

## BAB II TINJAUAN PUSTAKA

### 2.1 Tinjauan Penelitian Sebelumnya

(Difa, 2015) dengan Pengaruh Keuangan, Kualitas Auditor, Kepemilikan Perusahaan Terhadap Penerimaan Opini Audit *Going Concern*. Variabel bebas (*independent*) dalam penelitian ini adalah opini audit tahun sebelumnya (X1), kondisi keuangan (X2), kualitas audit (X3), kepemilikan perusahaan (X4). Variabel terikat (*dependent*) adalah opini audit *going concern* (Y).

Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh kondisi keuangan, menguji pengaruh kualitas audit, menguji pengaruh opini audit tahun sebelumnya dan menguji pengaruh kepemilikan perusahaan yang meliputi kepemilikan manajerial dan kepemilikan institusional terhadap penerimaan audit *going concern* pada perusahaan manufaktur di Bursa Efek Indonesia.

Teknik pengambilan sampel menggunakan *purposive sampling*. Teknik analisis data yang digunakan adalah statistik deskriptif dan regresi logistik. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kualitas audit berpengaruh pada opini audit *going concern*, kondisi keuangan tidak berpengaruh pada opini audit *going concern*, kepemilikan perusahaan tidak berpengaruh pada opini audit *going concern*. (Elmawati, 2014) dengan Pengaruh Reputasi Kantor Akuntan Publik (KAP), *Audit Tenure*, Dan *Disclosure* Terhadap Penerimaan Opini Audit *Going Concern*. Variabel bebas (*independent*) dalam penelitian ini adalah reputasi kantor akuntan publik (X1), *audit tenure* (X2), *disclosure* (X3). Variabel terikat (*dependent*) adalah opini audit *going concern* (Y).

Tujuan penelitian ini adalah untuk menemukan bukti empiris mengenai pengaruh reputasi kantor akuntan publik (KAP) terhadap penerimaan opini audit *going concern* pada perusahaan manufaktur. Untuk menemukan bukti empiris mengenai pengaruh *audit tenure* terhadap penerimaan opini audit *going concern* pada perusahaan manufaktur. Untuk menemukan bukti empiris mengenai pengaruh *disclosure* terhadap penerimaan opini audit *going concern* pada perusahaan manufaktur.

Teknik pengambilan sampel menggunakan *purposive sample*. Teknik analisis data yang digunakan adalah analisis regresi logistik. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa reputasi KAP berpengaruh secara signifikan terhadap penerimaan opini audit *going concern*. *Audit tenure* tidak berpengaruh secara signifikan terhadap penerimaan opini audit *going concern*. *Disclosure* berpengaruh secara signifikan terhadap penerimaan opini audit *going concern*.

(Sari et al., 2012) dengan Pengaruh Kepemilikan Perusahaan, Kualitas Auditor, *Debt Default* dan *Opinion Shopping* Terhadap Opini Audit *Going Concern* Pada Perusahaan Manufaktur yang Terdapat di Bursa Efek Indonesia (BEI) Tahun 2014-2016. Variabel bebas (*independent*) dalam penelitian ini adalah pengaruh kepemilikan perusahaan (X1), kualitas auditor (X2), *debt default* (X3) dan *opinion shopping* (X4). Variabel terikat (*dependent*) adalah opini audit *going concern* (Y).

Tujuan penelitian ini adalah untuk menganalisis dan memberikan bukti empiris pengaruh kepemilikan perusahaan, kualitas auditor, *debt default*, dan *opinion shopping* terhadap opini audit *going concern*. Teknik pengambilan sample menggunakan metode *purposive sampling*. Teknik analisis data yang digunakan adalah analisis regresi logistik. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa

kepemilikan perusahaan, kualitas auditor, *opinion shopping* tidak berpengaruh terhadap audit *going concern*. Sedangkan *debt default* berpengaruh terhadap opini audit *going concern*.

(Mufid, 2014) dengan Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Opini Audit *Going Concern* Studi Empiris pada Perusahaan Non Keuangan di BEI Tahun 2010-2014. Variabel bebas (*independent*) dalam penelitian ini adalah kondisi keuangan perusahaan (X1), opini audit tahun sebelumnya (X2), pertumbuhan perusahaan (X3), kualitas audit (X4), keragaman gender direksi (X5), keragaman gender pada dewan komisaris (X6), dan keragaman gender pada komite audit (X7). Variabel terikat (*dependent*) adalah opini audit *going concern* (Y).

Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji faktor-faktor yang mempengaruhi penerimaan opini audit *going concern* pada perusahaan. Teknik pengambilan sample menggunakan metode *purposive sampling*. Teknik analisis data yang digunakan adalah analisis regresi logistik. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa opini audit tahun sebelumnya berpengaruh secara positif signifikan terhadap penerimaan opini audit *going concern*. Sedangkan kondisi keuangan perusahaan, pertumbuhan perusahaan, kualitas audit, keragaman gender pada direksi, keragaman gender pada dewan komisaris, dan keragaman gender pada komite audit tidak berpengaruh terhadap penerimaan opini audit *going concern*.

(Maulinar, 2013) dengan Faktor-faktor yang Mempengaruhi Penerimaan Opini Audit *Going Concern* Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur di Busa Efek Indonesia Tahun 2009-2011. Variabel bebas (*independent*) dalam penelitian ini adalah *opinion shopping* (X1), *debt default* (X2), audit lag (X3), reputasi audit

(X4), *tenure* (X5), ukuran perusahaan dan leverage (X6). Variabel terikat (*dependent*) adalah opini audit *going concern* (Y).

Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui pengaruh *opinion shopping*, *debt default*, audit lag, reputasi audit, *tenure*, ukuran perusahaan dan leverage pada opini audit *going concern*. Teknik pengambilan sample menggunakan metode *purposive sampling*. Teknik analisis data yang digunakan adalah analisis regresi logistik. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa variabel *audit lag*, *reputation*, *leverage*, berpengaruh signifikan terhadap penerimaan opini audit *going concern*, sedangkan variabel *opinion shopping*, *tenure*, dan ukuran perusahaan tidak berpengaruh signifikan terhadap penerimaan opini audit *going concern*.

## 2.2 Landasan Teori

### 2.2.1 Teori Agensi

Teori keagenan menjelaskan tentang dua pelaku ekonomi yang saling bertentangan yaitu prinsipal dan agen. Hubungan keagenan merupakan suatu kontrak dimana satu atau lebih orang (prinsipal) memerintah orang lain (agen) untuk melakukan suatu jasa atas nama prinsipal serta memberi wewenang kepada agen membuat keputusan yang terbaik bagi prinsipal (Ichsan, 2013). Jika prinsipal dan agen memiliki tujuan yang sama maka agen akan mendukung dan melaksanakan semua yang diperintahkan oleh prinsipal.

Hubungan keagenan merupakan suatu kontrak dimana satu atau lebih orang (prinsipal) memerintah orang lain (agen) untuk melakukan suatu jasa atas nama prinsipal serta memberi wewenang kepada agen membuat keputusan yang terbaik bagi prinsipal. Jika kedua belah pihak tersebut mempunyai tujuan yang sama untuk

memaksimalkan nilai perusahaan, maka diyakini agen akan bertindak dengan cara yang sesuai dengan kepentingan prinsipal.

Scott (2000) menyatakan bahwa inti dari *Agency Theory* atau teori keagenan adalah pendesainan kontrak yang tepat untuk menyelaraskan kepentingan prinsipal dan agen dalam hal terjadi konflik kepentingan. Aplikasi *agency theory* dapat terwujud dalam kontrak kerja yang akan mengatur proporsi hak dan kewajiban masing-masing pihak dengan tetap memperhitungkan kemanfaatan secara keseluruhan. Kontrak kerja merupakan seperangkat aturan yang mengatur mengenai mekanisme bagi hasil, baik yang berupa keuntungan, *return* maupun risiko-risiko yang disetujui oleh prinsipal dan agen. Kontrak kerja akan menjadi optimal bila kontrak dapat *fairness* yaitu mampu menyeimbangkan antara prinsipal dan agen yang secara matematis memperlihatkan pelaksanaan kewajiban yang optimal oleh agen dan pemberian insentif/imbalan khusus yang memuaskan dari prinsipal ke agen.

