

# PERBANDINGAN ANTARA KAP *FIRST TIER*, KAP *SECOND TIER*, DAN KAP *THIRD TIER* DALAM PENERBITAN OPINI AUDIT *GOING CONCERN*

---

---

Stepanus Iwan Christiawan

A. Totok Budisantosa

Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi  
Universitas Atma Jaya Yogyakarta  
Jalan Babarsari 43-44, Yogyakarta

## Abstrak

Penelitian ini bertujuan menganalisis ada tidaknya perbedaan kecenderungan penerbitan opini audit *going concern* oleh KAP *First Tier*, KAP *Second Tier* dan KAP *Third Tier*.

Hasil penelitian yang diperoleh adalah tidak terdapat perbedaan kecenderungan penerbitan opini audit *going concern* antara KAP *First Tier*, KAP *Second Tier* dan KAP *Third Tier*. Dengan demikian kecenderungan penerbitan opini audit *going concern* oleh ketiga KAP sama.

**Kata Kunci:** Kualitas Audit, Ukuran KAP, *Going Concern*, *Bankruptcy Index*

## I. PENDAHULUAN

### 1.1 Latar Belakang

Auditor independen memiliki peran yang sangat penting dalam pengungkapan laporan keuangan untuk meningkatkan kualitas laporan keuangan (Boynton et al, 2001). Pentingnya peran yang ditanggung oleh auditor independen ini membuat auditor independen harus bekerja secara profesional dalam melakukan audit laporan keuangan. Profesionalitas auditor tidak lepas dari kompetensi yang telah dibangunnya lewat pendidikan dan pengalaman-pengalaman audit yang telah dijalaninya. Pengalaman yang telah dilalui ini lekat sekali dengan Kantor Akuntan Publik (KAP) yang menaunginya sebagai badan usaha pemberi jasa bagi perusahaan-perusahaan yang membutuhkan jasa auditor.

Sebagai badan pemberi jasa atestasi, nama KAP sangat berpengaruh terhadap penerimaan klien. Pengaruh ini dibangun lewat *brand image* dan deretan para *partner* yang bekerja didalamnya. Dengan sumber daya *professional staff* yang dimiliki oleh KAP akan menarik perusahaan-perusahaan calon klien untuk menunjuk KAP tersebut sebagai auditornya. Selain itu melihat dari pengalaman yang sudah dikerjakan oleh KAP tersebut pada perusahaan-perusahaan yang telah menjadi kliennya. Jumlah *professional staff* yang besar dan klien audit yang banyak mencerminkan banyak perusahaan yang mengandalkan jasanya, sehingga tidak disangsikan lagi kualitas KAP tersebut. Pernyataan ini sesuai dengan DeAnggelo (1981) yang mengatakan bahwa ukuran KAP merupakan faktor yang penting pada kualitas audit.

Dewasa ini kualitas KAP sering dibedakan melalui ukurannya, KAP *BIG 4* yang sangat familiar didunia profesi akuntan publik sering sekali dikaitkan dengan kualitas audit yang tinggi. Hal ini memang bukan tanpa alasan, karena memang KAP *BIG 4* memiliki *profitabilitas* tinggi, *professional staff* yang banyak dan pengalaman yang mentereng dalam melakukan audit perusahaan-perusahaan besar termasuk di Indonesia. Berbeda dengan KAP kecil atau yang sering disebut dengan KAP *Non-BIG 4* yang memiliki jumlah *professional staff* lebih sedikit dibandingkan dengan KAP *BIG 4*, pun juga pengalaman yang tidak sebanyak KAP *BIG 4*.

