

**BAB II**

**PROPORSI DEWAN KOMISARIS INDEPENDEN, KEPEMILIKAN  
MANAJERIAL, KEPEMILIKAN INSTITUSIONAL DAN OPINI AUDIT**

***GOING CONCERN***

**2.1. Audit Laporan Keuangan**

Audit yang dilakukan oleh auditor independen antara lain audit laporan keuangan. 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. Laporan auditor merupakan sarana bagi auditor untuk menyatakan pendapatnya, atau apabila keadaan mengharuskan, untuk menyatakan tidak memberikan pendapat. Baik dalam hal auditor menyatakan pendapat maupun menyatakan tidak memberikan pendapat, ia harus menyatakan apakah auditnya telah dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia mengharuskan auditor menyatakan apakah, menurut pendapatnya, laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia dan jika ada, menunjukkan adanya ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya (SPAP, 2011).

Auditor independen juga bertanggung jawab terhadap profesinya, tanggung jawab untuk mematuhi standar yang diterima oleh para praktisi rekan seprofesinya. Dalam mengakui pentingnya kepatuhan tersebut, Ikatan Akuntan Indonesia telah menerapkan aturan yang mendukung standar tersebut dan membuat basis penegakan kepatuhan tersebut, sebagai bagian dari Kode Etik Ikatan Akuntan Indonesia yang mencakup Aturan Etika Kompartemen Akuntan Publik (SPAP, 2011).

Auditor sebagai pihak yang independen di dalam pemeriksaan laporan keuangan suatu perusahaan, akan memberikan pendapat atas kewajaran laporan keuangan yang diauditnya. Ada lima kemungkinan pernyataan pendapat auditor independen (Mulyadi, 2002):

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

Laporan keuangan dianggap menyajikan secara wajar posisi keuangan dan hasil usaha suatu organisasi, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia jika memenuhi kondisi berikut ini:

- a. Prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia digunakan untuk menyusun laporan keuangan.
- b. Perubahan penerapan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia dari periode ke periode telah cukup dijelaskan.
- c. Informasi dalam catatan-catatan yang mendukungnya telah digambarkan dan dijelaskan dengan cukup dalam laporan keuangan, sesuai dengan akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

2. Pendapat wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjelasan  
(*Unqualified Opinion Report With Explanatory Language*)

Jika terdapat hal-hal yang memerlukan bahasa penjelasan, namun laporan keuangan menyajikan secara wajar posisi keuangan dan hasil usaha perusahaan klien, auditor dapat menambahkan laporan hasil auditnya dengan bahasa penjas. Jika terdapat hal-hal yang memerlukan bahasa penjelasan, namun laporan keuangan menyajikan secara wajar posisi keuangan dan hasil usaha perusahaan klien, auditor dapat menambahkan laporan hasil auditnya dengan bahasa penjas. Berbagai penyebab paling penting adanya tambahan bahasa penjas:

- a. Adanya ketidakpastian yang material.
- b. Adanya keraguan atas kelangsungan hidup perusahaan.
- c. Auditor setuju dengan penyimpangan terhadap prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia

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

Pendapat wajar dengan pengecualian akan diberikan oleh auditor jika dijumpai hal-hal sebagai berikut:

- a. Lingkup audit dibatasi oleh klien.
- b. Auditor tidak dapat melaksanakan prosedur audit penting atau tidak dapat memperoleh informasi penting karena kondisi-kondisi yang berada di luar kekuasaan klien maupun auditor.
- c. Laporan keuangan tidak disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

d. Prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan tidak diterapkan secara konsisten.

4. Pendapat tidak wajar (*Adverse Opinion*)

Auditor akan memberikan pendapat tidak wajar jika laporan keuangan klien tidak disusun berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia sehingga tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas dan arus kas perusahaan klien. Selain auditor memberikan pendapat tidak wajar jika ia tidak dibatasi lingkup auditnya, sehingga auditor dapat mengumpulkan bukti kompeten yang cukup untuk mendukung pendapatnya. Jika laporan keuangan diberi pendapat tidak wajar, maka informasi yang disajikan oleh klien dalam laporan keuangan sama sekali tidak dapat dipercaya, sehingga tidak dapat dipakai oleh pemakai informasi untuk pengambilan keputusan.

5. Pernyataan tidak memberikan pendapat (*Disclaimer Opinion*)

Jika auditor tidak menyatakan pendapat atas laporan keuangan yang diaudit, maka laporan audit ini disebut dengan laporan tanpa pendapat (*no opinion report*). Kondisi yang menyebabkan auditor tidak memberikan pendapat adalah:

- a. Pembatasan yang luar biasa sifatnya terhadap lingkup audit.
- b. Auditor tidak independen dalam hubungannya dengan kliennya.

Perbedaan antara pernyataan tidak memberikan pendapat dengan pendapat tidak wajar adalah pendapat tidak wajar diberikan dalam keadaan

auditor mengetahui adanya ketidakwajaran laporan keuangan pendapat karena ia tidak cukup memperoleh bukti mengenai kewajaran laporan keuangan yang diaudit.

## **2.2. Prinsip Dasar Etika Profesi**

Seorang auditor yang memiliki komitmen pada profesi akan melakukan pekerjaan audit sesuai dengan kode etik profesi akuntan publik dan standar auditing. Berikut ini adalah prinsip dasar etika profesi (SPAP, 2011):

### **1. Prinsip Integritas**

Prinsip integritas mewajibkan setiap praktisi untuk tegas, jujur, dan adil dalam hubungan profesional dan hubungan bisnisnya. Praktisi tidak boleh terkait dalam laporan, komunikasi atau informasi lainnya yang diyakininya terdapat:

- a. Kesalahan yang material atau pernyataan yang menyesatkan.
- b. Pernyataan atau informasi yang diberikan secara tidak hati-hati.
- c. Penghilangan atau penyembunyian yang dapat menyesatkan atas informasi yang seharusnya diungkapkan.