Hendriksen dan Van Breda (2002) dalam (Setyowati, 2010) hal yang mendasari konsep teori keagenan muncul dari perluasan dari satu individu pelaku ekonomi informasi menjadi dua individu. Salah satu individu ini menjadi *agent* untuk yang lain yang disebut *principal*. *Agent* membuat kontrak untuk melakukan tugas-tugas tertentu bagi *principal*, *principal* membuat kontrak untuk memberi imbalan pada *agent*. *Principal* memperkerjakan *agent* melakukan tugas untuk kepentingan *principal*, termasuk pendelegasian otoritas pengambilan keputusan dari *principal* ke *agent*.

Analoginya seperti antara pemilik perusahaan dan manajemen perusahaan itu. Para pemilik disebut evaluator informasi dan agen-agen mereka disebut

pengambil keputusan. Hubungan agensi dikatakan terjadi ketika terdapat sebuah kontrak antara seseorang (atau beberapa orang), seorang prinsipal dan seseorang (atau beberapa orang) lain, seorang agen untuk melakukan pelayanan bagi kepentingan prinsipal mencakup sebuah pendelegasian wewenang pembuatan keputusan kepada agen. Karena unit analisis dalam teori keagenan adalah kontrak yang melandasi hubungan antara prinsipal dan agen, maka fokus dari teori ini adalah pada penentuan kontrak yang paling efisien yang mendasari hubungan antara prinsipal dan agen. Untuk memotivasi agen maka prinsipal merancang suatu kontrak agar dapat mengakomodasi kepentingan pihak-pihak yang terlibat dalam kontrak keagenan.

Kontrak yang efisien adalah kontrak yang memenuhi dua faktor, yaitu (1) Agen dan prinsipal memiliki informasi yang simetris artinya baik agen maupun majikan memiliki kualitas dan jumlah informasi yang sama sehingga tidak terdapat informasi tersembunyi yang dapat digunakan untuk keuntungan dirinya sendiri, dan (2) Resiko yang dipikul agen berkaitan dengan imbal jasanya adalah kecil yang berarti agen mempunyai kepastian yang tinggi mengenai imbalan yang diterimanya.

Pada kenyataannya informasi simetris itu tidak pernah terjadi, karena manajer berada didalam perusahaan sehingga manajer mempunyai banyak informasi mengenai perusahaan, sedangkan prinsipal sangat jarang atau bahkan tidak pernah datang ke perusahaan sehingga informasi yang diperoleh sangat sedikit (Yushita, 2010). Hal ini menyebabkan kontrak efisien tidak pernah terlaksana sehingga hubungan agen dan prinsipal selalu dilandasi oleh asimetri informasi. Agen sebagai pengendali perusahaan pasti memiliki informasi yang lebih baik dan lebih banyak dibandingkan dengan prinsipal. Di samping itu, karena verifikasi

sangat sulit dilakukan, maka tindakan agen pun sangat sulit untuk diamati. Dengan demikian, membuka peluang agen untuk memaksimalkan kepentingannya sendiri dengan melakukan tindakan yang tidak semestinya atau sering disebut *disfunctional behaviour*, dimana tindakan ini dapat merugikan prinsipal, baik memanfaatkan aset perusahaan untuk kepentingan pribadi, maupun perekayasaan kinerja perusahaan.

Baik prinsipal maupun agen diasumsikan mementingkan diri sendiri yaitu, untuk memaksimalkan utilitas subjektif mereka, tetapi juga menyadari kepentingan umum mereka (Yushita, 2010). Efeknya, perusahaan dipandang sebagai sebuah tim yang terdiri dari individu-individu yang anggotanya bertindak demi kepentingan sendiri tetapi menyadari bahwa nasib mereka tergantung sampai tingkat tertentu pada kemampuan tim untuk bertahan dalam kompetisinya dengan tim lain. Agen berusaha memaksimalkan *fee* kontraktual yang diterimanya tergantung pada tingkat upaya yang diperlukan. Prinsipal berusaha untuk memaksimalkan *returns* dari penggunaan sumber dayanya tergantung pada *fee* yang dibayarkan kepada agen.

Masalah keagenan (*agency problem*) muncul ketika principal kesulitan untuk memastikan bahwa *agent* bertindak untuk memaksimalkan kesejahteraan *principal* (Yushita, 2010) Manajemen bersikap tidak membedakan terhadap risiko, sedangkan pemilik menghindari risiko, tetapi manajemen dan bukan pemilik yang menanggung risiko dengan bayaran tertentu. Konflik kepentingan semakin meningkat terutama karena prinsipal tidak dapat memonitor aktivitas manajemen sehari-hari secara terus menerus untuk memastikan bahwa manajemen bertindak sesuai dengan keinginan prinsipal.

Menurut teori keagenan, salah satu cara yang diharapkan dapat menyelaraskan tujuan prinsipal dan agen adalah melalui mekanisme pelaporan (Luayyi, 2010). Informasi merupakan salah satu cara untuk mengurangi ketidakpastian, sehingga memberi akuntan peran yang penting dalam membagi risiko antara manajer dan pemilik. *Agent* mempunyai lebih banyak informasi mengenai kapasitas diri, lingkungan kerja dan perusahaan secara keseluruhan. Sedangkan *principal* tidak mempunyai informasi yang cukup tentang kinerja *agent*. Ketika tidak semua keadaan diketahui oleh semua pihak dan sebagai akibatnya, ketika konsekuensi-konsekuensi tertentu tidak dipertimbangkan oleh pihak-pihak tersebut, hal ini mengakibatkan adanya ketidakseimbangan informasi yang dimiliki oleh *principal* dan *agent*. Ketidakseimbangan informasi ini disebut asimetri informasi (*information asymmetries*).

(Jensen & Meckling, 1976), masalah agensi timbul karena adanya konflik kepentingan antara *principal* dengan agen. Agen (manajer) diberi wewenang oleh *principal* (pemilik) untuk melakukan operasional perusahaan yakni dalam mendelegasikan pembuatan keputusan perusahaan, sehingga agen lebih banyak mempunyai informasi dibandingkan pemilik. Sehingga dengan banyaknya informasi yang dimiliki oleh agen. Agen cenderung memanipulasi laporan keuangan perusahaan karena agen tidak ingin mengungkapkan bahkan tidak berani mengungkapkan laporan yang tidak sesuai harapan *principal*. Tujuan utama teori keagenan adalah untuk menjelaskan bagaimana pihak-pihak yang melakukan hubungan kontrak dapat mendesain kontrak yang tujuannya untuk meminimalisasi *cost* sebagai dampak adanya informasi yang tidak simetris dan kondisi ketidakpastian (Difa, 2015)



*Principal* dan agen diasumsikan sebagai orang ekonomi yang rasional, memiliki kepentingan masing-masing dan bertindak atas kepentingan mereka sendiri. *Principal* diasumsikan hanya tertarik pada hasil keuangan yang bertambah atau investasi mereka di dalam perusahaan. Sedangkan para agen diasumsikan menerima kepuasan berupa kompensasi keuangan dan syarat-syarat yang menyertai dalam hubungan tersebut. Karena perbedaan kepentingan ini masing-masing pihak berusaha memperbesar keuntungan bagi dirinya sendiri. Informasi keuangan dan laporan keuangan yang disampaikan terkadang tidak sesuai dengan kondisi yang sebenarnya. Ketimpangan informasi ini disebut *asimetri informastion* (Fernando & Hadiprajitno, 2015). Asimetri antara manajemen (*agent*) dengan pihak perusahaan (*principal*) dapat memberikan kesempatan kepada manajer untuk melakukan manipulasi laba sehingga akan merugikan pemilik dan juga mengganggu kelangsungan hidup (*going concern*) perusahaan Richardson (1998) dalam Setiawan, (2011).

Dibutuhkan pihak ketiga yang independen sebagai mediator pada hubungan antara *principal* dan agen. Pihak ketiga ini berfungsi untuk memonitor perilaku manajer (agen) apakah sudah bertindak sesuai dengan keinginan *principal*. Auditor adalah pihak yang dianggap mampu menjembatani kepentingan pihak *principal* (shareholders) dengan pihak manager (*principal*) dalam mengelola keuangan perusahaan (Setiawan, 2011). Auditor melakukan fungsi monitoring pekerjaan agen melalui suatu sarana yaitu laporan keuangan. Auditor disini tugasnya adalah melakukan penilaian atas laporan keuangan yang telah dibuat agen yaitu dengan cara memberikan opini audit dan mempertimbangkan kelangsungan hidup suatu perusahaan.