Dalam hal ukuran jelas KAP *BIG 4* memiliki tenaga *professional staff* yang besar dan pengalaman yang banyak, tidak diragukan lagi kualitas KAP sangat terjamin. Namun Chaerunisa *et al.*,(2012) menunjukkan bahwa ukuran KAP tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Proksi yang digunakan oleh peneliti adalah netralitas kualitas laba dengan proksi manajemen laba dan pelaporan audit dengan paragraph penjelas tentang masalah *going concern* perusahaan. Hasilnya menunjukkan bahwa ukuran KAP memang berhubungan secara positif dengan kualitas audit tetapi tidak signifikan, oleh karena itu kualitas audit dipengaruhi oleh faktor lain.

Penelitian ini akan menganalisis perbedaan kecenderungan penerbitan opini audit *going concern* antara KAP *First Tier*, KAP *Second Tier*, dan KAP *Third Tier* dengan studi perusahaan di Indonesia yang telah *listing* di Bursa Efek Indonesia (BEI) yang bergerak dalam bidang manufaktur. Perbedaan kecenderungan penerbitan opini audit *going concern* akan diukur dengan ketepatan penerbitan opini *going concern* pada perusahaan yang diragukan kelangsungan hidupnya dengan distribusi validasi sampel *bankruptcy index model Zmijewski*.

## 1.2 Rumusan Masalah

Dari uraian latar belakang tersebut dapat dirumuskan masalah penelitian sebagai berikut: **Apakah terdapat perbedaan kecenderungan penerbitan opini audit *going concern* pada perusahaan yang diragukan kelangsungan hidupnya antara KAP *First Tier*, KAP *Second Tier*, dan KAP *Third Tier* ?**

## 1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan pokok permasalahan yang telah dirumuskan dalam rumusan masalah, maka tujuan dari penelitian ini adalah untuk memperoleh bukti empiris perbedaan kecenderungan penerbitan opini audit *going concern* oleh KAP *First Tier*, KAP *Second Tier*, dan KAP *Third Tier* pada perusahaan yang diragukan kelangsungan hidupnya.

## II LANDASAN TEORI

### 2.1 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.

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.

## 2.2 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.

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 *Professional 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 *profesional staff* dibawah 100 orang.

### 2.3 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.

### 2.4 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.

### 2.5 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:

X1 = ROA (*return on asset*)

X2 = Leverage (*debt ratio*)

X3 = Likuiditas (*current ratio*)

### 2.6 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*.**

### III METODELOGI PENELITIAN

#### 3.1 Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) selama periode 2009-2012. Sampel adalah bagian dari jumlah maupun karakteristik yang dimiliki oleh populasi tersebut (Sugiyono, 2007). Sampling yang digunakan dalam penelitian ini adalah *purposive sampling*, yaitu teknik pengambilan sampel dengan pertimbangan atau kriteria tertentu.

#### 3.2 Metode Proses Pengambilan Sampel

Metode pengambilan sampel dalam penelitian ini adalah metode pengambilan sampel secara *non-probabilitas* yaitu *purposive sampling*. Proses pengambilan sampel berdasarkan suatu kriteria tertentu. Adapun kriteria yang ditentukan dalam pengambilan sampel adalah sebagai berikut :

1. Perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI pada tahun 2009-2012
2. Perusahaan manufaktur yang mempublikasikan laporan keuangan tahunan yang berakhir pada 31 Desember dan telah diaudit oleh auditor independen untuk periode 2009-2012 yang dinyatakan dalam Rupiah (Rp).
3. Perusahaan yang *didelisting* selama periode pengamatan dikeluarkan dari sampel.
4. Perusahaan yang datanya tidak lengkap dikeluarkan dari sampel.

#### 3.3 Strategi Pengumpulan Data

Strategi pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah strategi arsip, yaitu data dikumpulkan dari catatan atau basis data yang sudah ada. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder yaitu data yang dikumpulkan dari pihak lain yang tidak langsung diperoleh dari subyek pengamatan.