### **2. Prinsip Obyektivitas**

Prinsip obyektivitas mengharuskan praktisi untuk tidak membiarkan subyektivitas, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak layak dari pihak-pihak lain mempengaruhi pertimbangan profesional atau pertimbangan bisnisnya. Praktisi mungkin dihadapkan pada situasi yang dapat mengurangi obyektivitasnya. Karena beragamnya situasi tersebut tidak

mungkin untuk mendefinisikan setiap situasi tersebut. Setiap praktisi harus menghindari setiap hubungan yang bersifat subjektif atau yang dapat mengakibatkan pengaruh yang tidak layak terhadap pertimbangan profesionalnya.

### 3. Prinsip Kompetensi serta Sikap Kecermatan dan Kehati-hatian Profesional

Prinsip kompetensi serta sikap kecermatan dan kehati-hatian profesional mewajibkan serta praktisi untuk:

- a. Memelihara pengetahuan dan keahlian profesional yang dibutuhkan untuk menjamin pemberian jasa profesional yang kompeten kepada klien untuk pemberi kerja.
- b. Menggunakan kemahiran profesionalnya dengan seksama sesuai dengan standar profesi dan kode etik profesi yang berlaku dalam memberikan jasa profesionalnya.

Setiap praktisi wajib memelihara pengetahuan dan keahlian profesionalnya pada suatu tingkatan yang dipersyaratkan secara berkesinambungan, sehingga klien atau pemberi kerja dapat menerima jasa profesional yang diberikan secara kompeten berdasarkan perkembangan terkini dalam praktik, perundang-undangan, dan metode pelaksanaan pekerjaan. Setiap praktisi harus bertidak profesional dan sesuai dengan standar profesi dan kode etik profesi yang berlaku dalam memberikan jasa profesionalnya.

### 4. Prinsip Kerahasiaan

Setiap praktisi wajib menjaga kerahasiaan informasi yang diperoleh sebagai hasil dari hubungan profesional dan hubungan bisnisnya,

serta tidak boleh mengungkapkan informasi tersebut kepada pihak ketiga tanpa persetujuan klien atau pemberi kerja, kecuali jika terdapat kewajiban untuk mengungkapkan sesuai dengan ketentuan hukum atau peraturan lainnya yang berlaku. Informasi rahasia yang diperoleh dari hubungan profesional dan hubungan bisnis tidak boleh digunakan oleh praktisi untuk keuntungan pribadinya atau pihak ketiga.

#### 5. Prinsip Perilaku Profesional

Setiap praktisi wajib mematuhi hukum dan peraturan yang berlaku dan harus menghindari semua tindakan yang dapat mendiskreditkan profesi.

### 2.3. Standar Auditing

Standar auditing yang ditetapkan oleh Ikatan Akuntansi Indonesia terdiri dari sepuluh standar auditing yang terbagi menjadi tiga kelompok yaitu standar umum, standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan (Jusup, 2001).

#### 1. Standar Umum

Standar umum berhubungan dengan kualifikasi auditor dan kualitas pekerjaan auditor. Standar umum terdiri atas tiga standar yaitu:

- a. Auditor harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis cukup sebagai auditor.

Dalam melaksanakan audit untuk sampai pada suatu pernyataan pendapat, auditor harus senantiasa bertindak sebagai seorang ahli dalam bidang akuntansi dan bidang auditing. Pencapaian keahlian tersebut dimulai dengan pendidikan formalnya, yang diperluas

melalui pengalaman-pengalaman selanjutnya dalam praktik audit. Untuk memenuhi persyaratan sebagai seorang profesional, auditor harus menjalani pelatihan teknis yang cukup. Pelatihan ini harus secara memadai mencakup aspek teknis maupun pendidikan umum. Asisten junior, yang baru masuk ke dalam karier auditing harus memperoleh pengalaman profesionalnya dengan mendapatkan supervisi memadai dan *review* atas pekerjaannya dari atasannya yang lebih berpengalaman. Sifat dan luasnya supervisi dan *review* terhadap hasil pekerjaan tersebut harus meliputi keanekaragaman praktik yang luas. Auditor independen yang memikul tanggung jawab akhir atas suatu perikatan, harus menggunakan pertimbangan matang dalam setiap tahap pelaksanaan supervisi dan dalam *review* terhadap hasil pekerjaan dan pertimbangan-pertimbangan yang dibuat asistennya. Pada gilirannya, para asisten tersebut harus juga memenuhi tanggung jawabnya menurut tingkat dan fungsi pekerjaan mereka masing-masing.

- b. Dalam semua hal yang berhubungan dengan penugasan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.

Standar ini mengharuskan auditor bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum (dibedakan dalam hal ia berpraktik sebagai auditor intern). Dengan demikian, ia tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapa pun, sebab

bagaimana pun sempurnanya keahlian teknis yang ia miliki, ia akan kehilangan sikap tidak memihak, yang justru sangat penting untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya. Namun, independensi dalam hal ini tidak berarti seperti sikap seorang penuntut dalam perkara pengadilan, namun lebih dapat disamakan dengan sikap tidak memihaknya seorang hakim. Auditor mengakui kewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan (paling tidak sebagian) atas laporan auditor independen, seperti calon-calon pemilik dan kreditur.

- c. Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

Standar ini menuntut auditor independen untuk merencanakan dan melaksanakan pekerjaannya dengan menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama. Penggunaan kemahiran profesional dengan kecermatan dan keseksamaan menekankan tanggung jawab setiap profesional yang bekerja dalam organisasi auditor independen untuk mengamati standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan.