### 2.2.2 Opini Audit

Tujuan audit atas laporan keuangan oleh auditor independen pada umumnya adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia (SPAP, 2011). Laporan auditor merupakan sarana bagi auditor untuk menyatakan pendapatnya atau apabila keadaan mengharuskan untuk menyatakan tidak memberikan pendapat, sebagai pihak yang independen, auditor tidak dibenarkan untuk memihak kepentingan siapapun dan tidak boleh mudah dipengaruhi oleh pihak manapun, serta harus bebas dari setiap kewajiban terhadap kliennya dan tidak memiliki suatu kepentingan dengan kliennya.

Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) mengharuskan dibuatnya laporan audit setiap kali kantor akuntan publik dikaitkan dengan laporan keuangan. Auditor mempunyai tanggung jawab untuk menilai apakah terdapat kesangsian besar terhadap suatu entitas bisnis dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam periode yang pantas (SPAP, 2011). Pendapat atau opini audit merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari laporan audit. Laporan audit penting sekali dalam suatu audit atau proses attestasi lainnya karena laporan tersebut menginformasikan pemakai informasi tentang apa yang dilakukan auditor dan kesimpulan yang diperolehnya.

Seorang auditor dalam melakukan proses audit, harus mengumpulkan bukti-bukti kewajaran informasi yang tercantum dalam laporan perusahaan dengan cara memeriksa seluruh catatan akuntansi yang mendukung laporan tersebut. Pernyataan pendapat auditor harus didasarkan atas audit yang dilaksanakan berdasarkan

standar auditing dan atas temuan-temuan yang diperoleh saat melakukan audit (Astuti, 2012b). Oleh karena itu banyak para pemakai laporan keuangan mengandalkan laporan auditor untuk memberikan kepastian atas laporan keuangan perusahaan karena diasumsikan bahwa informasi utama yang dibutuhkan oleh pemakai laporan keuangan adalah pendapat auditor (opini audit).

Opini audit diberikan melalui beberapa tahap audit sehingga auditor dapat memberikan kesimpulan atas opini yang harus diberikan atas laporan keuangan yang diauditnya. Menurut (Johnstone, 2017) terdapat lima jenis pendapat akuntan, antara lain:

1. Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*)

Opini audit tersebut dapat dikeluarkan untuk perusahaan jika:

- a. Tidak ada pelanggaran material GAAP.
- b. Pengungkapan yang memadai.
- c. Auditor mampu melakukan semua prosedur yang diperlukan.
- d. Tidak ada perubahan dalam prinsip akuntansi yang memiliki pengaruh material terhadap laporan keuangan.
- e. Auditor tidak memiliki keraguan signifikan kepada klien mengenai *going concern*.
- f. Auditor independen.

2. Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian Dengan Bahasa Penjelas yang Ditambahkan Dalam Laporan Audit Bentuk Baku (*Unqualified Opinion with Explanatory Language*)

Ada lima situasi dimana auditor dapat memiliki untuk mengeluarkan wajar tanpa pengecualian laporan audit dinging bahasa penjelasan. Bahasa penjelasan akan digunakan untuk menjelaskan hal-hal berikut:

- a. Sebuah keberangkatan dibenarkan dari GAAP.
  - b. Aplikasi yang tidak konsisten dari GAAP.
  - c. Keraguan substansial tentang kelangsungan hidup klien.
  - d. Penekanan dari beberapa hal, seperti peristiwa penting tidak biasa, risiko, dan ketidakpastian yang berkaitan dengan kontijensi atau perkiraan signifikan.
  - e. Laporan audit yang melibatkan auditor lain.
3. Pendapat Wajar Dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*)

Ada tiga situasi dimana seorang auditor mengeluarkan laporan yang qualified, situasi ini terjadi ketika ada:

- a. Suatu materi yang tidak sesuai dengan GAAP.
  - b. Pengungkapan yang tidak memadai dan tidak sesuai.
  - c. Keterbatasan ruang lingkup yang mengakibatkan tidak terdeteksinya salah saji dan biasa saja hal itu material.
4. Pendapat Tidak Wajar (*Adverse Opinion*)

Seorang auditor menerbitkan laporan yang tidak wajar ketika laporan keuangan memuat ketidaksesuaian dan materi yang tidak dibenarkan oleh GAAP, termasuk kurangnya sebuah pengungkapan penting. Pendapat yang tidak wajar harus diungkap ketika auditor yakin bahwa laporan keuangan secara keseluruhan tidak disajikan secara wajar sesuai dengan GAAP.

## 5. Pendapat Tidak Memberikan Pendapat (*Disclaimer of Opinion*)

Seorang auditor mengeluarkan *disclaimer opinion* dalam situasi berikut:

- a. Keterbatasan ruang lingkup.
- b. Keraguan substansial tentang kelangsungan hidup klien.
- c. Auditor kurang independen.

### 2.2.3 *Going Concern*

#### 2.2.3.1 *Pengertian Going Concern*

*Going concern* adalah kelangsungan hidup suatu badan usaha, dengan adanya *going concern* maka suatu badan usaha dianggap mampu mempertahankan kegiatan usahanya dalam jangka waktu panjang dan tidak akan dilikuidasi dalam jangka waktu pendek. Perusahaan yang menurut pertimbangan auditor terdapat keraguan terhadap kemampuan perusahaan dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya, maka akan memperoleh opini audit wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjas mengenai kemampuan suatu usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidup (SPAP, 2011).

Biasanya informasi yang secara signifikan dianggap berlawanan dengan asumsi kelangsungan hidup suatu badan usaha adalah berhubungan dengan ketidakmampuan suatu usaha dalam memenuhi kewajibannya pada saat jatuh tempo tanpa melakukan penjualan sebagian besar aset kepada pihak luar secara bisnis biasa, restrukturisasi utang, perbaikan operasi yang dipaksakan dari luar atau kegiatan serupa lainnya.

Dalam pelaksanaan prosedur audit, auditor dapat mengidentifikasi informasi mengenai kondisi atau peristiwa tertentu yang dipertimbangkan secara keseluruhan, menunjukkan adanya kesangsian besar tentang kemampuan satuan

usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas. Signifikan atau tidaknya kondisi atau peristiwa tersebut akan terdapat pada keadaan, dan beberapa diantaranya kemungkinan hanya menjadi signifikan jika ditinjau bersama-sama dengan kondisi atau peristiwa yang lain (SPAP, 2011).

### **2.2.3.2 Opini Audit dengan *Modified Paragraf* Mengenai *Going Concern***

*Going concern* adalah salah satu konsep yang mendasari pelaporan keuangan. Pihak manajemen bertanggung jawab untuk menentukan kelayakan dari persiapan laporan keuangan menggunakan dasar *going concern* dan auditor bertanggung jawab untuk meyakinkan dirinya bahwa penggunaan dasar *going concern* oleh perusahaan adalah layak dan diungkapkan secara memadai dalam laporan keuangan.

Standar Profesional Akuntan Publik (2011) memberikan pedoman kepada auditor tentang dampak kemampuan satuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya terhadap opini auditor sebagai berikut:

- a. Auditor mempertimbangkan apakah hasil prosedur yang dilaksanakan dalam perencanaan, pengumpulan bukti audit untuk berbagai tujuan audit, 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 mempengaruhi kesangsian auditor.
- b. Jika auditor yakin terdapat kesangsian besar mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu yang

pantas, ia harus:

- 1) Memperoleh informasi mengenai rencana manajemen yang ditunjukkan untuk mengurangi dampak kondisi dan peristiwa tersebut, dan
  - 2) 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.

### **2.2.3.3 Tanggung Jawab Auditor Terhadap *Going Concern***

Menurut (SPAP, 2011) dalam penugasan umum, auditor ditugasi untuk memberi opini atas laporan keuangan suatu satuan usaha. Opini yang diberikan merupakan pernyataan kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum. Berdasarkan pernyataan ini, auditor memiliki tanggung jawab atas opini yang diberikannya terhadap laporan keuangan baik yang tampak maupun yang tidak. Auditor harus menilai hal-hal dibalik yang tampak tersebut seperti masalah ekstensi kontinuitas entitas. Sebab seluruh aktivitas / transaksi yang telah dan akan terjadi secara implisit terkandung di dalam laporan keuangan.

