Kelompok ini merupakan kelompok KAP yang memiliki jumlah *professional staff* diatas 400 orang. KAP yang masuk dalam kelompok ini berjumlah 4 yang semuanya merupakan kelompok KAP *BIG 4*.

b. *KAP Second Tier*

Kelompok ini merupakan kelompok KAP yang memiliki jumlah *professional staff* antara 100-400 orang, yang masuk dalam kelompok ini berjumlah 13 KAP.

c. *KAP Third Tier*

Kelompok ini merupakan kelompok KAP yang memiliki jumlah *professional staff* dibawah 100 orang, yang masuk dalam kelompok ini

berjumlah 370 KAP. Terdiri dari 327 KAP dengan *professional staff* dibawah 25 orang, 32 KAP dengan *professional staff* antara 26-50 orang, dan 11 KAP dengan *professional staff* antara 51-100 orang.

2.4 Tanggung Jawab Auditor

Menurut SA Seksi 341 paragraf 02, Auditor bertanggung jawab mengevaluasi apakah terdapat kesangsian besar terhadap kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam periode waktu pantas, tidak lebih dari satu tahun sejak tanggal laporan keuangan yang sedang diaudit (selanjutnya periode tersebut akan disebut periode jangka waktu pantas). Evaluasi auditor berdasarkan atas pengetahuan tentang kondisi dan peristiwa yang ada pada atau yang telah terjadi sebelum pekerjaan lapangan selesai. Informasi tentang kondisi dan peristiwa diperoleh auditor dari penerapan prosedur audit yang direncanakan dan dilaksanakan untuk mencapai tujuan audit yang bersangkutan dengan asersi manajemen yang terkandung dalam laporan keuangan yang sedang diaudit, sebagaimana dijelaskan dalam SA Seksi 326 (PSA No. 07) Bukti audit.

Auditor harus mengevaluasi apakah terdapat kesangsian besar mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas dengan cara sebagai berikut :

- (a) Auditor mempertimbangkan apakah hasil prosedur yang dilaksanakan dalam perencanaan, pengumpulan bukti audit untuk tujuan, dan penyelesaian auditnya, dapat

mengidentifikasi keadaan atau peristiwa yang, secara keseluruhan, menunjukkan adanya kesangsian besar mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas. Mungkin diperlukan untuk memperoleh informasi tambahan mengenai kondisi dan peristiwa beserta bukti-bukti yang mendukung informasi yang mengurangi kesangsian auditor.

(b) Jika auditor yakin bahwa terdapat kesangsian besar mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas, ia harus :

- (i) Memperoleh informasi mengenai rencana manajemen yang ditunjukkan untuk mengurangi dampak kondisi dan peristiwa tersebut, dan
- (ii) Menentukan apakah kemungkinan bahwa rencana tersebut dapat secara efektif dilaksanakan.

(c) Setelah auditor mengevaluasi rencana manajemen, ia mengambil kesimpulan apakah ia masih memiliki kesangsian besar mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas.

2.5 Going Concern

Menurut SAS 130 menyatakan bahwa laporan keuangan disusun dengan asumsi bahwa entitas menjalankan usaha secara berkelanjutan. *Going concern* menggambarkan kesehatan perusahaan dalam menjalankan

kelangsungan usahanya. Opini audit *going concern* menyatakan bahwa kondisi kesehatan perusahaan mengalami ketidak pastian akan kelangsungan usahanya dan kebangkrutan.

Belkaoui (2006), *going concern* adalah dalil yang menyatakan bahwa suatu entitas akan menjalankan terus operasinya dalam jangka waktu yang cukup lama untuk mewujudkan proyeknya, tanggung jawab, serta aktivitas-aktivitasnya yang tiada henti. Dalil ini memberi gambaran bahwa entitas diharapkan untuk beroperasi dalam jangka waktu yang tidak terbatas atau tidak diarahkan menuju arah likuidasi. Suatu operasi yang berlanjut dan berkesinambungan diperlukan untuk menciptakan suatu konsekuensi bahwa laporan keuangan yang terbit pada suatu periode mempunyai sifat sementara, sebab masih merupakan suatu rangkaian laporan keuangan yang berkelanjutan.