Penggunaan kemahiran profesional dengan cermat dan seksama menyangkut apa yang dikerjakan auditor dan bagaimana

kesempurnaan pekerjaannya tersebut. Selanjutnya dalam Seksi ini dibahas tanggung jawab auditor dalam hubungannya dengan pekerjaan audit. Seorang auditor harus memiliki tingkat keterampilan yang umumnya dimiliki oleh auditor pada umumnya dan harus menggunakan keterampilan tersebut dengan kecermatan dan keseksamaan yang wajar. Para auditor harus ditugasi dan disupervisi sesuai dengan tingkat pengetahuan, keterampilan, dan kemampuan sedemikian rupa sehingga mereka dapat mengevaluasi bukti audit yang mereka periksa.

## 2. Standar Pekerjaan Lapangan

Standar pekerjaan lapangan berhubungan dengan pelaksanaan audit di tempat bisnis klien atau di lapangan.

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

Agar audit dapat berjalan dengan efisien dan efektif maka audit harus direncanakan dengan sebaik-baiknya. Perencanaan audit meliputi pengembangan strategi menyeluruh pelaksanaan dan lingkup audit yang diharapkan. Sifat, luas, dan saat perencanaan bervariasi sesuai dengan ukuran dan kompleksitas satuan usaha, pengalaman mengenai satuan usaha, dan pengetahuan tentang bisnis satuan usaha.

Supervisi mencakup pengarahan usaha asisten yang terkait dalam pencapaian tujuan audit dan penentuan apakah tujuan

tersebut tercapai. Unsur supervisi adalah memberikan instruksi kepada asisten, mereview pekerjaan yang dilaksanakan, dan menyelesaikan perbedaan pendapat di antara staf audit kantor akuntan. Luasnya supervisi yang memadai bagi suatu keadaan tergantung pada banyak faktor, termasuk kompleksitas masalah dan kualifikasi orang yang melaksanakan audit.

- b. Pemahaman yang memadai atas struktur pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.

Struktur pengendalian intern pada perusahaan klien merupakan faktor penting dalam suatu audit. Sebagai contoh, apabila struktur pengendalian intern pada perusahaan klien dirancang dengan baik dan dilaksanakan secara efektif akan mengamankan aset klien dan menghasilkan data yang dapat dipercaya. Sebaliknya, apabila pengendalian tidak efektif akan memungkinkan terjadinya penyelewengan dan penyalahgunaan kekayaan perusahaan dan melahirkan informasi keuangan yang tidak bisa dipercaya. Oleh karena itu sangatlah penting bagi auditor untuk memahami struktur pengendalian intern agar dapat merencanakan audit yang efektif dan efisien.

- c. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan, dan konfirmasi sebagai dasar

memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan auditan.

Tujuan akhir dari standar pekerjaan lapangan adalah agar auditor memperoleh dasar yang layak (*reasonable basis*) untuk menyatakan suatu pendapat tentang laporan keuangan klien. Untuk memenuhi standar ini diperlukan pertimbangan profesional, baik dalam menentukan jumlah (cukup) maupun kualitas (kompeten) bukti yang diperlukan untuk mendukung pendapat auditor.

Sebagian besar pekerjaan akuntan publik dalam rangka memberikan pendapat atas laporan keuangan terdiri dari usaha untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti audit. Ukuran keabsahan (validitas) bukti tersebut untuk tujuan audit tergantung pada pertimbangan auditor. Dalam hal ini bukti audit berbeda dengan bukti hukum yang diatur secara tegas oleh peraturan yang ketat. Bukti audit sangat bervariasi pengaruhnya terhadap kesimpulan yang ditarik oleh auditor dalam rangka memberikan pendapat atas laporan keuangan yang diauditnya. Ketepatan sasaran, obyektifitas, ketepatan waktu, dan keberadaan audit lain yang menguatkan kesimpulan, seluruhnya berpengaruh terhadap kompetensi bukti.

### 3. Standar Pelaporan

Dalam melaporkan hasil audit, auditor harus memenuhi empat standar pelaporan.

- a. Laporan audit harus menyatakan apakah laporan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.

Standar pelaporan pertama mengharuskan auditor menggunakan prinsip akuntansi yang berlaku umum sebagai kriteria yang ditetapkan yang digunakan untuk mengevaluasi asersi-asersi dalam laporan keuangan manajemen. Istilah prinsip akuntansi berlaku umum yang digunakan dalam standar pelaporan pertama dimaksudkan meliputi tidak hanya prinsip dan praktik akuntansi tetapi juga metode penerapannya.

- b. Laporan auditor harus menunjukkan keadaan yang didalamnya prinsip akuntansi tidak secara konsisten diterapkan dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dalam hubungannya dengan prinsip akuntansi yang diterapkan dalam periode sebelumnya.

Standar ini mengharuskan auditor untuk secara eksplisit menyebutkan dalam laporannya keadaan yang di dalamnya prinsip akuntansi tidak diterapkan secara konsisten dalam laporan keuangan periode sekarang dalam hubungannya dengan periode sebelumnya. Tujuan standar pelaporan ini adalah untuk memberikan jaminan bahwa jika daya banding laporan keuangan di antara dua periode dipengaruhi secara material oleh perubahan prinsip akuntansi, auditor akan mengungkapkan perubahan tersebut dalam laporannya.

- c. Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai kecuali dinyatakan lain dalam laporan audit.

Standar ini menyangkut pengungkapan informatif yang memadai dalam laporan keuangan atas hal-hal material. Hal-hal tersebut mencakup bentuk, susunan dan isi laporan keuangan serta catatan atas laporan keuangan, yang meliputi istilah yang digunakan, rincian yang dibuat, penggolongan unsur dalam laporan keuangan, dan dasar-dasar yang digunakan untuk menghasilkan jumlah yang dicantumkan dalam laporan keuangan. Standar ini akan berpengaruh terhadap laporan akuntan hanya apabila pengungkapan yang dibuat oleh manajemen tidak memadai. Dalam keadaan demikian, auditor diharuskan untuk mencantumkan pengungkapan yang diperlukan dalam laporan auditor.