### 3.4 Jenis dan Sumber Data

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder yaitu data yang dikumpulkan dari pihak lain yang tidak langsung diperoleh dari subyek pengamatan. Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah :

1. Laporan keuangan perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI yang berakhir pada 31 Desember dan telah diaudit oleh auditor independen untuk periode 2009-2012.
2. Indonesian Capital Market Directory (ICMD) tahun 2009 sampai 2012.

Data dan informasi tersebut dapat diperoleh dengan cara mengunduh di web IDX ([www.idx.co.id](http://www.idx.co.id)) dan data sekunder yang dimiliki oleh Pusat Informasi Pasar Modal (PIPM) DIY.

### 3.5 Teknik Analisis Data

Analisis data penelitian ini menggunakan tahap sebagai berikut:

1. Menghitung *Bankruptcy Index*  
*Bankruptcy Index* model prediksi kebangkrutan menggunakan model Zmijewski dapat diperoleh dengan mengolah data keuangan perusahaan.
2. Mengelompokan perusahaan berdasarkan klasifikasi kondisi keuangan sebagai prediksi sampel berdasar perhitungan menggunakan model Zmijewski.

Mengelompokan perusahaan kedalam kategori bangkrut (diprediksi mendapat *going concern opinion*), dan tidak bangkrut (diprediksi mendapat *non-going concern opinion*).

3. Mengelompokan perusahaan yang menerima *going concern opinion* dan *non-going concern opinion* sebagai validasi sampel dengan cara melihat laporan auditor perusahaan pada tahun 2009-2012.
4. Mengelompokan perusahaan berdasar ukuran KAP.  
Mengelompokan perusahaan berdasarkan ukuran KAP yang mengauditnya yang meliputi KAP *First Tier*, KAP *Second Tier*, dan KAP *Third Tier*.
5. Menghitung ketepatan prediksi kebangkrutan berdasarkan model Zmijewski terhadap opini yang dikeluarkan oleh setiap ukuran KAP yang dinyatakan dalam jumlah dan presentase.

**Tabel 3.1**  
**Tabel Validasi Keputusan Prediksi**

Status Prediksi	Opini Audit yang diterima	Skor
GC	GC	1
GC	NGC	0
NGC	NGC	1
NGC	GC	0

Keterangan :

GC : *Going Concern*

NGC : *Non-Going Concern*

1 : Prediksi Tepat

0 : Prediksi tidak tepat

6. Uji Normalitas dan *Homogeneity of Variabel*

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah data terdistribusi normal atau tidak, sedangkan *Homogeneity of Variance* untuk menguji apakah data *homogeny* atau tidak. Pengujian ini dapat menggunakan Kolmogorov Smirnov Test dan *Homogeneity of Variance Test* dengan melihat probabilitas signifikan terhadap variabel, jika diatas 0,05 maka variabel tersebut terdistribusi normal dan homogen.

7. Uji Hipotesis

Uji hipotesis dalam penelitian ini dilakukan menggunakan SPSS *Statistics 22* dengan alat analisis *One Way Anova* atau *Kruskal-Wallis Test* tergantung dari hasil uji normalitas dan *Homogeneity of variance*. Tingkat eror ( $\alpha$ ) yang akan digunakan dalam penelitian ini 5%. Alasan digunakannya alat uji analisis tersebut untuk melihat ada tidaknya perbedaan kecenderungan penerbitkan opini audit *going concern* pada perusahaan yang diragukan kelangsungan hidupnya oleh KAP *First Tier*, KAP *Second Tier* dan KAP *Third Tier*.