Rahayu (2007) menyatakan bahwa istilah *going concern* dapat diinterpretasikan dalam dua hal, yang pertama adalah *going concern* sebagai konsep dan yang kedua adalah *going concern* sebagai opini audit. Sebagai konsep, istilah *going concern* dapat diinterpretasikan sebagai kemampuan perusahaan mempertahankan kelangsungan usahanya dalam jangka panjang. Sebagai opini audit, istilah opini *going concern* menunjukkan auditor memiliki kesangsian mengenai kemampuan perusahaan untuk melanjutkan usahanya di masa mendatang.

2.6 Opini Audit

Pelaporan adalah bagian penting dari proses audit karena didalam pelaporan itu dijelaskan apa yang telah dilakukan oleh auditor dan kesimpulan apa yang telah diperoleh. Prasyarat dasar untuk menyusun laporan audit didasarkan pada 4 (empat) standar pelaporan. Pelaporan audit merupakan tahap terakhir dari standar pelaporan dan merupakan langkah terakhir dari seluruh proses audit. Opini audit merupakan pendapat yang diberikan auditor atas kesimpulan pelaporan audit (Arens, 1993:35-36).

Berdasarkan SA Seksi 508 paragraf 03 pernyataan pendapat auditor harus didasarkan atas audit yang dilaksanakan berdasarkan standar auditing dan atas temuan-temuannya. Standar auditing antara lain memuat empat standar pelaporan. Seksi ini terutama bersangkutan dengan hubungan standar pelaporan keempat dengan bahasa yang dipakai dalam laporan auditor.

Standar pelaporan keempat berbunyi sebagai berikut :

“Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat atas laporan keuangan secara keseluruhan atau memuat suatu asersi, bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dikemukakan. Dalam hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka pelaporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor”

2.6.1 Laporan Auditor Bentuk Baku

SA Seksi 508 paragraf 7 menyatakan, Laporan auditor bentuk baku memuat suatu pernyataan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan suatu

entitas, hasil usaha, dan arus kas sesuai dengan standar akuntansi keuangan di Indonesia. Kesimpulan ini dibuat hanya bilamana auditor telah merumuskan pendapat demikian berdasarkan suatu audit yang dilaksanakan berdasarkan standar auditing.

Seksi ini juga menjelaskan keadaan-keadaan yang dapat mengharuskan auditor menyimpang dari laporan auditor bentuk baku dan memberikan panduan penyusunan laporan auditor dalam keadaan-keadaan yang bersangkutan. Seksi ini disusun menurut tipe pendapat yang dinyatakan auditor dalam setiap keadaan yang dijelaskan. Bagian ini menjelaskan berbagai tipe pendapat auditor :

a. Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian

Pendapat wajar tanpa pengecualian menyatakan bahwa laporan keuangan menyajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan standar akuntansi keuangan di Indonesia.

b. Bahasa Penjelas Ditambahkan Dalam laporan Auditor Bentuk Baku

Keadaan tertentu mungkin mengharuskan auditor menambahkan suatu paragraf penjelasan (atau bahasa penjelasan yang lain) dalam laporan auditnya.

c. 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 entitas tertentu sesuai dengan standar akuntansi keuangan di Indonesia, kecuali untuk dampak hal-hal yang berhubungan dengan yang dikecualikan.

d. Pendapat Tidak Wajar

Pendapat tidak wajar menyatakan bahwa laporan keuangan tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas entitas tertentu sesuai dengan standar akuntansi keuangan di Indonesia.

e. Pernyataan Tidak Memberikan Pendapat

Pernyataan tidak memberikan pendapat menyatakan bahwa auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan.