Hal ini berarti, menuntut auditor untuk lebih mewaspadaai hal-hal potensial yang dapat mengganggu kelangsungan hidup entitas. Inilah alasan mengapa auditor turut bertanggung jawab atas kelangsungan hidup entitas meskipun dalam batas waktu pantas, yaitu tidak lebih dari satu tahun sejak tanggal penerbitan laporan auditor. Seorang auditor harus memiliki tanggung jawab terhadap kelangsungan usaha (*going concern*) perusahaan, yaitu dengan membuat keputusan yang baik

secara legal maupun moral dapat diterima oleh masyarakat luas tentang laporan keuangan yang disajikan oleh manajemen perusahaan. Faktor-faktor yang dapat dipertimbangkan dalam pengambilan keputusan seorang akuntan ketika menghadapi dilema etika adalah:

**a. Pengalaman Kerja Auditor**

Pengalaman kerja telah dipandang sebagai suatu faktor penting dalam memprediksi kinerja auditor. Pengalaman auditor akan semakin berkembang dengan bertambahnya pengalaman audit, diskusi mengenai audit dengan rekan kerja, pengawasan dan *review* oleh akuntan senior, mengikuti program pelatihan dan penggunaan standar auditing.

**b. Komitmen Profesional**

Komitmen profesional diartikan sebagai intensitas identifikasi dan keterlibatan individu dengan profesinya. Definisi komitmen profesional baik digunakan dalam literature akuntansi adalah sebagai berikut: a) suatu keyakinan dan penerimaan tujuan dan nilai-nilai di dalam organisasi profesi, b) kemauan untuk memainkan peran tertentu atas nama organisasi profesi, c) gairah untuk mempertahankan keanggotaan pada organisasi profesi. Dia menguji hubungan antara komitmen professional, pemahaman etika dan sikap ketaatan terhadap aturan. Hasilnya menunjukkan bahwa akuntan dengan komitmen professional yang kuat maka perilakunya lebih mengarah kepada ketaatan terhadap aturan dibandingkan dengan akuntan dengan komitmen profesional yang rendah.

**c. Orientasi Etika (*Ethical Orientation*)**

Orientasi etika (*ethical orientation*) berarti mengenai konsep diri dan perilaku pribadi yang berhubungan dengan individu dalam diri seseorang.



Orientasi etika menunjukkan pandangan yang diadopsi oleh masing-masing individu ketika menghadapi situasi masalah yang membutuhkan pemecahan dan penyelesaian etika atau dilemma etika. Tujuan utama akuntan sebagai sebuah profesi audit adalah juga termasuk menghindari kerugian yang diterima oleh pengguna laporan keuangan, sehingga seorang auditor yang memiliki orientasi etika idealis akan selalu merujuk kepada tujuan dan arahan yang ada pada standar profesionalnya.

#### **d. Nilai Etika Organisasi**

Nilai etika organisasi (*corporate ethical value*) adalah sebuah sistem nilai-nilai etnis yang ada di dalam organisasi. Sistem nilai ini dihasilkan dari proses akulturisasi dari berbagai nilai-nilai yang ada, baik yang berasal dari dalam maupun dari luar organisasi. Nilai etika organisasi dapat digunakan untuk menetapkan dan sebagai patokan dalam menggambarkan apa-apa yang dikerjakan merupakan hal yang 'baik' atau 'etis' dan hal yang 'tidak baik' atau 'tidak etis' dalam organisasi.

#### **2.2.3.4 Prosedur Audit dalam Menilai *Going Concern***

Auditor tidak perlu merancang prosedur audit dengan tujuan tunggal untuk mengidentifikasi kondisi *going concern*. Hasil prosedur audit yang dirancang dan dilaksanakan untuk mencapai tujuan tersebut. Berikut adalah contoh prosedur yang dapat mengidentifikasi kondisi *going concern*, menurut (SPAP, 2011):

- a. Prosedur analitik.
- b. *Review* peristiwa kemudian.
- c. *Review* terhadap kepatuhan terhadap syarat-syarat utang dan perjanjian penarikan utang.

- d. Pembacaan notulen rapat pemegang saham, dewan kominsaris, dan komite atau panitia penting yang dibentuk.
- e. Permintaan keterangan kepada penasehat hukum *auditee* tentang perkara pengadilan, tuntutan dan pendapatnya mengenai hasil suatu perkara pengadilan yang melibatkan entitas tersebut.
- f. Konfirmasi dengan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dan pihak ketiga mengenai rincian perjanjian penyediaan atau pemberian bantuan keuangan.

#### **2.2.3.5 Pertimbangan *Going Concern* atas Kondisi dan Peristiwa**

Menurut (SPAP, 2011), dalam pelaksanaan prosedur audit, auditor dapat mengidentifikasi informasi mengenai kondisi atau peristiwa tertentu yang jika dipertimbangkan secara keseluruhan menunjukkan adanya kesangsian besar tentang kemampuan satuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas. Signifikan atau tidaknya kondisi atau peristiwa tersebut akan bergantung atas keadaan, dan beberapa diantaranya kemungkinan hanya menjadi signifikan jika ditinjau bersama-sama dengan kondisi atau peristiwa yang lain. Berikut ini beberapa contoh, namun tidak terbatas pada kondisi dan peristiwa berikut:

- a. Trend negatif, misalnya kerugian operasi yang berulang kali terjadi, kekurangan modal kerja, arus kas negatif dari kegiatan usaha, rasio keuangan yang jelek.
- b. Petunjuk lain tentang kemungkinan kesulitan keuangan, misalnya kegagalan dalam memenuhi kewajiban utangnya atau perjanjian serupa, penunggakan pembayaran deviden, penolakan oleh pemasok terhadap

pengajuan permintaan pembelian kredit biasa, restrukturisasi utang, kebutuhan untuk menacari sumber atau metode pendanaan baru, atau penjualan sebagian aset.

- c. Masalah intern, misalnya pemogokan kerja atau kesulitan hubungan perburuhan yang lain, ketergantungan besar atau sukses proyek tertentu, komitmen jangka panjang yang tidak bersifat ekonomis kebutuhan untuk secara signifikan memperbaiki operasi.
- d. Masalah luar yang telah terjadi, misalnya pengaduan gugatan pengadilan, keluarnya undang-undang yang mengancam keberadaan perusahaan, kehilangan *franchise*, lisensi atau paten yang penting, bencana yang tidak diasuransikan kehilangan pelanggan atau pemasok utama.

#### **2.2.3.6 Pertimbangan *Going Concern* atas Rencana Manajemen**

Jika setelah mempertimbangkan kondisi atau peristiwa yang telah diidentifikasi secara keseluruhan, auditor yakin bahwa terdapat kesangsian besar mengenai kemampuan satuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas, ia harus mempertimbangkan rencana manajemen dalam menghadapi dampak merugikan kondisi atau peristiwa tersebut. Auditor harus memperoleh informasi tentang rencana manajemen tersebut, dan mempertimbangkan apakah ada kemungkinan dampak negatif rencana tersebut dapat dikurangi dalam jangka waktu pantas, serta apakah rencana tersebut dapat secara efektif dilaksanakan, (SPAP, 2011).

Menurut (SPAP, 2011) pertimbangan auditor yang berhubungan dengan rencana manajemen dapat meliputi:

- a. Rencana untuk menjual asset
- b. Rencana penarikan utang atau restrukturisasi utang
- c. Rencana untuk mengurangi atau menunda pengeluaran
- d. Rencana untuk menaikkan modal pemilik

Dalam mengevaluasi rencana manajemen, auditor harus mengidentifikasi unsur-unsur yang terutama signifikan untuk mengatasi dampak negatif kondisi atau peristiwa dan harus merencanakan serta melaksanakan prosedur audit untuk memperoleh bukti audit tentang hal tersebut.