Tingkat probabilitas signifikansi (Sig.) > 0,05 maka tidak ada alasan menolak H0 dan H1 ditolak. H1 ditolak menunjukkan tidak terdapat perbedaan kecenderungan penerbitkan opini audit *going concern* pada perusahaan yang diragukan kelangsungan hidupnya oleh KAP *First Tier*, KAP *Second Tier* dan KAP *Third Tier*

Jika Tingkat probabilitas singnivikansi (Sig.) < 0,05 maka H0 ditolak dan H1 diterima. H1 menunjukkan adanya perbedaan kecenderungan penerbitkan opini audit *going concern* pada perusahaan yang diragukan kelangsungan hidupnya oleh KAP *First Tier*, KAP *Second Tier* dan KAP *Third Tier*

## IV ANALISIS DATA

### 4.1 Deskripsi Data

Pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan metode *non-probabilitas* yaitu *purposive sampling*. Berdasarkan kriteria yang telah ditetapkan, dari 534 sampel data perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia selama periode 2009-2012, dihasilkan sampel akhir berjumlah 447 sampel data yang digunakan dalam penelitian ini. Berikut ini adalah hasil seleksi data yang telah dilakukan

**Tabel 4.1**  
**Proses Seleksi Data**

No.	Kriteria	Jumlah
1	Total sampel data yang terdaftar periode 2009-2012	534
2	Jumlah Sampel data yang <i>delisting</i> (3 perusahaan)	12
3	Jumlah sampel data yang disajikan dalam mata uang asing	14
4	Jumlah sampel data tidak lengkap	61
	Jumlah sampel data akhir	447

## 4.2 Analisis Data dan Pengujian Hipotesis

### 4.2.1 Hasil Pengolahan Data

Berikut adalah data yang menunjukkan hasil perbandingan antara opini audit yang diterima perusahaan klien KAP *First Tier* terhadap validasi *bankruptcy index* perusahaan dengan menggunakan model prediksi Zmijewski:

**Tabel 4.4**  
**Tingkat Ketepatan Penerbitan Opini Oleh KAP *First Tier***

Opini audit yang diterbitkan KAP	GC	GC	NGC	NGC	Jumlah	% Ketepatan	
						GC	NGC
Status Validasi opini berdasar <i>bankruptcy index model zmijewski</i>	GC	NGC	GC	NGC		GC	NGC
2009	4	1	1	35	41	9.75	85.36
2010	2	1	1	41	45	4.44	91.11
2011	2	0	2	44	48	4.16	91.66
2012	2	0	4	41	47	4.25	87.23
Total	10	2	8	161	181	5.52	88.95

Hasil ini menunjukkan bahwa ketepatan pemberian opini audit *going concern* oleh KAP *First Tier* sebanyak 10 dari 18 yang seharusnya mendapat opini audit *going concern* atau sebesar 55,55% dan menyumbang ketepatan sebesar 5,52% dari total klien. Sedangkan ketepatan pemberian opini audit *non-going concern* sebanyak 161 dari 163 yang seharusnya mendapat opini audit *non-going concern* dengan persentase ketepatan sebesar 98,77% atau 88,95% dari total klien yang diaudit KAP *First Tier*, selebihnya KAP *First Tier* tidak tepat memberikan opini berdasarkan *bankruptcy index* sebesar 5,53%. Secara keseluruhan tingkat ketepatan KAP *First Tier* sebesar 94,47%.

Berikut adalah data yang menunjukkan hasil perbandingan antara opini audit yang diterima perusahaan klien KAP *Second Tier* terhadap validasi *bankruptcy index* perusahaan dengan menggunakan model prediksi Zmijewski:



**Tabel 4.5**  
**Tingkat Ketepatan Penerbitan Opini Oleh KAP Second Tier Tier**

Opini audit yang diterbitkan KAP	GC	GC	NGC	NGC	Jumlah	% Ketepatan	
						GC	NGC
Status Validasi opini berdasar <i>bankruptcy index model zmijewski</i>	GC	NGC	GC	NGC		GC	NGC
2009	3	0	5	29	37	8,10	78,37
2010	2	0	7	36	45	4,44	80
2011	2	1	8	40	51	3,92	78,43
2012	3	2	5	40	50	6	80
Total	10	3	25	145	183	5,46	79,23