2.7 Opini Audit *Going Concern*

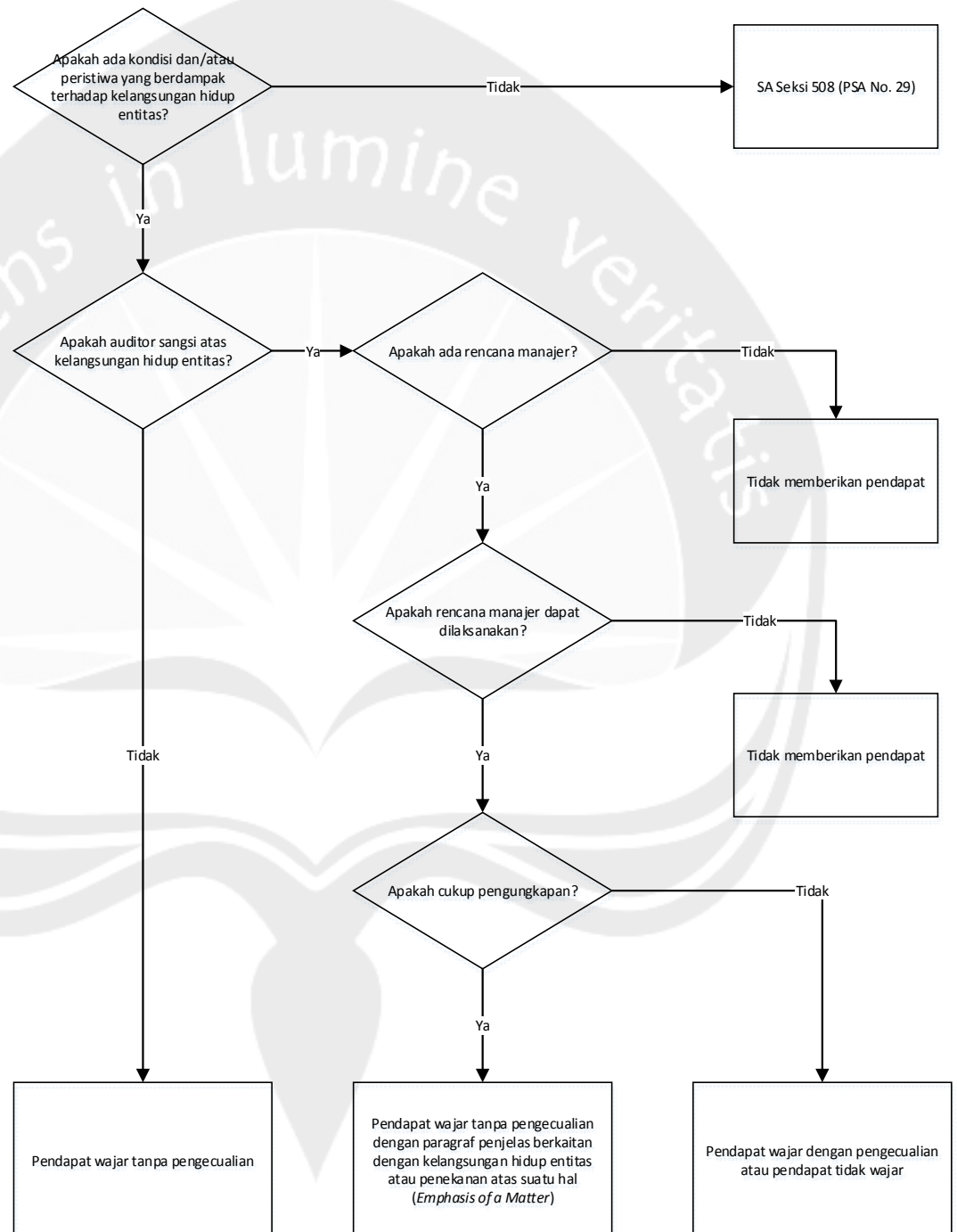
Opini *going concern* merupakan opini yang dikeluarkan oleh auditor untuk memastikan apakah perusahaan dapat mempertahankan kelangsungan hidupnya (SPAP, 2001). Laporan audit dengan modifikasi mengenai *going concern* merupakan suatu indikasi bahwa dalam penilaian auditor terdapat resiko *auditee* tidak dapat bertahan dalam bisnis. Dari sudut pandang auditor, keputusan tersebut melibatkan beberapa tahap analisis. Auditor harus mempertimbangkan hasil dari operasi, kondisi ekonomi yang mempengaruhi perusahaan, kemampuan membayar hutang, dan kebutuhan likuiditas dimasa yang akan datang.