- d. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam semua hal yang nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, laporan audit harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan auditor, jika ada, dan tingkat tanggungjawab yang dipikulnya.

Standar pelaporan keempat mengharuskan auditor untuk menyatakan suatu pendapat atas laporan keuangan sebagai

keseluruhan, atau pernyataan bahwa pendapat demikian tidak dapat diberikan. Pada umumnya auditor bisa memberikan satu pendapat dari beberapa alternatif pendapat.

#### **2.4. *Going Concern***

*Going concern* adalah kelangsungan hidup suatu badan usaha. Adanya *going concern* maka suatu badan usaha dianggap akan mampu mempertahankan kegiatan usaha hanya dalam jangka waktu panjang, tidak akan dilikuidasi dalam jangka waktu pendek (Hani dkk, 2003). Opini *going concern* merupakan opini yang dikeluarkan auditor untuk memastikan apakah perusahaan dapat mempertahankan kelangsungan hidupnya (SPAP, 2001). Para pemakai laporan keuangan merasa bahwa pengeluaran opini audit *going concern* ini sebagai prediksi kebangkrutan suatu perusahaan. Pengeluaran opini audit *going concern* ini sangat berguna bagi para pemakai laporan keuangan untuk membuat keputusan yang tepat dalam berinvestasi, karena ketika seorang investor akan melakukan investasi ia perlu untuk mengetahui kondisi keuangan perusahaan, terutama yang menyangkut tentang kelangsungan hidup perusahaan tersebut (Hany dkk, 2003). Hal ini membuat auditor mempunyai tanggung jawab yang besar untuk mengeluarkan opini audit *going concern* yang konsisten dengan keadaan sesungguhnya (Santosa dan Wedari, 2007).

Auditor bertanggung jawab untuk 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 dengan jangka waktu pantas). Auditor harus mengevaluasi apakah terdapat kesangsian besar mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas dengan cara sebagai berikut (SPAP, 2001):

1. 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 mengurangi kesangsian auditor.
2. Jika auditor yakin bahwa terdapat kesangsian besar mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas, ia harus:
  - a. memperoleh informasi mengenai rencana manajemen yang ditujukan untuk mengurangi dampak kondisi dan peristiwa tersebut, dan
  - b. menentukan apakah kemungkinan bahwa rencana tersebut dapat secara efektif dilaksanakan
3. 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.

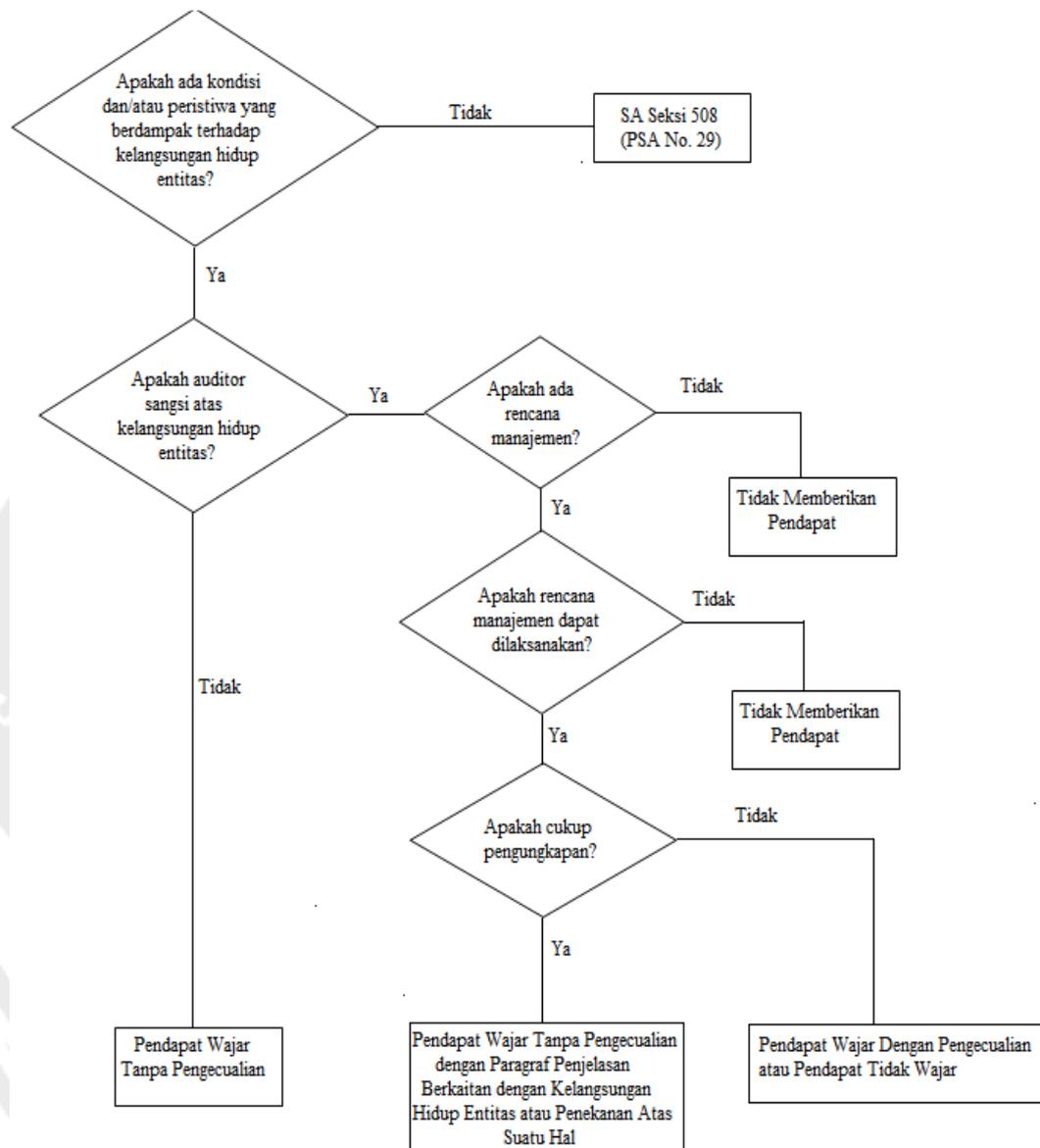
Salah satu pertimbangan yang diperhatikan oleh auditor dalam memberikan opini audit *going concern* adalah meramalkan apakah perusahaan akan mengalami kebangkrutan atau tidak. Ross *et al.* (2002) dalam Januarti dan Fitrianasari (2008) menyatakan bahwa indikasi kebangkrutan dapat dilihat dari apakah perusahaan mengalami kesulitan keuangan (*financial distress*), yaitu suatu kondisi dimana arus kas operasi perusahaan tidak mencukupi untuk memenuhi kewajiban lancarnya. Kesulitan keuangan akan menyebabkan perusahaan mengalami arus kas yang negatif, rasio keuangan yang buruk dan gagal bayar pada perjanjian hutang. Pada akhirnya, kesulitan keuangan ini akan mengarah ke kebangkrutan sehingga *going concern* perusahaan diragukan.