Hasil ini menunjukkan bahwa ketepatan pemberian opini audit *going concern* oleh KAP *Second Tier* sebanyak 10 dari 35 yang seharusnya mendapat opini audit *going concern* atau sebesar 28,57% dan menyumbang ketepatan sebesar 5,46% dari total klien. Sedangkan ketepatan pemberian opini audit *non-going concern* sebanyak 145 dari 148 yang seharusnya mendapat opini audit *non-going concern* dengan persentase ketepatan sebesar 97,97% atau 79,23% dari total klien yang diaudit KAP *Second Tier*, selebihnya KAP *Second Tier* tidak tepat memberikan opini berdasarkan *bankruptcy index* sebesar 15,31%. Secara keseluruhan tingkat ketepatan KAP *Second Tier* sebesar 84,69%.

Berikut adalah data yang menunjukkan hasil perbandingan antara opini audit yang diterima perusahaan klien KAP *Third Tier* terhadap validasi *bankruptcy index* perusahaan dengan menggunakan model prediksi Zmijewski:

**Tabel 4.6**  
**Tingkat Ketepatan Penerbitan Opini Oleh KAP Third Tier**

Opini audit yang diterbitkan KAP	GC	GC	NGC	NGC	Jumlah	% Ketepatan	
						GC	NGC
Status Validasi opini berdasar <i>bankruptcy index model zmijewski</i>	GC	NGC	GC	NGC		GC	NGC
2009	3	2	3	11	19	15,7	57,89
2010	2	0	4	17	23	8,69	73,91
2011	2	0	3	16	21	9,52	75,19
2012	0	0	5	15	20	0	75
Total	7	2	15	59	83	8,43	71,08

Hasil ini menunjukkan bahwa ketepatan pemberian opini audit *going concern* oleh KAP *Third Tier* sebanyak 7 dari 22 yang seharusnya mendapat opini audit *going concern* atau sebesar 31,81% dan menyumbang ketepatan sebesar 8,43% dari total klien. Sedangkan ketepatan pemberian opini audit *non-going concern* sebanyak 59 dari 61 yang seharusnya mendapat opini audit *non-going concern* dengan persentase ketepatan sebesar 96,72% atau 71,08% dari total klien yang diaudit KAP *Third Tier*, selebihnya KAP *Third Tier* tidak tepat memberikan opini berdasarkan *bankruptcy index* sebesar 20,49%. Secara keseluruhan tingkat ketepatan KAP *Third Tier* sebesar 79,51%.

Berdasarkan hasil pengolahan data diatas dapat dilihat perbandingan ketepatan penerbitan opini *going concern* dan *non-going concern* antara ketiga ukuran KAP terhadap validasi *bankruptcy index* perusahaan dengan menggunakan model prediksi Zmijewski:

**Tabel 4.7**  
**Perbandingan Tingkat Ketepatan Penerbitan Opini Going Concern**

Ukuran KAP	Tingkat Ketepatan Penerbitan Opini		Total (%)
	GC	NGC	
KAP First Tier	5.52%	88,95%	94.47%
KAP Second Tier	5.46%	79.23%	84.69%
KAP Third Tier	8.43%	71.08%	79.51%

Dari hasil perbandingan tingkat ketepatan KAP dalam memberikan opini audit terhadap *bankruptcy index* diatas menunjukkan bahwa KAP *First Tier* memiliki tingkat ketepatan yang paling tinggi yaitu sebesar 94.47%. Hal ini menunjukkan bahwa keakuratan KAP *First Tier* dalam penerbitan opini audit yang berkaitan dengan *going concern* perusahaan lebih tepat dibandingkan dengan KAP *Second Tier* dan KAP *Third Tier*.

#### 4.2.2 Uji Normalitas dan *Homogeneity of Variance*

##### One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Opini Audit
N		6
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	43.1117
	Std. Deviation	40.55000
Most Extreme Differences	Absolute	.304
	Positive	.304
	Negative	-.255
Test Statistic		.304
Asymp. Sig. (2-tailed)		.088 <sup>c</sup>

a. Test distribution is Normal.