Beberapa faktor yang menimbulkan ketidakpastian mengenai *going concern* adalah :

1. Kerugian usaha yang besar dan secara berulang atau kekurangan modal kerja.
2. Ketidakmampuan perusahaan untuk membayar kewajibannya pada saat jatuh tempo dalam jangka pendek.
3. Kehilangan pelanggan utama, terjadinya bencana yang tidak diasuransikan seperti gempa bumi dan banjir atau masalah perubahan yang tidak biasa.
4. Perkara pengadilan, gugatan hukum atau masalah serupa yang sudah terjadi yang dapat membahayakan kemampuan perusahaan untuk beroperasi.

SA Seksi 341 Paragraf 19 menyajikan panduan untuk mempertimbangkan pernyataan pendapat atau pernyataan tidak memberikan pendapat dalam hal auditor menghadapi masalah kesangsian atas kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya.

Panduan Untuk Mempertimbangkan Pernyataan Pendapat atau
Pernyataan Tidak Memberikan Pendapat



Gambar 2.1 Pedoman Pernyataan Pendapat *Going Concern*

2.8 Kondisi Keuangan

Ramadhany (2004), kondisi keuangan menggambarkan tingkat kesehatan perusahaan sesungguhnya. Kondisi keuangan mencakup segala rasio keuangan yang digunakan untuk mengukur posisi keuangan perusahaan. Kondisi keuangan perusahaan menempatkan perusahaan pada dua posisi yaitu kondisi keuangan yang baik dan kondisi keuangan yang buruk cenderung menuju kebangkrutan.

Tidak semua manajemen dapat meningkatkan usaha yang dapat mempengaruhi semakin baiknya kondisi keuangan atau dengan kata lain kondisi keuangan dalam keadaan sehat atau menjauhi kebangkrutan. Kondisi seperti ini yang tidak diharapkan oleh manajemen, sehingga manajemen berusaha untuk meningkatkan usaha dengan mengejar target atau dengan mengakali laporan keuangan.

Manajemen sering dihadapkan pada kegagalan dalam membesarkan perusahaan. akibatnya kelangsungan hidup (*going concern*) perusahaan ke depan tidak jelas. Perusahaan menjadi tidak sehat atau sakit, bahkan berkelanjutan mengalami krisis yang berkepanjangan. Kondisi ini mengakibatkan kearah kebangkrutan atau likuidasi ataupun *insolvabilitas*. Kebangkrutan (*bankruptcy*) diartikan sebagai kegagalan perusahaan dalam menjalankan operasi perusahaan untuk menghasilkan laba. (Supardi dan Mastuti, 2003).

Martin (1995), sebuah perusahaan yang mengalami kebangkrutan didefinisikan kedalam beberapa pengertian, yaitu :

a. Kegagalan Ekonomi (*economic distress*)

Kegagalan dalam arti ekonomi berarti perusahaan kehilangan uang atau pendapatan sehingga tidak mampu untuk menutupi biaya sendiri, ini berarti tingkat labanya lebih kecil dibanding modal atau nilai sekarang dari arus kas perusahaan lebih kecil kewajibannya. Kegagalan terjadi bila arus kas sebenarnya dari perusahaan tersebut jauh dibawah arus kas yang diharapkan. Bahkan kegagalan dapat juga berarti bahwa tingkat pendapatan atas biaya historis dari investasinya lebih kecil daripada biaya modal perusahaan yang dikeluarkan untuk sebuah investasi tersebut.

b. Kegagalan Keuangan (*Financial Distress*)

Pengertian *financial distress* mempunyai makna kesulitan dana baik dalam arti dana dalam pengertian kas atau dalam pengertian modal kerja. Sebagian *asset liability* management sangat berperan dalam pengaturan untuk menjaga agar perusahaan tidak terkena financial distress.