#### **2.2.3.7 Pertimbangan Dampak Informasi *Going Concern* Terhadap Laporan Keuangan**

Apabila setelah mempertimbangkan rencana manajemen, auditor berkesimpulan terdapat kesangsian besar mengenai kemampuan satuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas, auditor harus mempertimbangkan dampak yang kemungkinan timbul atas laporan keuangan dan cukup atau tidaknya pengungkapannya. Beberapa informasi yang dapat diungkapkan menurut (SPAP, 2011) meliputi:

- a. Kondisi atau peristiwa yang menimbulkan kesangsian besar mengenai kemampuan satuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas.
- b. Dampak yang mungkin ditimbulkan oleh kondisi atau peristiwa tersebut.
- c. Evaluasi manajemen terhadap signifikansi atau tidaknya kondisi atau peristiwa dan faktor-faktor yang melemahkan dampak negatifnya.
- d. Kemungkinan dihentikannya operasi satuan usaha.
- e. Rencana manajemen (termasuk informasi keuangan prospektif yang

relevan).

- f. Informasi mengenai kemungkinan pulihnya kembali keadaan satuan usaha, atau klasifikasi aktiva yang dicatat atau klasifikasi utang.

#### 2.2.4 *Debt Default*

*Debt default* didefinisikan sebagai kegagalan debitor (perusahaan) untuk membayar hutang pokok dan atau bunganya pada waktu jatuh tempo, (Chen, Kevin C., Church, 1992) dalam (Januarti, 2009). Dalam Pernyataan Standar Auditing No.30 (SPAP, 2011) indikator *going concern* yang banyak digunakan auditor dalam memberikan keputusan opini audit adalah kegagalan dalam memenuhi kewajiban hutang (*default*). Sebuah perusahaan dapat dikategorikan dalam keadaan *default* hutangnya bila salah satu kondisi di bawah ini terpenuhi (Chen, Kevin C., Church, 1992) dalam (Difa, 2015), yaitu:

1. Perusahaan tidak dapat atau lalai dalam membayar utang pokok atau bunga.
2. Persetujuan perjanjian hutang dilanggar, jika pelanggaran perjanjian tersebut tidak dituntut atau telah dituntut kreditor untuk masa kurang dari satu tahun.
3. Perusahaan sedang dalam proses negosiasi restrukturisasi hutang yang jatuh tempo.

Manfaat status *default* hutang sebelumnya telah diteliti oleh (Chen, Kevin C., Church, 1992) dalam Surbakti (2011) dalam (Maulinar, 2013) yang menemukan hubungan yang kuat status *default* terhadap opini *going concern*. Auditor lebih cenderung disalahkan karena tidak berhasil mengeluarkan opini *going concern* setelah peristiwa-peristiwa yang menyarankan bahwa opini seperti itu mungkin

telah usai, biaya kegagalan untuk mengeluarkan opini *going concern* ketika perusahaan dalam keadaan *default*, tinggi sekali. Karena itu, diharapkan status *default* dapat meningkatkan kemungkinan auditor mengeluarkan laporan *going concern*.

Status *default* sendiri dapat meningkatkan kemungkinan auditor dalam mengeluarkan opini audit *going concern*. Hal tersebut dibuktikan oleh (Chen, Kevin C., Church, 1992) dalam Surbakti (2011) dalam (Maulinar, 2013) yang menemukan hubungan kuat status *default* terhadap opini audit *going concern* karena pada penelitian tersebut menambahkan variabel *default* hutang pada model prediksi *going concern* yang sebelumnya hanya memasukkan variabel-variabel rasio keuangan saja. Hasil temuan (Chen, Kevin C., Church, 1992) dalam Surbakti (2011) dalam (Maulinar, 2013) menyatakan bahwa kesulitan dalam menaati persetujuan hutang, fakta-fakta pembayaran yang lalai dan pelanggaran perjanjian dapat memperjelas masalah *going concern* suatu perusahaan.

Auditor dalam memberikan opini audit *going concern* akan mempertimbangkan status *default* seperti yang tercantum dalam (SPAP, 2011). Sebagian besar perusahaan yang mendapat status *debt default* adalah perusahaan yang menerima opini audit *going concern*. Dengan demikian, jika perusahaan tidak mampu melunasi semua utang-utangnya maka kelangsungan hidup perusahaan diragukan sehingga perusahaan cenderung akan menerima opini audit *going concern*.

### **2.2.5 Opinion Shopping**

*Opinion shopping* didefinisikan oleh *security exchange commission* (SEC), sebagai aktivitas mencari auditor atau mengganti KAP yang mau mendukung

perlakuan akuntansi yang diajukan oleh manajemen guna mencapai tujuan pelaporan keuangan, walaupun menyebabkan laporan tersebut menjadi tidak *reliable*. Tujuan pelaporan dalam *opinion shopping* dimaksudkan untuk meningkatkan (memanipulasi) hasil operasi atau kondisi keuangan perusahaan.

Perusahaan biasanya menggunakan pergantian auditor untuk menghindari penerimaan opini audit *going concern* (Dewayanto, 2011). *Auditee* yang diaudit oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) baru mungkin lebih puas dengan beberapa pertimbangan. Pertama perusahaan cenderung untuk mengganti auditor adalah bahwa mereka tidak puas dengan pelayanan yang diberikan auditor sebelumnya atau mereka mempunyai beberapa jenis perselisihan dengan auditor sebelumnya. Oleh karena itu, perusahaan mengganti auditor dalam tiga tahun yang lalu dengan harapan akan mengalami suatu peningkatan dalam kepuasan klien. Kedua perikatan audit yang baru, ada ketidakpercayaan manajemen klien terhadap kualitas pelayanan yang disediakan dari Kantor Akuntan Publik.

Menurut (Dewayanto, 2011) *auditee* yang diaudit oleh KAP baru mungkin lebih puas dengan beberapa pertimbangan. Pertama perusahaan cenderung untuk mengganti auditor adalah bahwa perusahaan tidak puas dengan pelayanan yang diberikan auditor sebelumnya atau mereka mempunyai beberapa jenis perselisihan dengan auditor sebelumnya. Oleh karena itu, perusahaan mengganti auditor dalam tiga tahun yang lalu dengan harapan akan mengalami suatu peningkatan dalam kepuasan klien. Kedua perikatan audit yang baru, ada ketidakpercayaan manajemen klien terhadap kualitas pelayanan yang disediakan dari KAP. Tujuan pergantian KAP yang dimaksudkan untuk meningkatkan (memanipulasi) hasil operasi atau kondisi keuangan perusahaan (Astuti, 2012a). Oleh karena itu dapat diasumsikan

bahwa pergantian auditor memiliki dampak negatif karena biasanya digunakan untuk memanipulasi hasil operasi atau keadaan kondisi keuangan perusahaan.

### 2.2.6 Opini Audit Tahun Sebelumnya

Opini audit tahun sebelumnya adalah opini audit yang diterima *auditee* pada tahun sebelumnya atau 1 tahun sebelum tahun penelitian. Opini audit tahun sebelumnya ini dikelompokkan menjadi 2 yaitu *auditee* dengan opini *going concern* (*Going concern Audit Opinion*) dan tanpa opini *going concern* (*Nongoing Concern Audit Opinion*). (Mutchler, 1984) melakukan wawancara dengan praktisi auditor yang menyatakan bahwa perusahaan yang menerima opini audit *going concern* pada tahun sebelumnya lebih cenderung untuk menerima opini yang sama pada tahun berjalan. Mutchler (1985) menguji pengaruh ketersediaan informasi publik terhadap prediksi opini audit *going concern*, yaitu tipe opini audit yang telah diterima perusahaan. Hasilnya menunjukkan bahwa model *discriminant analysis* yang memasukkan tipe opini audit tahun sebelumnya mempunyai akurasi prediksi keseluruhan yang paling tinggi sebesar 89,9 % dibanding model lain.

Opini audit tahun sebelumnya akan berpengaruh terhadap penerimaan opini audit *going concern*. *Auditee* yang menerima opini audit *going concern* pada tahun sebelumnya akan dianggap memiliki masalah kelangsungan hidupnya, sehingga semakin besar kemungkinan perusahaan menerima kembali opini audit *going concern* pada tahun berjalan. Pemberian opini *going concern* tidak terlepas dari opini audit tahun sebelumnya, karena kegiatan usaha pada suatu perusahaan untuk tahun tertentu tidak terlepas dari keadaan yang terjadi pada tahun sebelumnya (Sari et al., 2012).