### Test of Homogeneity of Variances

Opini Audit			
Levene Statistic	df1	df2	Sig.
2.815E+15	2	3	.000

Hasil uji normalitas Kolmogorov-Smirnov *Test* menunjukkan asymp. Sig.(2-tailed) .088 > 0.05, sehingga data terdistribusi normal dan hasil *Homogeneity of Variance* menunjukkan Sig. .000 < 0.05 yang menunjukkan bahwa data tidak homogen. Karena kedua syarat tidak terpenuhi maka alat analisis yang akan digunakan adalah *Kruskal-Wallis Test*.

#### 4.2.3 Uji Hipotesis

### Kruskal-Wallis Test

Ranks			
Ukuran KAP		N	Mean Rank
Opini Audit	KAP FIRST TIER	2	4.00
	KAP SECOND TIER	2	3.00
	KAP THIRD TIER	2	3.50
Total		6	

### Test Statistics<sup>a,b</sup>

	Opini Audit
Chi-Square	.286
df	2
Asymp. Sig.	.867

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable:  
Ukuran KAP

Berdasarkan output *Kruskal-Wallis Test* nampak Asymp. Sig. .867, Untuk mengetahui nilai ini terletak pada daerah penerimaan atau penolakan  $H_0$  maka dibandingkan dengan nilai  $\alpha(0.05)$ . Hasil perbandingan nilai Asym. Sig .867 > 0.05 yang artinya tidak terdapat alasan untuk menolak  $H_0$ . Sehingga hipotesis yang menyatakan bahwa 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* ditolak atau dengan kata lain tidak 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*.

## V KESIMPULAN DAN SARAN

### 5.1 Kesimpulan

Dari seluruh hasil analisis data yang telah dilakukan didapat hasil bahwa tidak ada alasan untuk menolak  $H_0$  yang artinya hipotesis yang menyatakan bahwa 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* ditolak. Ketiga ukuran KAP tersebut memiliki kecenderungan yang sama untuk menerbitkan opini audit *going concern* bagi perusahaan yang diragukan kelangsungan hidupnya. KAP *Second Tier* dan KAP *Third Tier* dapat mendeteksi kelangsungan hidup perusahaan yang diaudit sama baiknya dengan KAP *First Tier*. Dengan demikian dapat ditarik kesimpulan bahwa tidak terdapat perbedaan kecenderungan penerbitan opini audit *going concern* antara KAP *First Tier*, KAP *Second Tier* dan KAP *Third Tier*.

### 5.2 Saran

Penulis menyarankan demi meningkatkan keakuratan data dan kekuatan analisis penelitian selanjutnya dapat menambahkan data dari sektor selain manufaktur atau dengan memperpanjang usia data dengan perusahaan yang telah *listing* di BEI. Begitu pula dengan model kebangkrutan yang lain selain Zmijewski yang mungkin dimasa yang akan datang ditemukan memiliki keakuratan lebih baik dalam memprediksi kebangkrutan suatu perusahaan.