2.9 Model Prediksi Kebangkrutan

Model prediksi kebangkrutan adalah suatu model yang berfungsi untuk menganalisis kondisi keuangan perusahaan yang dapat digunakan sebagai prediktor kebangkrutan suatu perusahaan di masa mendatang. Model prediksi kebangkrutan ini dapat digunakan sebagai sistem peringatan dini bagi perusahaan, agar perusahaan terhindar dari *delisting* yang berujung pada kebangkrutan. Terdapat beberapa model prediksi kebangkrutan yang biasa digunakan untuk memprediksi kebangkrutan, antara lain adalah model

prediksi kebangkrutan Zmijewski, model Springate, model Altman Z-score, model Almant Z-score revisi, dan model Altman Z-score modifikasi.

Benny (2013) menyatakan tidak ada perbedaan antara ketepatan model prediksi kebangkrutan Zmijewski, model Springate, model Altman Z-score, model Almant Z-score revisi, dan model Altman Z-score modifikasi dalam memprediksi penerbitan opini audit yang berkaitan dengan *going concern* perusahaan, akan tetapi didalam analisis yang dilakukan, tingkat keakuratan model Zmijewski memiliki tingkat ketepatan prediksi yang paling tinggi yaitu sebesar 86,66%. Hal ini menunjukkan bahwa model Zmijewski lebih tepat digunakan untuk memprediksi penerbitan opini audit yang berkaitan dengan *going concern* perusahaan dibandingkan dengan model Springate, Model Altman Z-Score, Model Altman Z-Score Revisi, Model Altman Z-Score Modifikasi.

2.9.1 Prediksi Kebangkrutan Model Zmijewski

Zmijewski menggunakan analisis rasio yang mengukur kinerja *leverage*, *profitability* dan *liquidity* suatu perusahaan untuk model prediksinya. Zmijewski menggunakan probit analisis yang diterapkan pada 40 perusahaan yang telah bangkrut dan 800 perusahaan yang masih bertahan saat itu. Model yang berhasil dikembangkan yaitu:

$$X = -4,3 - 4,5X_1 + 5,7X_2 - 0,004X_3$$

Keterangan:

X_1 = ROA (*return on asset*)

X_2 = Leverage (*debt ratio*)

X_3 = Likuiditas (*current ratio*)

Dari hasil perhitungan model Zmijewski diperoleh nilai *X-Score* yang dibagi dalam dua kategori, yaitu jika *X-score* bernilai negatif, maka perusahaan tersebut dalam kondisi yang sehat, sebaliknya jika *X-score* bernilai positif maka perusahaan tersebut dalam kondisi yang tidak sehat atau cenderung mengarah ke kebangkrutan

2.10 Pengembangan Hipotesis

KAP dengan ukuran besar memiliki sumberdaya yang juga besar terkait dengan jumlah *professional staff*, kompetensi (*knowledge*), pengalaman, jumlah klien, keuangan, dan *networking* (afiliasi) yang luas. Hal ini menyebabkan KAP dengan ukuran besar cenderung memiliki kualitas yang lebih baik. Selain itu KAP dengan ukuran besar tidak hanya tergantung pada satu klien saja, karena klien yang dimiliki banyak. Sehingga dalam proses audit, independensi auditor tidak mudah terpengaruh oleh klien, karena daya tawar yang dimiliki lebih besar. Pernyataan ini didukung dengan hasil penelitian Adityasih (2010) yang menyatakan bahwa diperoleh bukti yang kuat bahwa ukuran KAP berpengaruh positif terhadap kualitas audit.

Francis and Yu (2009), ukuran KAP memiliki pengaruh dalam penerbitan laporan audit *going concern* untuk perusahaan audit di Amerika. KAP *BIG 4* akan menghasilkan opini audit *going concern* lebih banyak daripada KAP *Non-BIG 4*. Hal ini disebabkan karena KAP yang besar memiliki lebih banyak pengalaman audit sehingga mereka dapat mengidentifikasi masalah *going concern* secara baik.

Berdasarkan penjelasan tersebut yang dilatarbelakangi penelitian sebelumnya, dapat ditarik hipotesis berupa:

H1. Terdapat perbedaan kecenderungan penerbitan opini audit *going concern* pada perusahaan yang diragukan kelangsungan hidupnya oleh KAP *First Tier*, KAP *Second Tier* dan KAP *Third Tier*.