SPAP (2001) menyatakan bahwa auditor dapat mengidentifikasi informasi mengenai kondisi atau peristiwa tertentu yang, jika dipertimbangkan secara keseluruhan, menunjukkan adanya kesangsian besar tentang kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas. Signifikan atau tidaknya kondisi atau peristiwa tersebut akan tergantung atas keadaan, dan beberapa di antaranya kemungkinan hanya menjadi signifikan jika ditinjau bersama-sama dengan kondisi atau peristiwa yang lain. Berikut ini adalah contoh kondisi dan peristiwa tersebut:

1. Tren negatif, sebagai contoh, kerugian operasi yang berulang terjadi, kekurangan modal kerja, arus kas negatif dari kegiatan usaha, rasio keuangan penting yang jelek.

2. Petunjuk lain tentang kemungkinan kesulitan keuangan, sebagai contoh, kegagalan dalam memenuhi kewajiban utang atau perjanjian serupa, penunggakan pembayaran dividen, penolakan oleh pemasok terhadap pengajuan permintaan pembelian kredit biasa, restrukturisasi utang, kebutuhan untuk mencari sumber atau metode pendanaan baru, atau penjualan sebagian besar aktiva.
3. Masalah intern, sebagai contoh, pemogokan kerja atau kesulitan hubungan perburuhan yang lain, ketergantungan besar atas sukses proyek tertentu, komitmen jangka panjang yang tidak bersifat ekonomis, kebutuhan untuk secara signifikan memperbaiki operasi.
4. Masalah luar yang telah terjadi, sebagai contoh, pengaduan gugatan pengadilan, keluarnya undang-undang atau masalah-masalah lain yang kemungkinan membahayakan kemampuan entitas untuk beroperasi, kehilangan *franchise*, lisensi atau paten penting, kehilangan pelanggan atau pemasok utama, kerugian akibat bencana besar, seperti gempa bumi, banjir, kekeringan, yang tidak diasuransikan atau diasuransikan, namun dengan pertanggungan yang tidak memadai.

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



Gambar 2.1

Pedoman Pernyataan Pendapat *Going Concern*

Sumber: SPAP (2011)

## 2.5. Dewan Komisaris

Dewan komisaris sebagai organ perusahaan bertugas dan bertanggungjawab secara kolektif untuk melakukan pengawasan dan memberikan

nasihat kepada direksi serta memastikan bahwa perusahaan melaksanakan GCG. Namun demikian, dewan komisaris tidak boleh turut serta dalam mengambil keputusan operasional. Kedudukan masing-masing anggota dewan komisaris termasuk komisaris utama adalah setara. Tugas komisaris utama sebagai *primus inter pares* adalah mengkoordinasikan kegiatan dewan komisaris. Agar pelaksanaan tugas dewan komisaris dapat berjalan secara efektif, perlu dipenuhi prinsip-prinsip berikut (KNKG, 2006):

1. Komposisi dewan komisaris harus memungkinkan pengambilan keputusan secara efektif, tepat dan cepat, serta dapat bertindak independen.
2. Anggota dewan komisaris harus profesional, yaitu berintegritas dan memiliki kemampuan sehingga dapat menjalankan fungsinya dengan baik termasuk memastikan bahwa direksi telah memperhatikan kepentingan semua pemangku kepentingan.
3. Fungsi pengawasan dan pemberian nasihat dewan komisaris mencakup tindakan pencegahan, perbaikan, sampai kepada pemberhentian sementara.

#### **2.5.1. Komposisi, Pengangkatan dan Pemberhentian Anggota Dewan Komisaris**

3. Jumlah anggota dewan komisaris harus disesuaikan dengan kompleksitas perusahaan dengan tetap memperhatikan efektivitas dalam pengambilan keputusan.
4. Dewan komisaris dapat terdiri dari komisaris yang tidak berasal dari pihak terafiliasi yang dikenal sebagai komisaris independen dan komisaris yang

terafiliasi. Yang dimaksud dengan terafiliasi adalah pihak yang mempunyai hubungan bisnis dan kekeluargaan dengan pemegang saham pengendali, anggota direksi dan dewan komisaris lain, serta dengan perusahaan itu sendiri. Mantan anggota direksi dan dewan komisaris yang terafiliasi serta karyawan perusahaan, untuk jangka waktu tertentu termasuk dalam kategori terafiliasi.