## DAFTAR PUSTAKA

- Adityasih, Tya., (2010), "Analisa Pengaruh Pendidikan Profesi, Pengalaman Auditor, Jumlah Klien (*Audit Capacity*) dan Ukuran Kantor Akuntan Publik Terhadap Kualitas Audit", *Tesis*, Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, *Library UI*.
- Arens, Alvin A dan Loebbeck, James, K., (1993), "*Auditing: An Integrated Aproach*", *Pretiece Hall International*.
- Belkaoui, Ahmed R, (2006), "Teori Akuntansi", Edisi Terjemahan, jilid 1, Salemba Empat, Jakarta.
- Beny, Stefanus., (2013), "Perbandingan Ketepatan Model-model Prediksi Kebangkrutan Untuk Memprediksi Penerbitan Opini Audit *Going Concern*", *Skripsi*, Fakultas Ekonomi Universitas Atma Jaya Yogyakarta. (Tidak dipublikasikan)
- Darwin, (2012), "Analisis Perbedaan Kualitas Audit KAP *BIG 4* dan KAP *Second Tier* Dinilai Dari Independensi Auditor, Manajemen Laba, dan Nilai Relevansi Laba", *Skripsi*, Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, *Library UI*
- DeAngelo, L.E., (1981), "*Auditor Size and Audit Quality*", *Journal of Accounting and Economic* 3, *North-Holand Publishing Company*, July, 183-199.
- DeFond, M., Rangunandan, K., Subramanyam, K.R., (2002), "*Do Non-Audit Service Fee Impair Auditor Independence? Evidence From Going Concern Audit Opinions*", *Journal Of Accounting Research*, 40, pp. 1247-1274

- Dopuch, N., Simunic, D., (1982), “*Competition In Auditing Research: An Assessment*”, *Fourth Symposium on Auditing Research, University of Illinois*, pp. 403-450
- Francis, J., dan Yu, M.D, (2009), “*Big 4 Audit Size and Audit Quality*”, *The Accounting Review, American Accounting Association*, September, pp. 1521-1552
- Francis, J.R., (2004), “*What Do We Know About Audit Quality?*”, *The British Accounting Review* 26, pp. 345-368
- Ikatan Akuntan Indonesia., (2001), “Standar Profesional Akuntan Publik”, Salemba Empat, Jakarta.
- Jesen, M.C., Meckling, William, H., (1976), “*Theory Of The Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure*, *Journal Of Financial Economic* 3 (4), pp. 305-360
- Jogiyanto, H.M., (2005), “Metodologi Penelitian Bisnis: Salah Kaprah dan Pengalaman-pengalaman”, Cetakan I, BPFE, Yogyakarta.
- Kementerian Keuangan, (2008), “Peraturan Menteri Keuangan No. 17/PMK.01/2008 tentang Jasa Akuntan Publik”
- Kurniawan Insanagar, A., (2012), “Perbedaan Persepsi Kualitas Audit Antar KAP *Big 4* dan KAP *Non Big 4*”, *Skripsi, Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, Library UI*.
- Nindita, Chairunisa dan Siregar, Sylvia, V., (2012), “Analisis Pengaruh Ukuran Kantor Akuntan Publik Terhadap Kualitas Audit di Indonesia”, *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, November, pp. 91-104
- Nisfiannoor, Muhammad., (2009), “Pendekatan Statistika Modern”, Salemba Humanika, Jakarta.
- Nurchahyaningtyas dan Rini Styawati, AM., “Modul Praktikum Statistik 2”, Cetakan I, Fakultas Ekonomi Universitas Atma Jaya Yogyakarta, Yogyakarta.
- Rahayu, Puji., (2007), “*Assesing Going Concern Opinion: A Study Based on Financial and Non-Financial Inforation*”, *Simposium Nasional Akuntansi X*, Makasar:26-28 Juli
- Ramadhany, Alexander, (2004), “Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penerimaan Opini *Going Concern* Pada Perusahaan Manufaktur Yang Mengalami *Financial Distress* Di Bursa Efek Jakarta”, *Tesis, Program Studi Magister Akuntansi Universitas Diponegoro*
- Santoso, A.F., dan Wedari, L.K., (2007), “Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kecenderungan Penerimaan Opini Audit *Going Concern*”, *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Desember, pp. 141-158
- Susanto, Y.K., (2009), “Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Penerimaan Opini Audit *Going Concern* Pada Perusahaan Publik Sektor Manufaktur”, *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, Desember, pp. 155-173
- Tuanakotta, T.M., (2011), “Berpikir Kritis Dalam Auditing”, Salemba Empat, Jakarta.

Watts, R.L., dan Zimmerman, J.L., (1990), "*Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. The Accounting Review*, pp. 131-156