Venuty (2007) dalam (Chandra, 2013) menyatakan bahwa penyebab masalah tersebut adalah adanya hipotesis *self-fulfilling prophecy* yang menyatakan bahwa apabila auditor memberikan opini *going concern*, maka perusahaan akan menjadi cepat bangkrut karena banyak investor yang akan membatalkan investasinya atau kreditor yang menarik dananya. Perusahaan yang menerima opini audit *going concern* akan mengalami kesulitan keuangan dalam satu tahun kedepan sehingga akan berdampak pada kelangsungan hidup perusahaan.

### **2.2.7 Disclosure**

*Disclosure* adalah pengungkapan atau pemberian informasi oleh perusahaan, baik yang positif maupun negatif, yang akan mempengaruhi atas suatu keputusan investasi (Astuti, 2012). SAS 160 menunjukkan bahwa auditor harus memeriksa konsistensi informasi yang diungkapkan dengan indikator keuangan perusahaan, seperti yang ditunjukkan oleh rasio keuangan. Dye (1991) dalam (Hartono & Junaidi, 2010) menyatakan bahwa pengungkapan informasi dapat membantu dalam memberikan gambaran yang lebih jelas mengenai kegiatan perusahaan dan dengan demikian mengurangi konflik antara investor dan manajemen.

Laporan keuangan merupakan jendela informasi yang memungkinkan pihak pengguna untuk mengetahui kondisi suatu perusahaan. Informasi yang didapat dari suatu laporan keuangan perusahaan tergantung pada tingkat pengungkapan dan laporan keuangan yang bersangkutan. Pengungkapan informasi dalam laporan keuangan harus memadai agar dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan sehingga menghasilkan keputusan yang cermat dan tepat. Perusahaan diharapkan untuk dapat lebih transparan dalam mengungkapkan informasi

keuangan perusahaannya, sehingga dapat membantu para pengambil keputusan bagi pengguna laporan keuangan (Sari et al., 2012).

Kewajiban penyampaian laporan tahunan bagi perusahaan publik telah diatur oleh pemerintah dalam Keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan Nomor: KEP-134/BL/2006 Peraturan Nomor X.K.6 yang berisi mengenai (1) kewajiban penyampaian laporan tahunan bagi emiten atau perusahaan publik dan (2) bentuk dan isi laporan tahunan dimana penentuan indeks dilakukan dengan menggunakan *disclosure* item pada lampiran A yang digunakan untuk menentukan *disclosure* yang disajikan oleh perusahaan.

Setiap perusahaan wajib melakukan pengungkapan informasi dalam laporan keuangan yang bertujuan untuk melindungi hak para pemegang saham yang biasanya terabaikan akibat terpisahnya pihak manajemen yang mengelola perusahaan dan pemegang saham yang memiliki modal perusahaan. Informasi yang dibuat perusahaan sebagai pertanggungjawaban itu dibuat dalam bentuk laporan tahunan (*annual report*). *Annual report* merupakan laporan yang diterbitkan oleh pihak manajemen perusahaan sekali dalam setahun yang menjelaskan mengenai informasi yang bersifat keuangan dan non keuangan perusahaan yang sangat berguna bagi kepentingan investasi *stakeholder* dan sebagai alat analisis keuangan bagi *stakeholder* pada kinerja perusahaan selama setahun.

Menurut Tanor (2009) dalam (Sari et al., 2012), keuntungan dari pengungkapan laporan tahunan oleh perusahaan adalah sebagai berikut:

- a. Keuntungan terjadi apabila pengungkapan rinci mengenai produk baru dapat digunakan untuk menyampaikan prospek perusahaan di masa yang akan datang kepada para pemegang saham.

- b. *Disclosure* dalam dunia investasi dapat berperan sebagai *public relation* bagi perusahaan yang berhubungan dengan komunitas investasi setiap saat, sehingga melalui disclosure masyarakat dapat mengetahui kondisi perusahaan.
- c. *Disclosure* perusahaan dapat mengurangi asimetri informasi.

Pengungkapan (*disclosure*) yang diterbitkan perusahaan ada dua jenis, pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) dan pengungkapan sukarela (*voluntary disclosure*). Tanor (2009) dalam Sari (2012) menjelaskan bahwa pengungkapan wajib merupakan pengungkapan minimum yang disyaratkan oleh standar akuntansi yang berlaku dan pengungkapan sukarela adalah merupakan pilihan bebas manajemen perusahaan untuk memberikan informasi akuntansi dan informasi lainnya yang dipandang relevan untuk keputusan oleh para pemakai laporan keuangan tersebut.

Menurut Keputusan Ketua Badan Pengawasan Pasar Modal dan Lembaga Keuangan Nomor: KEP-134/BL/2006 Peraturan Nomor X.K.6 mengenai penyampaian laporan tahunan emiten atau perusahaan public, laporan tahunan wajib memuat hal-hal penting yaitu:

- a. Ikhtisar data keuangan yang penting
- b. Laporan Dewan Komisaris
- c. Laporan Direksi
- d. Profil perusahaan
- e. Analisis dan pembahasan manajemen
- f. Tata kelola perusahaan
- g. Tanggung jawab sosial perusahaan

- h. Laporan keuangan auditan (laporan keuangan yang sudah diaudit)
- i. Surat pernyataan tanggung jawab Dewan Komisaris dan Direksi atas kebenaran isi laporan tahunan.

**Tabel 2.1**  
**Indeks *Disclosure***

No	Keterangan
1.	Ikhtisar data keuangan penting
2.	Informasi harga saham tertinggi, terendah, dan penutupan
3.	Laporan dewan komisaris mengenai penilaian terhadap kinerja direksi mengenai pengelolaan perusahaan
4.	Laporan dewan komisaris mengenai pandangan atas prospek usaha perusahaan yang disusun oleh direksi
5.	Laporan direksi mengenai kinerja perusahaan
6.	Laporan direksi mengenai gambaran tentang prospek usaha
7.	Laporan direksi mengenai penerapan tata kelola perusahaan yang telah dilaksanakan perusahaan
8.	Nama dan alamat perusahaan
9.	Riwayat singkat perusahaan
10.	Bidang dan kegiatan usaha perusahaan meliputi jenis produk dan atau jasa yang dihasilkan
11.	Struktur organisasi dalam bentuk bagan
12.	Visi dan misi perusahaan
13.	Nama, jabatan dan riwayat hidup singkat anggota dewan komisaris
14.	Nama, jabatan dan riwayat hidup singkat anggota direksi
15.	Jumlah karyawan dan deskripsi pengembangan kompetensinya (misal: aspek pendidikan dan pelatihan karyawan yang telah dan akan dilakukan)
16.	Uraian tentang nama pemegang saham dan persentase kepemilikannya
17.	Nama anak perusahaan dan perusahaan asosiasi, presentase kepemilikan saham, bidang usaha, dan status operasi perubahan tersebut
18.	Kronologis pencatatan saham dan perubahan jumlah saham dari awal pencatatan hingga akhir tahun buku serta nama Bursa efek dimana saham perusahaan dicatatkan
19.	Nama dan alamat lembaga dan atau profesi penunjang pasar modal
20.	Penghargaan dan sertifikasi yang diterima perusahaan baik yang berskala nasional maupun internasional
21.	Nama dan alamat anak perusahaan dan atau kantor cabang atau kantor Perwakilan
22.	Tinjauan operasi per segmen usaha
23.	Analisis kinerja keuangan yang mencakup perbandingan antara kinerja keuangan tahun yang bersangkutan dengan tahun sebelumnya
24.	Prospek usaha dari perusahaan
25.	Aspek pemasaran atas produk dan jasa perusahaan, antara lain: strategi pemasaran dan pangsa pasar
26.	Kebijakan dividen dan tanggal serta jumlah dividen
27.	Tata kelola perusahaan (Corporate Governance)
28.	Tanggung jawab direksi atas laporan keuangan
29.	Laporan keuangan tahunan yang telah diaudit
30.	Tanda tangan anggota direksi dan anggota dewan komisaris
31.	Informasi tentang tanggung jawab sosial dan lingkungan
32.	Ringkasan statistik keuangan untuk 3 – 5 tahun
33.	Informasi tentang penelitian dan pengembangan

*Sumber: Elmawati, 2014*

Di dalam penelitian Elmawati (2014) variabel *disclosure* diukur dengan menggunakan indeks *disclosure*. Indeks ini mengukur tingkat pengungkapan atas informasi keuangan perusahaan dibandingkan dengan jumlah yang seharusnya diungkapkan oleh perusahaan. Tabel 2.1 menunjukkan hal-hal apa saja yang menjadi indikator indeks *disclosure*.