5. Jumlah komisaris independen harus dapat menjamin agar mekanisme pengawasan berjalan secara efektif dan sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Salah satu dari komisaris independen harus mempunyai latar belakang akuntansi atau keuangan.
6. Anggota dewan komisaris diangkat dan diberhentikan oleh RUPS melalui proses yang transparan. Bagi perusahaan yang sahamnya tercatat di bursa efek, badan usaha milik negara dan atau daerah, perusahaan yang menghimpun dan mengelola dana masyarakat, perusahaan yang produk atau jasanya digunakan oleh masyarakat luas, serta perusahaan yang mempunyai dampak luas terhadap kelestarian lingkungan, proses penilaian calon anggota dewan komisaris dilakukan sebelum dilaksanakan RUPS melalui komite nominasi dan remunerasi. Pemilihan komisaris independen harus memperhatikan pendapat pemegang saham minoritas yang dapat disalurkan melalui komite nominasi dan remunerasi.
7. Pemberhentian anggota dewan komisaris dilakukan oleh RUPS berdasarkan alasan yang wajar dan setelah kepada anggota dewan komisaris diberi kesempatan untuk membela diri.

### **2.5.2. Kemampuan dan Integritas Anggota Dewan Komisaris**

1. Anggota dewan komisaris harus memenuhi syarat kemampuan dan integritas sehingga pelaksanaan fungsi pengawasan dan pemberian nasihat untuk kepentingan perusahaan dapat dilaksanakan dengan baik.
2. Anggota dewan komisaris dilarang memanfaatkan perusahaan untuk kepentingan pribadi, keluarga, kelompok usahanya dan atau pihak lain.
3. Anggota dewan komisaris harus memahami dan mematuhi anggaran dasar dan peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan tugasnya.
4. Anggota dewan komisaris harus memahami dan melaksanakan Pedoman GCG ini.

### **2.5.3. Fungsi Pengawasan Dewan Komisaris**

1. Dewan Komisaris tidak boleh turut serta dalam mengambil keputusan operasional. Dalam hal dewan komisaris mengambil keputusan mengenai hal-hal yang ditetapkan dalam anggaran dasar atau peraturan perundang-undangan, pengambilan keputusan tersebut dilakukan dalam fungsinya sebagai pengawas, sehingga keputusan kegiatan operasional tetap menjadi tanggung jawab direksi. Kewenangan yang ada pada dewan komisaris tetap dilakukan dalam fungsinya sebagai pengawas dan penasihat.
2. Dalam hal diperlukan untuk kepentingan perusahaan, dewan komisaris dapat mengenakan sanksi kepada anggota direksi dalam bentuk pemberhentian sementara, dengan ketentuan harus segera ditindaklanjuti dengan penyelenggaraan RUPS.

3. Dalam hal terjadi kekosongan dalam direksi atau dalam keadaan tertentu sebagaimana ditentukan oleh peraturan perundang-undangan dan anggaran dasar, untuk sementara dewan komisaris dapat melaksanakan fungsi direksi.
4. Dalam rangka melaksanakan fungsinya, anggota dewan komisaris baik secara bersama-sama dan atau sendiri-sendiri berhak mempunyai akses dan memperoleh informasi tentang perusahaan secara tepat waktu dan lengkap.
5. Dewan komisaris harus memiliki tata tertib dan pedoman kerja (*charter*) sehingga pelaksanaan tugasnya dapat terarah dan efektif serta dapat digunakan sebagai salah satu alat penilaian kinerja mereka.
6. Dewan komisaris dalam fungsinya sebagai pengawas, menyampaikan laporan pertanggungjawaban pengawasan atas pengelolaan perusahaan oleh direksi, dalam rangka memperoleh pembebasan dan pelunasan tanggung jawab (*acquit et decharge*) dari RUPS.
7. Dalam melaksanakan tugasnya, dewan komisaris dapat membentuk komite. Usulan dari komite disampaikan kepada dewan komisaris untuk memperoleh keputusan. Bagi perusahaan yang sahamnya tercatat di bursa efek, perusahaan negara, perusahaan daerah, perusahaan yang menghimpun dan mengelola dana masyarakat, perusahaan yang produk atau jasanya digunakan oleh masyarakat luas, serta perusahaan yang mempunyai dampak luas terhadap kelestarian lingkungan, sekurang-

kurangnya harus membentuk komite audit, sedangkan komite lain dibentuk sesuai dengan kebutuhan.

#### **2.5.4. Pertanggungjawaban Dewan Komisaris**

1. Dewan komisaris dalam fungsinya sebagai pengawas, menyampaikan laporan pertanggungjawaban pengawasan atas pengelolaan perusahaan oleh direksi. Laporan pengawasan dewan komisaris merupakan bagian dari laporan tahunan yang disampaikan kepada RUPS untuk memperoleh persetujuan.
2. Dengan diberikannya persetujuan atas laporan tahunan dan pengesahan atas laporan keuangan, berarti RUPS telah memberikan pembebasan dan pelunasan tanggung jawab kepada masing-masing anggota dewan komisaris sejauh hal-hal tersebut tercermin dari laporan tahunan, dengan tidak mengurangi tanggung jawab masing-masing anggota dewan komisaris dalam hal terjadi tindak pidana atau kesalahan dan atau kelalaian yang menimbulkan kerugian bagi pihak ketiga yang tidak dapat dipenuhi dengan aset perusahaan.
3. Pertanggungjawaban dewan komisaris kepada RUPS merupakan perwujudan akuntabilitas pengawasan atas pengelolaan perusahaan dalam rangka pelaksanaan asas GCG.

### **2.5.5. Persyaratan untuk Dewan Komisaris Menurut Undang-Undang yang Berlaku di Indonesia**

Menurut Undang-Undang Perseroan Terbatas (UUPT), yaitu Pasal 97 UUPT, Komisaris bertugas mengawasi kebijakan Direksi dalam menjalankan perusahaan serta memberikan nasihat kepada Direksi. Lebih lanjut Pasal 98 UUPT menegaskan, bahwa Komisaris wajib dengan itikad baik dan penuh tanggung jawab menjalankan tugas untuk kepentingan perseroan. Disamping itu UUPT juga menetapkan, bahwa orang yang dapat diangkat sebagai anggota Dewan Komisaris adalah orang perseorangan yang mampu melaksanakan perbuatan hukum dan tidak pernah dinyatakan pailit, atau orang yang pernah dihukum karena melakukan tindak pidana yang merugikan keuangan negara dalam waktu 5 (lima) tahun sebelum pengangkatannya sebagai anggota Dewan Komisaris.

Mengenai kepemilikan saham anggota Dewan Komisaris, UUPT menetapkan, bahwa anggota Dewan Komisaris wajib melaporkan kepada perusahaan tentang kepemilikan sahamnya dan atau anggota keluarganya pada perusahaan tersebut atau perusahaan lain. Komisaris sebuah perusahaan diangkat oleh Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS). Mereka diangkat untuk suatu periode tertentu, dan apabila dimungkinkan, mereka bisa diangkat kembali. Dalam Anggaran Dasar diatur tata cara pencalonan, pengangkatan dan pemberhentian anggota Dewan Komisaris, tanpa mengurangi hak pemegang saham dalam pencalonan tersebut. Akhirnya, UUPT menetapkan, bahwa anggota Dewan Komisaris dapat diberhentikan atau diberhentikan sementara oleh RUPS.

### 2.5.6. Dewan Komisaris Independen

Kriteria tentang komisaris independen tersebut adalah sebagai berikut (FCGI, 2006):

1. Komisaris independen bukan merupakan anggota manajemen.
2. Komisaris independen bukan merupakan pemegang saham mayoritas, atau seorang pejabat dari atau dengan cara lain yang berhubungan secara langsung atau tidak langsung dengan pemegang saham mayoritas dari perusahaan.
3. Komisaris independen dalam kurun waktu tiga tahun terakhir tidak dipekerjakan dalam kapasitasnya sebagai eksekutif oleh perusahaan atau perusahaan lainnya dalam satu kelompok usaha dan tidak pula dipekerjakan dalam kapasitasnya sebagai komisaris setelah tidak lagi menempati posisi seperti itu.
4. Komisaris independen bukan merupakan penasehat profesional perusahaan atau perusahaan lainnya yang satu kelompok dengan perusahaan tersebut.
5. Komisaris independen bukan merupakan seorang pemasok atau pelanggan yang signifikan dan berpengaruh dari perusahaan atau perusahaan lainnya yang satu kelompok, atau dengan cara lain berhubungan secara langsung atau tidak langsung dengan pemasok atau pelanggan tersebut.

6. Komisaris independen tidak memiliki kontraktual dengan perusahaan atau perusahaan lainnya yang satu kelompok selain sebagai komisaris perusahaan tersebut.
7. Komisaris independen harus bebas dari kepentingan dan urusan bisnis apapun atau hubungan lainnya yang dapat, atau secara wajar dapat dianggap sebagai campur tangan secara material dengan kemampuannya sebagai seorang komisaris untuk bertindak demi kepentingan yang menguntungkan perusahaan.

#### **2.6. Kepemilikan Manajerial**

Kepemilikan saham oleh manajerial yang tinggi akan mempengaruhi derajat kesamaan kepentingan (*congruance of interest*) antara pemilik dengan manajemen. Semakin besar persentase saham yang dimiliki oleh top manajer maka semakin banyak keputusan yang dibuat untuk memaksimalkan kesejahteraan mereka (Jensen dan Meckling, 1976 dalam Haryanto dan Faisal, 2010) sehingga kepemilikan manajerial akan memberikan arti penting dalam mengendalikan masalah keagenan.

Kepemilikan manajerial adalah situasi dimana manajer memiliki saham perusahaan atau dengan kata lain manajer tersebut sekaligus sebagai pemegang saham perusahaan. Adanya kepemilikan manajerial menjadi hal yang menarik jika dikaitkan dengan *agency theory*. Hubungan antara manajer dan pemegang saham digambarkan sebagai hubungan antara *agent* dan *principal* (Schroeder et al. 2001 dalam Christiawan dan Tarigan, 2007). *Agent* diberi mandat oleh *principal* untuk

menjalankan bisnis demi kepentingan *principal*. Manajer sebagai *agent* dan pemegang saham sebagai *principal*. Keputusan bisnis yang diambil manajer adalah keputusan untuk memaksimalkan sumber daya (utilitas) perusahaan. Suatu ancaman bagi pemegang saham jikalau manajer bertindak untuk kepentingannya sendiri, bukan untuk kepentingan pemegang saham. Masing-masing pihak memiliki kepentingan sendiri-sendiri, inilah yang menjadi masalah dasar dalam *agency theory* yaitu adanya konflik kepentingan. Pemegang saham dan manajer masing-masing berkepentingan untuk memaksimalkan tujuannya. Masing-masing pihak memiliki risiko terkait dengan fungsinya, manajer memiliki resiko untuk tidak ditunjuk lagi sebagai manajer jika gagal menjalankan fungsinya, sementara pemegang saham memiliki resiko kehilangan modalnya jika salah memilih manajer. Kondisi ini merupakan konsekuensi adanya pemisahan fungsi pengelolaan dengan fungsi kepemilikan.

Situasi tersebut di atas tentunya akan berbeda, jika kondisinya manajer juga sekaligus sebagai pemegang saham atau pemegang saham juga sekaligus manajer atau disebut juga kondisi perusahaan dengan kepemilikan manajerial. Keputusan dan aktivitas di perusahaan dengan kepemilikan manajerial tentu akan berbeda dengan perusahaan tanpa kepemilikan manajerial. Perusahaan dengan kepemilikan manajerial tentunya akan menselaraskan kepentingannya dengan kepentingannya sebagai pemegang saham. Sementara dalam perusahaan tanpa kepemilikan manajerial, manajer yang bukan pemegang saham kemungkinan hanya mementingkan kepentingannya sendiri (Christiawan dan Tarigan, 2007).

## **2.7. Kepemilikan Institusional**

Kepemilikan perusahaan emiten di Indonesia memiliki komposisi yang agak berbeda. Sebagian besar perusahaan emiten di Indonesia mempunyai pemegang saham dalam bentuk institusi bisnis (Perseroan Terbatas) yang seringkali merupakan representasi dari pendiri perusahaan (Mahadwarta, 2004 dalam Haryanto dan Faisal, 2010). Sebagai pemilik maka kepemilikan institusional dan pemegang saham publik ikut mengawasi dan mengendalikan manajemen agar bertindak sesuai dengan kepentingan pemegang saham.

Cai dkk (2001) dalam Haryanto dan Faisal (2010) menemukan bahwa perusahaan dengan kepemilikan institusional yang besar mengindikasikan kemampuannya untuk memonitor manajemen. Semakin besar kepemilikan institusional maka semakin efisien pemanfaatan aktiva perusahaan. Dengan demikian proporsi kepemilikan institusional bertindak sebagai pencegahan terhadap pemborosan yang dilakukan manajemen.

## **2.8. Hipotesis**

### **1. Pengaruh Proporsi Dewan Komisaris Independen Terhadap Opini Audit *Going Concern***

Komisaris independen merupakan sebuah badan dalam perusahaan yang biasanya beranggotakan dewan komisaris yang independen yang berasal dari luar perusahaan yang berfungsi untuk menilai kinerja perusahaan secara luas dan keseluruhan. Komisaris independen bertujuan untuk menyeimbangkan dalam pengambilan keputusan khususnya dalam

rangka perlindungan terhadap pemegang saham minoritas dan pihak-pihak lain yang terkait (Susiana dan Herawaty, 2007).

Fama dan Jensen (1983) dalam Ujiyantho dan Pramuka (2007) menyatakan bahwa komisaris independen dapat bertindak sebagai penengah dalam perselisihan yang terjadi diantara para manajer internal dan mengawasi kebijakan manajemen serta memberikan nasihat kepada manajemen. Pengawasan yang dilakukan oleh dewan komisaris independen dapat meningkatkan kinerja manajer. Kinerja yang baik dapat memungkinkan perusahaan memperoleh opini audit *non going concern*.

Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis penelitian yang diajukan adalah:

H1: Proporsi dewan komisaris independen berpengaruh negatif terhadap pemberian opini audit *going concern*.

## **2. Pengaruh Kepemilikan Manajerial Terhadap Opini Audit *Going Concern***

Jensen dan Meckling (1976) dalam Herawaty (2004) menemukan bahwa kepemilikan manajerial berhasil menjadi mekanisme untuk mengurangi masalah keagenan dari manajer dengan menyelaraskan kepentingan-kepentingan manajer dengan pemegang saham. Penelitian mereka menemukan bahwa kepentingan manajer dengan pemegang saham eksternal dapat disatukan jika kepemilikan saham oleh manajer diperbesar sehingga manajer tidak akan memanipulasi laba untuk kepentingannya. Shleifer dan Vishny (1986) Herawaty (2004) menyatakan bahwa dalam

kepemilikan saham yang rendah, maka insentif terhadap kemungkinan terjadinya perilaku oportunistik manajer akan meningkat.

Kepemilikan manajerial akan mendorong manajemen untuk meningkatkan kinerja perusahaan, karena mereka juga memiliki perusahaan (Sujoko dan Soebiantoro, 2007). Peningkatan kinerja perusahaan menyebabkan perusahaan memperoleh opini audit *non going concern*. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis penelitian yang diajukan adalah:

H2: Kepemilikan manajerial berpengaruh negatif terhadap pemberian opini audit *going concern*.

### **3. Pengaruh Kepemilikan Institusional Terhadap Opini Audit *Going Concern***

Kepemilikan institusional adalah kepemilikan saham perusahaan yang dimiliki oleh institusi atau lembaga seperti perusahaan asuransi, bank, perusahaan investasi dan kepemilikan institusi lain. Kepemilikan institusional memiliki arti penting dalam memonitor manajemen karena dengan adanya kepemilikan institusional akan mendorong peningkatan pengawasan yang lebih optimal. *Monitoring* tersebut tentunya akan menjamin kemakmuran untuk pemegang saham, pengaruh kepemilikan institusional sebagai agen pengawas ditekan melalui investasi mereka yang cukup besar dalam pasar modal (Tarjo, 2008).

Tingginya tingkat kepemilikan institusional dalam perusahaan akan meningkatkan pengawasan terhadap perusahaan, sehingga dapat mengontrol manajer untuk tidak melakukan perbuatan yang tidak sejalan dengan kepentingan pemegang saham. Jumlah pemegang saham yang besar mempunyai arti yang penting dalam memonitor perilaku manajer. Adanya konsentrasi kepemilikan, maka para pemegang saham besar seperti kepemilikan institusional akan dapat memonitor tim manajemen secara lebih efektif (Haruman, 2008 dalam Ariyanto dan Setyorini, 2013).

Pengawasan yang dilakukan oleh institusi terhadap manajer dapat meningkatkan kinerja manajer. Peningkatan kinerja manajer akan meningkatkan laba perusahaan. Tingginya laba perusahaan akan menyebabkan perusahaan memperoleh opini audit *non going concern*. Berdasarkan uraian tersebut, hipotesis penelitian yang diajukan adalah:

H3: Kepemilikan institusional berpengaruh negatif terhadap pemberian opini audit *going concern*.