Penentuan indeks dilakukan dengan menggunakan skor *disclosure* yang diungkapkan oleh perusahaan. Jika perusahaan mengungkapkan item informasi dalam laporan keuangannya, maka skor 1 akan diberikan dan jika item tersebut tidak diungkapkan, maka 0 akan diberikan. Setelah melakukan scoring, *disclosure level* dapat ditentukan dengan rumus sebagai berikut:

$$Disclosure\ level = \frac{jumlah\ skor\ disclosure\ yang\ terpenuhi}{jumlah\ skor\ maksimum}$$

Semakin tinggi *disclosure level* yang dilakukan perusahaan, maka akan semakin banyak pula informasi yang tersedia. (Hartono & Junaidi, 2010) semakin luasnya informasi keuangan yang diungkapkan oleh perusahaan yang mengalami kondisi keuangan yang buruk, maka auditor akan lebih mudah dalam menemukan bukti dalam menilai kelangsungan usaha perusahaan.

## 2.3 Pengembangan Hipotesis

### 2.3.1 Pengaruh *Debt Default* Terhadap Penerimaan Opini Audit *Going concern*

Status *default* sendiri dapat meningkatkan kemungkinan auditor dalam mengeluarkan opini audit *going concern*. Hal tersebut dibuktikan oleh (Chen, Kevin C., Church, 1992) dalam (Maulinar, 2013) yang menemukan hubungan kuat status *default* terhadap opini audit *going concern* karena pada penelitian tersebut

menambahkan variabel *default* hutang pada model prediksi *going concern* yang sebelumnya hanya memasukkan variabel-variabel rasio keuangan saja. Hasil temuan (Chen, Kevin C., Church, 1992) dalam (Maulinar, 2013) menyatakan bahwa kesulitan dalam menaati persetujuan hutang, fakta-fakta pembayaran yang lalai dan pelanggaran perjanjian dapat memperjelas masalah *going concern* suatu perusahaan.

Auditor dalam memberikan opini audit *going concern* akan mempertimbangkan status *default* seperti yang tercantum dalam SPAP seksi (2011:341). Irfana (2012) berpendapat bahwa, hal pertama yang akan dilakukan oleh auditor untuk mengetahui kondisi kesehatan keuangan suatu perusahaan adalah dengan memeriksa hutang perusahaan. Ketika suatu perusahaan memiliki hutang yang tinggi, maka kas yang ada di perusahaan akan diarahkan untuk menutup hutang yang dimiliki perusahaan yang dampaknya akan mengganggu kegiatan operasional perusahaan. Dan saat perusahaan kesulitan untuk memenuhi hutangnya, auditor akan memberikan status default untuk perusahaan tersebut.

Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis yang terbentuk adalah sebagai berikut:

**H1: Perusahaan yang mengalami *debt default* berpengaruh positif terhadap penerimaan opini audit *going concern***

### **2.3.2 Pengaruh *Opinion Shopping* Terhadap Penerimaan Opini Audit *Going concern***

Gambaran mengenai definisi *opinion shopping* dalam penelitian ini dapat diilustrasikan seorang auditor independen yang melakukan perikatan dengan

seorang klien, dimana pihak manajemen dari kliennya tersebut diibaratkan sebagai seorang yang suka berbelanja/membeli opini sehingga disebut dengan “*Opinion Shopping*”. Ketika auditor tidak dapat memenuhi permintaan manajemen untuk memberikan suatu opini tertentu seperti yang dikehendakinya maka auditor tersebut akan diputuskan kontraknya dan akan digantikan oleh auditor lain yang dapat memenuhi permintaan manajemen dengan upah yang menggiurkan.

Hal ini juga sangat mungkin terjadi bagi perusahaan yang menghindari penerimaan opini *going concern*, biasanya perusahaan melakukan auditor *switching* (pergantian auditor). Teoh (1992) dalam Mirna dan Januarti (2007) menyatakan pergantian auditor dapat dilakukan dengan dua cara; Pertama, jika auditor bekerja pada perusahaan tertentu, perusahaan dapat mengancam melakukan pergantian auditor. Kedua, bahkan ketika auditor tersebut independen, perusahaan akan memberhentikan auditor (akuntan publik) yang cenderung memberikan opini *going concern*. Argumen perusahaan yang seperti inilah yang disebut sebagai *opinion shopping*. Sementara itu *opinion shopping* didefinisikan oleh *security exchange commission* (SEC), sebagai aktivitas mencari auditor yang mau mendukung perlakuan akuntansi yang diajukan oleh manajemen untuk mencapai tujuan pelaporan perusahaan.

Perusahaan biasanya menggunakan pergantian auditor untuk menghindari penerimaan opini audit *going concern* (Dewayanto, 2011). *Auditee* yang diaudit oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) baru mungkin lebih puas dengan beberapa pertimbangan. Pertama perusahaan cenderung untuk mengganti auditor adalah bahwa mereka tidak puas dengan pelayanan yang diberikan auditor sebelumnya atau mereka mempunyai beberapa jenis perselisihan dengan auditor sebelumnya.

Oleh karena itu, perusahaan mengganti auditor dalam tiga tahun yang lalu dengan harapan akan mengalami suatu peningkatan dalam kepuasan klien. Kedua perikatan audit yang baru, ada ketidakyakinan manajemen klien terhadap kualitas pelayanan yang disediakan dari Kantor Akuntan Publik.

Tujuan pergantian KAP yang dimaksudkan untuk meningkatkan (memanipulasi) hasil operasi atau kondisi keuangan perusahaan (Astuti, 2012a). Oleh karena itu dapat diasumsikan bahwa pergantian auditor memiliki dampak negatif karena biasanya digunakan untuk memanipulasi hasil operasi atau keadaan kondisi keuangan perusahaan. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis yang terbentuk adalah sebagai berikut:

**H2: *Opinion Shopping* berpengaruh positif terhadap penerimaan opini audit *going concern*.**

### **2.3.3 Pengaruh Opini Audit Tahun Sebelumnya Terhadap Penerimaan Opini Audit *Going concern***

Berdasarkan teori agensi, agen akan berusaha memuaskan prinsipal agar mendapatkan *reward* atas kinerja yang dianggap baik. Pemberian opini audit *going concern* pada tahun sebelumnya oleh auditor akan menjadikan perusahaan kehilangan kepercayaan diri atas kelangsungan hidupnya, dan dalam perumusan teori agensi hal itu bukanlah hal yang diinginkan oleh prinsipal atas kinerja agen, karena akan menyebabkan berkurangnya minat para investor untuk melakukan investasi. Sehingga pada tahun selanjutnya akan memungkinkan kembali untuk didapatkan opini audit *going concern* kembali bagi perusahaan.

Opini audit tahun sebelumnya akan berpengaruh terhadap penerimaan opini audit *going concern*. *Auditee* yang menerima opini audit *going concern* pada tahun



sebelumnya akan dianggap memiliki masalah kelangsungan hidupnya, sehingga semakin besar kemungkinan perusahaan menerima kembali opini audit *going concern* pada tahun berjalan. Pemberian opini *going concern* tidak terlepas dari opini audit tahun sebelumnya, karena kegiatan usaha pada suatu perusahaan untuk tahun tertentu tidak terlepas dari keadaan yang terjadi pada tahun sebelumnya (Sari et al., 2012).

Mutchler (1985) dalam Nuraprianti (2011), menguji pengaruh ketersediaan informasi publik terhadap prediksi opini audit *going concern*, yaitu tipe opini audit yang telah diterima perusahaan. Hasilnya menunjukkan bahwa model diskriminan analisis yang memasukkan tipe opini audit tahun sebelumnya mempunyai akurasi prediksi keseluruhan yang paling tinggi sebesar 89,9 persen dibanding model yang lain.

Penelitian oleh Setyarno, Januarti & Faisal (2006), memperkuat bukti mengenai opini audit *going concern* yang diterima tahun sebelumnya dengan opini audit *going concern* tahun berjalan. Ada hubungan positif yang signifikan antara opini audit *going concern* tahun sebelumnya dengan opini audit *going concern* tahun berjalan. Apabila pada tahun sebelumnya auditor telah menerbitkan opini audit *going concern*, maka akan semakin besar kemungkinan auditor untuk menerbitkan kembali opini audit *going concern* pada tahun berikutnya. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis yang terbentuk adalah sebagai berikut:

**H3: Opini audit tahun sebelumnya berpengaruh positif terhadap penerimaan opini audit *going concern*.**

### 2.3.4 Pengaruh *Disclosure* Terhadap Penerimaan Opini Audit *Going concern*

SAS 160 menunjukkan bahwa auditor harus memeriksa konsistensi informasi yang diungkapkan dengan indikator keuangan perusahaan, seperti yang ditunjukkan oleh rasio keuangan. Dye (1991) dalam (Hartono & Junaidi, 2010) menyatakan bahwa pengungkapan informasi dapat membantu dalam memberikan gambaran yang lebih jelas mengenai kegiatan perusahaan dan dengan demikian mengurangi konflik antara investor dan manajemen.

Semakin tinggi *disclosure level* yang dilakukan perusahaan, maka semakin banyak pula informasi yang ada. Semakin luasnya informasi keuangan yang diungkapkan oleh perusahaan yang mengalami kondisi keuangan yang buruk, maka auditor akan lebih mudah dalam menemukan bukti dalam menilai kelangsungan usaha perusahaan (Hartono & Junaidi, 2010).

Hubungan yang terjadi antara *disclosure* dengan opini audit *going concern* adalah apabila perusahaan mendapatkan opini audit *going concern* maka tingkat pengungkapannya lebih sedikit karena perusahaan tidak ingin masyarakat mengetahui keadaan buruk yang terjadi pada perusahaan tersebut. Berdasarkan uraian di atas, maka hipotesis yang terbentuk adalah sebagai berikut:

**H4: *Disclosure* berpengaruh positif terhadap penerimaan opini *going concern***

## 2.4 Kerangka Pilar

Keberhasilan suatu perusahaan dalam menjalankan usahanya dapat dipengaruhi oleh kondisi lingkungan dari perusahaan tersebut. Kondisi perekonomian suatu negara yang baik dapat memacu kinerja perusahaan semakin baik. Sementara kondisi perekonomian negara yang kurang baik akan menghambat

perusahaan dalam mengembangkan bisnisnya. Memburuknya kondisi perekonomian dapat mengakibatkan kelangsungan hidup suatu perusahaan dapat terpengaruh. Memburuknya kondisi perekonomian membuat investor harus lebih berhati-hati dalam melakukan investasi. Laporan keuangan menjadi salah satu alat yang dapat digunakan oleh investor untuk memperoleh informasi mengenai perusahaan yang berguna dalam pengambilan keputusan bisnis dan investasi. Laporan keuangan bertujuan untuk menyajikan informasi yang dapat diandalkan tentang perubahan kekayaan bersih perusahaan sebagai hasil dari kegiatan usaha.

*Going concern* merupakan kemampuan satuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya selama periode pantas yaitu tidak lebih dari satu tahun sejak tanggal laporan keuangan diterbitkan (Susanto, 2009). Opini audit *going concern* dikeluarkan oleh auditor jika menurut auditor terdapat keraguan bagi perusahaan untuk dapat mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu dua belas bulan ke depan. Apabila terdapat keraguan untuk perusahaan dalam mempertahankan hidupnya maka auditor berhak mengeluarkan opini audit *going concern* yang dalam laporan audit akan dicantumkan pada paragraf penjas atau pada paragraf pendapat. Oleh karena itu diasumsikan bahwa auditor bertanggung jawab untuk menilai apakah terdapat keraguan besar terhadap kemampuan perusahaan dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam periode waktu tidak lebih dari satu tahun sejak tanggal laporan audit (SPAP, 2011).

Hal yang menjadi pertimbangan auditor dalam mengeluarkan opini audit *going concern* dapat dilihat dari beberapa faktor, seperti *debt default*, *opinion shopping*, opini audit tahun sebelumnya, dan *disclosure*. Indikator lain yang dapat digunakan oleh auditor untuk menilai kelangsungan hidup perusahaan yaitu

kegagalan perusahaan dalam memenuhi hutang dan atau bunga atau biasa disebut *debt default*. *Debt default* merupakan salah satu indikasi yang banyak digunakan oleh auditor untuk menilai kesulitan perusahaan dalam memenuhi kewajibannya, seperti perjanjian utang atau kegagalan utang. (Chen, Kevin C., Church, 1992) menyatakan bahwa kesulitan perusahaan dalam memenuhi persetujuan utang, lalai dalam pembayaran, dan pelanggaran memperjelas masalah *going concern* suatu perusahaan.

Auditor dalam memberikan opini audit *going concern* akan mempertimbangkan status *default* seperti dalam Standar Profesional Akuntan Publik seksi 341. Apabila perusahaan tidak mampu menyelesaikan kewajibannya maka kemungkinan besar perusahaan yang mendapat status *debt default* adalah perusahaan yang menerima opini audit *going concern*. *Opinion shopping* didefinisikan oleh *Security Exchange Commission* (SEC), sebagai aktivitas mencari auditor atau mengganti KAP yang mau mendukung perlakuan akuntansi yang diajukan oleh manajemen guna mencapai tujuan pelaporan keuangan.

Perusahaan biasanya menggunakan pergantian auditor untuk menghindari penerimaan opini *audit going concern* (Dewayanto, 2011). Perusahaan biasanya menggunakan pergantian auditor untuk menghindari penerimaan opini audit *going concern*, auditee yang diaudit oleh Kantor Akuntan Publik (KAP) baru mungkin lebih puas dengan beberapa pertimbangan. Pertama perusahaan cenderung untuk mengganti auditor adalah bahwa mereka tidak puas dengan pelayanan yang diberikan auditor sebelumnya atau mereka mempunyai beberapa jenis perselisihan dengan auditor sebelumnya. Oleh karena itu, perusahaan mengganti auditor dalam

tiga tahun yang lalu dengan harapan akan mengalami suatu peningkatan dalam kepuasan klien.

Kedua perikatan audit yang baru, ada ketidakyakinan manajemen klien terhadap kualitas pelayanan yang disediakan dari Kantor Akuntan Publik. Tujuan pelaporan dalam *opinion shopping* dimaksudkan untuk meningkatkan (memanipulasi) hasil operasi atau kondisi keuangan perusahaan. *Opinion shopping* menyebabkan dampak negatif karena biasanya digunakan untuk memanipulasi hasil operasi atau keadaan kondisi keuangan perusahaan.

Opini audit *going concern* yang telah diterima auditee pada tahun sebelumnya akan menjadi faktor pertimbangan yang penting bagi auditor dalam mengeluarkan opini audit *going concern* pada tahun berjalan jika kondisi keuangan auditee tidak menunjukkan tanda-tanda perbaikan atau tidak adanya rencana manajemen yang dapat direalisasikan untuk memperbaiki kondisi perusahaan. Pemberian opini *going concern* tidak terlepas dari opini audit tahun sebelumnya, karena kegiatan usaha pada suatu perusahaan untuk tahun tertentu tidak terlepas dari keadaan yang terjadi pada tahun sebelumnya (Sari et al., 2012).

Selanjutnya pengaruh *disclosure* terhadap opini *going concern*, dimana belum banyak penelitian yang melakukan pengujian pada faktor ini. Haron et.al., (2009) dan penelitian (Hartono & Junaidi, 2010), menyatakan bahwa pengungkapan laporan keuangan berdampak signifikan terhadap opini *going concern*. *Disclosure* laporan keuangan merupakan informasi yang sangat dibutuhkan bagi auditor, misalnya, pengungkapan informasi keuangan mengenai konsistensi penggunaan metode akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan, kebijakan-kebijakan perusahaan, kerjasama perusahaan dengan pihak yang mempunyai hubungan

istimewa perusahaan, serta kejadian setelah tanggal neraca dalam hal pemberian opini *going concern*. Pengungkapan yang memadai atas informasi keuangan perusahaan tersebut menjadi salah satu dasar auditor dalam memberikan opininya terhadap kewajaran laporan keuangan perusahaan. Maka dibuat kerangka pilar seperti gambar sebagai berikut:

