
DAMPAK PANDEMI COVID-19 TERHADAP AKTIVITAS PENGAUDITAN

Widiya Anastasya Manihuruk^a, Sansaloni Butar Butar^{b*}

^{a,b} Universitas Katolik Soegijapranata, Semarang, Indonesia

*sansaloni@unika.ac.id

Diterima: April 2023. Disetujui: April 2023. Dipublikasi: November 2023

ABSTRACT

This study examines the impact of the COVID-19 pandemic on the audit activities of Indonesian public companies. During the pandemic, auditing activities are predicted to experience changes that will influence auditors' opinions regarding business continuity, audit completion times, audit opinions, and the decision to use Big-4 versus non-Big-4 auditors. Samples were selected from tourism and manufacturing companies from 2018-2021. The results of the quantitative analysis show that auditors issued more concerned opinions during the COVID-19 pandemic and spent more time completing audit assignments during the COVID-19 pandemic. Apart from that, the number of opinions with exceptions was relatively the same in the period before the pandemic and during the Covid-19 pandemic. The results of the content analysis indicate that more concerned audit opinions should have been issued during the pandemic than are currently available. Several auditors deliberately did not clearly state the impact of Covid 19 on company continuity and only a few companies disclosed the impact of Covid 19 on the company's financial performance.

Keywords: Covid 19 Pandemic, Auditing, Audit Opinion, Going Concern, Content Analysis

ABSTRAK

Studi ini mengkaji dampak pandemi Covid-19 terhadap kegiatan audit perusahaan publik Indonesia. Pada masa pandemi aktivitas pengauditan diprediksi mengalami perubahan sehingga mempengaruhi opini auditor mengenai kelangsungan usaha, waktu penyelesaian audit, opini audit, dan keputusan penggunaan auditor Big-4 versus non-Big-4. Sampel dipilih dari perusahaan pariwisata dan manufaktur dari tahun 2018-2021. Hasil analisis kuantitatif menunjukkan bahwa auditor lebih banyak mengeluarkan opini *going concern* selama pandemi Covid-19 serta menghabiskan lebih banyak waktu untuk menyelesaikan penugasan audit selama pandemi Covid-19. Selain itu, jumlah opini dengan pengecualian relatif sama pada periode sebelum pandemi dan pada saat pandemi Covid-19. Hasil analisis konten menunjukkan bahwa lebih banyak opini audit kelangsungan hidup yang seharusnya dikeluarkan selama pandemi daripada yang tersedia saat ini. Beberapa auditor sengaja tidak menyebutkan secara gamblang dampak Covid 19 terhadap kelangsungan perusahaan serta hanya sedikit perusahaan yang mengungkapkan dampak Covid 19 terhadap kinerja keuangan perusahaan.

Kata Kunci: Covid 19 Pandemi, Pengauditan, Opini Audit, Going Concern, Content Analysis

PENDAHULUAN

Penyebaran pandemi Covid-19 telah mempengaruhi kehidupan sosial masyarakat dan ekonomi Indonesia. Pembatasan-pembatasan yang diterapkan pemerintah memaksa orang untuk tetap dirumah dan melakukan semua pekerjaan kantor di rumah. Akibat peristiwa ini, para pelaku bisnis dipaksa untuk memikirkan cara-cara atau strategi bisnis yang dapat mengurangi dampak negatif pembatasan sosial terhadap penjualan dan laba perusahaan (Tibiletti, et al., 2022). Pandemi juga membawa tantangan-tantangan baru dalam melakukan pelaporan keuangan dan aktivitas audit. Secara luas telah diketahui bahwa laporan keuangan yang andal dan relevan bermanfaat bagi investor dan pengguna laporan keuangan untuk pengambilan keputusan ekonomik dan investasi secara bijak. Laporan keuangan harus melaporkan secara transparan kondisi keuangan yang sebenarnya sehingga tidak menyesatkan pengguna laporan keuangan. Namun dalam situasi yang tidak normal, timbul pertanyaan apakah manajemen perusahaan bersedia mengungkapkan dengan jujur efek pandemi Covid-19 yang mengancam eksistensi perusahaan di masa depan. Peran auditor sebagai protektor pasar modal menjadi jauh lebih penting dibanding sebelumnya (Dohrer & Mayes, 2020) . Risiko bisnis yang tinggi dan pembatasan sosial dan fisik tidak memungkinkan auditor melakukan prosedur audit yang sama seperti dalam kondisi normal. Pandemi Covid-19 memaksa auditor mencari dan menerapkan teknik-teknik pengauditan yang lebih kreatif dan efisien dengan tetap mengacu pada standar pengauditan yang ditetapkan IAPI.

Pembatasan-pembatasan sosial dan fisik menyebabkan berkurangnya keleluasaan auditor dalam melaksanakan penugasan audit (Moses, 2021). Proses pengauditan yang dilakukan dari jarak jauh membatasi kemampuan auditor dalam

melakukan verifikasi fisik secara langsung. Pandemi Covid-19 telah merubah semua asumsi-asumsi yang digunakan auditor dalam penugasan audit di periode yang lalu. Lingkungan bisnis yang berubah secara signifikan memaksa auditor mengkaji ulang pengetahuan-pengetahuan atau informasi-informasi tentang klien pada periode sebelum pandemi dan melakukan penyesuaian-penyesuaian yang diperlukan sehingga tidak mempengaruhi kualitas audit yang diberikan pada klien (Arnold, 2020). Walaupun demikian, auditor tidak mungkin sepenuhnya mampu melakukan penyesuaian-penyesuaian dan beradaptasi dengan situasi yang luar biasa ini. Singkatnya, pandemi Covid-19 membawa konsekuensi-konsekuensi yang tidak dapat dihindari terkait pemberian opini *going concern*, jangka waktu pengauditan yang cenderung lebih lama (*audit delay*), pemberian opini audit wajar dengan pengecualian yang meningkat, dan penggantian KAP.

Pada saat mempertimbangkan untuk menerima klien baru atau melanjutkan penugasan audit dari klien yang lama, beberapa faktor yang harus dipertimbangkan adalah integritas manajemen, komitmen manajemen dalam menerapkan kebijakan-kebijakan akuntansi yang sehat, dan kemampuan keuangan klien (FERENCE, 2020). Faktor-faktor tersebut membantu auditor dalam menilai risiko yang kelak muncul saat melaksanakan pengauditan dan menentukan apakah akan menerima atau menolak klien (Decker, et al., 2016). Pertimbangan lain dalam menerima klien adalah pemahaman tentang lingkungan bisnis klien. Pandemi Covid-19 merubah pandangan auditor tentang lingkungan bisnis klien (Arnold, 2020). Lingkungan bisnis menjadi semakin sulit diprediksi dan dikendalikan. Dalam ketidakpastian lingkungan bisnis yang ekstrim, auditor dapat menolak untuk menerima klien baru atau melanjutkan klien yang lama.



Keputusan menerima dan menolak klien dipicu dari keraguan tentang kemampuan perusahaan tetap eksis di masa mendatang. Di sisi lain, bisnis yang melambat memaksa klien untuk melakukan efisiensi di segala lini termasuk mempertimbangkan besaran *audit fee* sehingga dapat memicu pergantian dari KAP-Big 4 ke non-Big 4 yang menawarkan *audit fee* yang jauh lebih rendah.

Pandemi Covid-19 juga membawa dampak besar terhadap *risk assessment*. Auditor harus mempertimbangkan berbagai risiko audit yang mungkin muncul yang dipicu lemahnya pengendalian internal perusahaan. Dalam situasi yang penuh ketidakpastian, pengendalian internal mungkin tidak berfungsi seperti biasa karena ada risiko-risiko baru yang muncul (Arnold, 2020). Perusahaan-perusahaan terpaksa melakukan berbagai penyesuaian yang dapat menurunkan kemampuan sistem pengendalian internal mencegah kecurangan-kecurangan dan salah saji material. Pembatasan-pembatasan fisik dan sosial selama pandemi mendorong auditor mencari cara-cara alternatif untuk menilai keandalan dan keefektifan pengendalian internal (Arnold, 2020). Keraguan terhadap keandalan pengendalian internal untuk mencegah kecurangan dan salah saji material selama masa pandemi meningkatkan kemungkinan auditor menerbitkan opini wajar dengan pengecualian atau lebih buruk lagi menolak untuk memberi pendapat (*disclaimer opinion*).

Aktivitas bisnis yang menurun selama pandemi mempengaruhi siklus-siklus transaksi (Moses, 2021). Auditor harus melakukan upaya-upaya ekstra untuk meyakinkan diri bahwa transaksi bebas dari kecurangan dan salah saji material. Kecurangan dalam mengakui pendapatan seperti faktur fiktif dan pengakuan pendapatan yang tidak tepat diekspektasi menjadi semakin tinggi selama pandemi.

Niat melakukan kecurangan dengan melaporkan angka penjualan yang lebih tinggi salah satunya dipicu kesulitan yang dihadapi karyawan dalam memenuhi target-target penjualan. Dalam masa pandemi, proses verifikasi persediaan juga mengalami kendala mengingat pembatasan fisik dan sosial yang diterapkan untuk semua orang termasuk auditor dan karyawan perusahaan. Inspeksi persediaan secara langsung yang biasa dilakukan auditor sebelum pandemi tidak mungkin dilakukan. Auditor harus memikirkan teknik-teknik verifikasi yang berbeda dan belajar menyesuaikan diri dengan kondisi yang tidak normal. Kondisi seperti ini bisa memperlambat proses audit dan meningkatkan terjadinya *audit delay*.

Sebelum merampungkan proses audit dan menerbitkan opini, auditor meringkas dan mengevaluasi bukti-bukti yang telah dikumpulkan (Messier, et al., 2019). Auditor mengevaluasi apakah bukti-bukti yang ada telah cukup dan memadai sebagai dasar dalam membuat laporan audit. Laporan audit merupakan surat tertulis dari auditor yang berisi opini apakah penyajian laporan keuangan telah sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang diterima umum dan bebas dari salah saji material (Kenton, 2023). Dalam situasi yang tidak normal akibat Pandemi Covid-19, kemungkinan auditor menerbitkan opini auditor yang telah dimodifikasi semakin tinggi. Paragraf yang berisi keraguan tentang *going concern* diekspektasi akan semakin meningkat. Kemungkinan lain adalah semakin banyaknya opini wajar dengan pengecualian yang dipicu ketidakmampuan auditor untuk memverifikasi saldo-saldo persediaan yang nilainya sangat material.

Penelitian ini bertujuan untuk memahami dampak pandemi Covid-19 terhadap aktivitas pengauditan pada perusahaan-perusahaan publik di Indonesia. Pengauditan dalam masa pandemi diprediksi mempengaruhi pendapat auditor tentang *going concern*, waktu penyelesaian audit



(*audit delay*), opini audit, dan keputusan untuk menggunakan auditor Big-4 versus non-Big 4. Ada empat pertanyaan penelitian yang diajukan: 1) Apakah opini *going concern* meningkat selama pandemi dibandingkan sebelum pandemi? 2) Apakah *audit delay* meningkat selama pandemi dibandingkan sebelum pandemi? 3) Apakah opini wajar dengan pengecualian meningkat selama pandemi dibandingkan sebelum pandemi? 4) Apakah klien yang menggunakan KAP yang berafiliasi dengan Big-4 menurun selama pandemi dibandingkan sebelum pandemi?

Investigasi dilakukan dengan pendekatan *mixed-method* yaitu gabungan metode kuantitatif dan metode kualitatif. Menurut (Fraenkel, et al., 2012) penelitian *mixed-method* memiliki kelebihan dibandingkan menggunakan salah satu dari metode kuantitatif atau kualitatif karena memberi pemahaman yang lebih mendalam tentang masalah penelitian. Kesimpulan rata-rata data dapat dijelaskan dengan kuantitatif, sedangkan kualitatif akan menyaring data bersifat kasus yang biasanya menjadi latar belakang data kuantitatif. Dalam penelitian ini, metode kualitatif yang digunakan adalah *content analysis*.

METODE PENELITIAN

Studi ini menggunakan *mixed-method* yaitu penggabungan antara metode kuantitatif dan kualitatif untuk memahami dampak pandemi Covid-19 terhadap aktivitas audit dan pengungkapannya di dalam laporan keuangan. Menurut (Fraenkel, et al., 2012), metode *mixed-method* memiliki beberapa kelebihan: 1) memperjelas hubungan yang ada antara variabel. 2) membantu peneliti mengeksplorasi hubungan-hubungan antara variabel secara mendalam. 3) membantu peneliti memvalidasi hubungan antara variabel yang telah teridentifikasi. Konsistensi inferensi antara metode

kuantitatif dan metode kualitatif akan menambah validasi inferensi.

Pendekatan kuantitatif akan diterapkan terlebih dahulu untuk menguji apakah ada perbedaan jumlah opini *going concern* yang diterbitkan, waktu penyelesaian audit (*audit delay*), jumlah opini audit wajar dengan pengecualian, dan pilihan antara KAP-Big 4 versus non-Big 4 sebelum pandemi dan pada saat pandemi Covid-19 yang terjadi tahun 2020. Selanjutnya metode kualitatif digunakan untuk mengkonfirmasi temuan tersebut dengan melakukan *content analysis* terhadap pengungkapan dampak Covid-19 pada laporan tahunan perusahaan. *Content analysis* merupakan salah satu teknik yang paling banyak digunakan dalam studi pelaporan akuntansi (Inchausti, 1997).

Dalam studi ini, *content analysis* dilakukan untuk memahami bagaimana auditor menyikapi dampak pandemi terhadap kelangsungan perusahaan dan menilai apakah perusahaan secara transparan menjelaskan kepada pengguna laporan keuangan efek negatif pandemi Covid-19 terhadap prospek dan eksistensi perusahaan di masa mendatang. Langkah yang dilakukan adalah melakukan observasi terhadap laporan tahunan tiap-tiap perusahaan sampel untuk mendapatkan informasi tentang pengungkapan efek negatif pandemi terhadap hasil operasi dan kesehatan keuangan perusahaan. Informasi ini penting untuk menambah validitas hasil yang ditemukan menggunakan metode kuantitatif.

Lebih spesifik, peneliti ingin mengetahui apakah pengungkapan informasi tentang Covid-19 berkaitan dengan opini audit yang diterima klien, misalnya opini *going concern* atau opini wajar dengan pengecualian. Menurut standar pengauditan, opini *going concern* diterbitkan jika auditor memiliki keraguan tentang eksistensi perusahaan sebagai sebuah *going concern*. Dalam peristiwa



pandemi Covid-19, keraguan ini bisa dipicu oleh ketidakmampuan atau keengganan manajemen dalam mengungkapkan dampak pandemi di laporan keuangan. Dengan melakukan observasi secara langsung terhadap laporan tahunan perusahaan, dapat terungkap alasan auditor menerbitkan opini *going concern*.

Transparansi informasi dapat dipandang sebagai kewajiban perusahaan terhadap investor dan kreditor dengan memberikan informasi yang jujur dan memadai tentang operasi perusahaan sehingga dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan investasi (Bushee & Noe, 2000).

Agar dampak pandemi covid-19 dapat teridentifikasi dengan lebih menyakinkan, sampel perusahaan dipilih dari industri pariwisata dan industri manufaktur yang terkena dampak paling parah dibanding industri-industri lainnya. Menurut hasil riset lembaga pemeringkat Moody's yang dimuat majalah Kontan edisi 17 Maret 2020 industri pariwisata dan industri manufaktur merupakan dua industri yang terpapar pandemi Covid-19 cukup tinggi (Nurdiana, 2020). Wakil Presiden Moody dan Pejabat Kredit Senior mengatakan industri pariwisata dan manufaktur sangat bergantung pada perdagangan dan pergerakan bebas manusia. Penerapan *lock down* di beberapa negara dan juga pembatasan terbatas yang diberlakukan pemerintah Indonesia menurunkan aktivitas bisnis kedua sektor tersebut secara signifikan.

Kriteria pemilihan sampel adalah sebagai berikut: 1) Perusahaan yang masuk industri pariwisata dan manufaktur secara berturut-turut selama periode 2018-2021. 2) Laporan tahunan dapat diunduh dari website resmi BEI. Mengingat dampak pandemi yang melanda perusahaan publik paling parah terjadi pada tahun 2020, maka penelitian ini membatasi periode pengambilan sampel selama empat tahun

yaitu 2018-2021. Tahun 2018-2019 mewakili periode sebelum pandemi dan tahun 2020-2021 mewakili periode saat pandemi. Berdasarkan kriteria pemilihan sampel tersebut sebanyak 10 perusahaan yang masuk kategori industri pariwisata dan 193 perusahaan yang masuk kategori industri manufaktur sehingga total perusahaan yang tersedia untuk dijadikan sampel berjumlah 203 perusahaan. Namun sebanyak 20 perusahaan dikeluarkan karena laporan keuangan perusahaan tidak tersedia di laporan tahunan yang diunduh dari website resmi BEI. Jadi, jumlah observasi perusahaan perusahaan yang dijadikan sampel selama 2018-2021 mencapai 732 observasi.

Pengukuran Variabel

Opini *going concern* diukur dengan menghitung jumlah perusahaan sampel yang menerbitkan paragraf penjas yang berisi pendapat auditor tentang kelangsungan perusahaan di masa mendatang. Informasi tentang *going-concern* diperoleh dengan cara melakukan observasi langsung terhadap laporan audit yang termuat di laporan tahunan. *Audit delay* dihitung dari tahun tutup buku perusahaan hingga tanggal dikeluarkannya laporan audit. Opini audit Wajar Dengan Pengecualian diukur dengan menghitung jumlah perusahaan sampel yang memperoleh opini wajar dengan pengecualian. Informasi ini dapat dilihat pada laporan audit. Auditor Big 4 versus non-Big 4 diukur dengan menghitung jumlah perusahaan sampel yang melakukan pergantian KAP dari KAP Big 4 menjadi KAP non-Big 4. Informasi ini dapat dilihat dari laporan audit.

Uji Beda Berpasangan (*paired-difference test*)

Pengujian dampak Covid-19 terhadap aktivitas pengauditan dilakukan dengan membandingkan jumlah opini *going-concern*, *audit delay*, opini audit wajar



dengan pengecualian, dan pergantian KAP yang dilakukan perusahaan pada tahun 2020-2021 dengan periode sebelum pandemi tahun 2018-2019. Untuk mengurangi perbedaan karakteristik perusahaan yang dapat mengaburkan hasil pengujian statistik sehingga menurunkan validitas eksternal maka alat statistik yang digunakan dalam penelitian ini adalah *paired-difference test*. Perusahaan yang sama akan dibandingkan dalam periode sampel yang berbeda yaitu sebelum dan saat pandemi.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Seperti yang telah dijelaskan dalam bagian sebelumnya, penelitian ini menguji dampak pandemi Covid 19 terhadap aktivitas pengauditan. Aktivitas pengauditan tersebut mencakup opini *going concern* (*Concern*), *audit delay* (*Delay*), opini audit wajar dengan pengecualian (*Opini*), dan pemakaian KAP Big 4 versus nonBig 4.

Pengujian dilakukan dengan membandingkan aktivitas pengauditan sebelum pandemi (2018-2019) dan saat pandemi (2020-2021). Sebanyak 732 observasi selama empat tahun periode penelitian yang bisa dianalisis lebih lanjut. Dari jumlah tersebut, sebanyak 366 observasi berasal dari tahun 2018-2019 dan 366 observasi berasal dari tahun 2020-2021. Sebelum hasil uji beda berpasangan dibahas, terlebih dahulu ditampilkan statistik deskriptif variabel-variabel penelitian yang bisa dilihat pada Tabel 1.

Untuk memudahkan penjelasan, periode sebelum pandemi dianggap sebagai kelompok 1 dan periode saat pandemi sebagai kelompok 2. Dengan demikian, variabel *going concern* sebelum pandemi dinamakan *Concern1* dan saat pandemi dinamakan *Concern2*. Sementara variabel *audit delay* sebelum pandemi dinamakan *Delay1* dan saat pandemi *Delay2*. Cara yang sama juga diterapkan untuk variabel-variabel yang lain.

Tabel 1. Statistik Deskriptif

	N	Minimum	Maksimum	Rata-Rata	Dev. Standar
Concern1	366	0	1	0,074	0,261
Concern2	366	0	1	0,117	0,321
Delay1	366	10	349	91,72	34,611
Delay2	366	33	271	99,47	32,768
Opini1	366	0	1	0,014	0,116
Opini 2	366	0	1	0,011	0,104
Big4_01	366	0	1	0,327	0,470
Big4_02	366	0	1	0,292	0,456

Perlu dicatat bahwa semua variabel kecuali *audit delay* menggunakan variabel *dummy*. Khusus variabel *dummy*, nilai rata-rata menunjukkan persentase perusahaan yang diberi kode 1. Untuk variabel *going concern*, kode 1 adalah perusahaan yang mendapat opini *going concern* dan 0 jika sebaliknya. Dari Tabel

1 dapat dilihat bahwa opini *going concern* sebelum pandemi (*Concern1*) memiliki rata-rata 0,074 yang mengindikasikan bahwa 7,4 % dari 366 perusahaan atau sebanyak 27 perusahaan mendapat opini *going concern*. Setelah pandemi, opini *going concern* (*Concern2*) memiliki rata-rata 0,117 yang mengindikasikan bahwa perusahaan yang mendapat opini *going*



concern meningkat menjadi 11,7% atau 43 perusahaan. Peningkatan ini mengisyaratkan bahwa pandemi Covid 19 membawa dampak negatif pada kinerja keuangan perusahaan sehingga mengancam eksistensi perusahaan di masa depan.

Untuk variabel *audit delay*, nilai rata-rata sebelum pandemi Covid 19 (Delay1) yang sebesar 91,72 menunjukkan bahwa auditor membutuhkan rata-rata 91,72 hari untuk merampungkan proses pengauditan. Sedangkan saat pandemi melanda, auditor membutuhkan waktu yang lebih panjang (Delay 2) untuk menyelesaikan pengauditan yaitu rata-rata 99,47 hari. Waktu yang lebih lama dalam merampungkan audit menunjukkan bahwa saat pandemi risiko audit menjadi lebih tinggi sehingga auditor perlu mencari metode-metode alternatif untuk melakukan verifikasi terhadap transaksi-transaksi dan peristiwa ekonomi lainnya. Pemerintah menerapkan aturan-aturan yang membatasi pertemuan fisik dan sosial sehingga verifikasi secara langsung yang sebenarnya lebih menghemat waktu menjadi sulit dilakukan. Patut juga dicatat bahwa waktu yang dibutuhkan perusahaan sampel dalam merampungkan audit melebihi batas penyampaian laporan keuangan yang diwajibkan otoritas jasa keuangan di Indonesia yaitu maksimal 31 Maret setiap tahun atau 90 hari.

Variabel opini audit diberi kode 1 untuk perusahaan yang mendapat opini wajar dengan pengecualian dan 0 untuk jika sebaliknya. Dari tabel dapat dilihat

bahwa jumlah perusahaan yang mendapat opini wajar dengan pengecualian sebelum pandemi (Opini 1) dan saat pandemi (Opini 2) tidak jauh berbeda yaitu masing-masing sebesar 1,4 % dan 1,1%. Nilai rata-rata yang sama mengindikasikan bahwa pandemi Covid 19 tidak mempengaruhi auditor untuk menerbitkan lebih banyak opini wajar dengan pengecualian.

Variabel Big 4 merupakan variabel *dummy* yang diberi kode 1 untuk perusahaan yang menggunakan kantor akuntan Big 4 dan 0 jika sebaliknya. Dari tabel dapat dilihat bahwa sebelum pandemi (Big 4_01) sebanyak 32,7% perusahaan menggunakan kantor akuntan yang berafiliasi dengan Big 4 dan setelah pandemi (Big 4_02) menurun menjadi 29,2%. Penurunan jumlah perusahaan yang menggunakan kantor akuntan Big 4 mengindikasikan bahwa pandemi Covid 19 mengganggu kemampuan keuangan perusahaan sehingga memilih untuk menggunakan kantor akuntan nonBig 4 yang umumnya membebaskan biaya audit yang lebih rendah.

Perbedaan opini *going concern*, *audit delay*, opini wajar dengan pengecualian, dan jumlah perusahaan yang menggunakan KAP Big 4 sebelum dan saat pandemi Covid 19 diuji dengan menggunakan uji beda berpasangan. Sebanyak 366 observasi perusahaan sebelum pandemi (2018-2019) akan dipasangkan dengan 366 observasi saat pandemi (2020-2021). Hasil uji beda berpasangan dapat dilihat pada Tabel 2.

Tabel 2. Uji Beda Berpasangan

	Beda Rata-Rata	T	<i>P-value (two-tailed)</i>
Concern2-Concern1	0,043	2,374	0,018
Delay2-Delay 1	7,752	4,024	0,000
Opini 2-Opini 1	-0,003	-0,378	0,706
Big4_02-Big4_01	-0,035	-2,430	0,016



Opini *going concern*

Uji beda berpasangan yang disajikan dalam Tabel 2 menunjukkan bahwa perbedaan rata-rata jumlah opini *going concern* yang diterbitkan selama kedua periode sebesar 0,043 yang merupakan selisih dari rata-rata setelah pandemi (0,117) dan sebelum pandemi (0,074) yang telah disajikan sebelumnya pada tabel statistik deskriptif. Perbedaan tersebut signifikan secara statistik pada level kurang dari 5% dengan nilai t statistik dan *p-value* masing-masing sebesar 2,374 dan 0,018. Hasil ini mendukung argumen bahwa pada saat pandemi Covid 19 melanda mengalami ketidakpastian yang tinggi tentang lingkungan bisnis di dalam negeri maupun luar negeri berpotensi mengancam eksistensi perusahaan di masa mendatang.

Menurut Standar Profesional Akuntan Publik seksi 341 (IAI, 2011), opini *going concern* diterbitkan ketika auditor meragukan kelangsungan hidup suatu entitas dalam jangka waktu satu tahun sejak tanggal laporan keuangan yang diaudit. Opini audit *going concern* merupakan opini wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjas berkaitan dengan kemampuan perusahaan untuk tetap bertahan di masa mendatang. Peristiwa-peristiwa setelah tanggal neraca yang dapat menurunkan kemampuan keuangan perusahaan dalam mendanai kegiatan bisnis dan operasional akibat pandemi Covid 19 harus diungkapkan dalam laporan keuangan. Auditor harus berkonsultasi dengan manajemen untuk membahas hal tersebut dan memberi saran kepada perusahaan agar ancaman terhadap eksistensi perusahaan teridentifikasi dengan baik dan diungkapkan dalam laporan keuangan. Seandainya manajemen tidak bersedia mengidentifikasi dan melaporkan dampak pandemi maka opini *going concern* harus diterbitkan (Arnold, 2020).

Walaupun hasil pengujian menunjukkan jumlah perusahaan yang

menerima opini *going concern* meningkat secara signifikan pada saat pandemi, namun jumlahnya tidak sebanyak yang diekspektasi. Padahal efek pembatasan sosial dan fisik yang dilakukan pemerintah sangat mempengaruhi keuangan perusahaan. Untuk memahami lebih mendalam efek pandemi covid 19 terhadap penerbitan opini *going concern*, peneliti melakukan *content analysis* terhadap opini audit yang diterbitkan auditor. Sebelum memaparkan *content analysis*, perlu diketahui terlebih dahulu pedoman dalam menerbitkan opini *going concern* yang tertuang dalam PSA No.30 SA Seksi 341.3. Dalam aturan tersebut dijelaskan bahwa auditor harus mempertimbangkan apakah hasil prosedur audit yang dilakukannya dapat mengidentifikasi keadaan atau peristiwa yang secara keseluruhan menunjukkan adanya kesangsian besar mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas. Jika auditor yakin bahwa terdapat kesangsian besar mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas, ia harus memperoleh informasi mengenai rencana manajemen yang ditujukan untuk mengurangi dampak kondisi dan peristiwa tersebut, dan menentukan apakah kemungkinan bahwa rencana tersebut dapat secara efektif dilaksanakan. Setelah auditor mengevaluasi rencana manajemen, ia harus mengambil kesimpulan apakah ia masih memiliki kesangsian besar mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas. Dengan demikian, opini *going concern* harus diterbitkan apabila auditor belum bisa menyakinkan diri bahwa langkah-langkah yang diambil manajemen dapat mengurangi dampak Covid 19 terhadap kinerja keuangan perusahaan pada tahun depan.



Setelah melakukan *content analysis* terhadap opini audit yang dikeluarkan auditor, ternyata banyak yang tidak sesuai dengan pedoman yang tertuang dalam PSA No.30 SA Seksi 341.3 mengenai penerbitan *going concern*. Menurut pendapat penulis, selama tahun 2019 saja seharusnya ada tambahan 16 perusahaan yang mendapat opini *going concern* karena auditor masih ragu atau belum memiliki keyakinan yang kuat tentang keberlangsungan perusahaan di masa mendatang. Pemaparan *content analysis* yang akan dibahas pada bagian berikut lebih terfokus pada laporan audit tahun 2019 untuk tiga perusahaan yang seharusnya mendapat opini *going concern*.

Berikut kutipan dari laporan auditor terhadap perusahaan PT Star Petrochem Tbk. yang menekankan pada efek Covid 19 yang merupakan 1 dari 16 perusahaan yang layak mendapat opini *going concern*.

“Kami membawa perhatian ke Catatan 34 atas laporan keuangan konsolidasian terlampir yang menjelaskan tentang situasi perekonomian dampak dari wabah virus corona di Indonesia terhadap Grup dan langkah-langkah yang diambil Grup dalam merespon kondisi ini. Meskipun demikian, terdapat kemungkinan suatu ketidakpastian yang dapat memberikan dampak material di masa mendatang. Laporan keuangan konsolidasian terlampir tidak mencakup penyesuaian yang mungkin dilakukan atas ketidakpastian tersebut diatas. Opini kami tidak dimodifikasi sehubungan dengan hal tersebut”

Dalam kutipan di atas dapat dilihat bahwa auditor tidak menyatakan secara spesifik apakah masih memiliki keraguan atau tidak tentang masa depan perusahaan terkait dampak Covid 19. Namun berdasarkan pedoman PSA No.30 SA Seksi 341.3 auditor harus memiliki keyakinan tentang eksistensi perusahaan di masa mendatang. Fakta bahwa auditor tidak

menyatakan secara tegas pendapatnya tentang dampak Covid 19 terhadap kelangsungan hidup perusahaan menunjukkan masih ada keraguan dalam diri auditor. Keraguan tersebut mengisyaratkan bahwa auditor meragukan kelangsungan hidup perusahaan dan mengungkapkan dengan tegas dalam laporan audit.

Pendapat auditor yang tidak jelas tentang keraguan tentang kelangsungan hidup perusahaan di masa depan juga terjadi untuk PT Island Concepts Indonesia Tbk. Berikut kutipan yang diambil dari laporan auditor.

Kami memohon perhatian pembaca laporan keuangan konsolidasian ini pada Catatan 38 dari laporan keuangan konsolidasi terlampir yang menjelaskan ketidakpastian tentang kondisi ekonomi yang dipengaruhi oleh wabah virus Covid-19 di Indonesia, dampak material yang mungkin diakibatkannya terhadap laporan keuangan Grup di mendatang, dan masa langkah-langkah yang diambil oleh Grup dalam ketidakpastian menanggapi ini. Laporan keuangan konsolidasian terlampir tidak mencakup penyesuaian yang mungkin timbul sebagai akibat dari ketidakpastian tersebut. Pendapat kami tidak dimodifikasi sehubungan dengan masalah ini.

Sama seperti sebelumnya, auditor tidak menyatakan secara tegas keyakinannya tentang dampak Covid 19 terhadap keberlangsungan perusahaan di masa mendatang.

Berikut ini kutipan laporan auditor tentang dampak pandemi Covid 19 atas keberlangsungan PT Campina Ice Cream Industry Tbk.

“Kami membawa perhatian ke Catatan 34 atas laporan keuangan yang menjelaskan situasi perekonomian dampak dari wabah virus corona di Indonesia terhadap Perusahaan dan langkah-langkah yang diambil



Perusahaan dalam merespon kondisi ini. Meskipun demikian, terdapat suatu ketidakpastian material mengenai dampak dari situasi saat ini terhadap bisnis dan operasi Perusahaan di masa mendatang. Laporan keuangan terlampir tidak mencakup penyesuaian yang mungkin dilakukan atas ketidakpastian tersebut. Opini kami tidak dimodifikasi sehubungan dengan hal tersebut”

Kutipan tentang dampak pandemi Covid 19 yang dikeluarkan auditor di atas menunjukkan sikap auditor yang tidak tegas terkait dampak Covid 19 terhadap bisnis dan operasi perusahaan mempengaruhi kelangsungan hidup perusahaan. Apabila belum bisa meyakini diri tentang keberlangsungan perusahaan seharusnya auditor memegang prinsip konservatisme dan mengambil sikap yang tegas.

Audit Delay

Dari Tabel 2 dapat dilihat bahwa perbedaan rata-rata *audit delay* pada masa sebelum pandemi dan saat pandemi sebesar 7,752 hari yang merupakan selisih dari rata-rata setelah pandemi (99,47) dan sebelum pandemi (91,72) yang telah disajikan sebelumnya pada tabel statistik deskriptif. Perbedaan tersebut signifikan secara statistik pada level kurang dari 1% dengan nilai t statistik dan *p-value* masing-masing sebesar 4,024 dan 0,000. Temuan ini menunjukkan bahwa pengauditan pada saat pandemi Covid 19 berbeda dengan kondisi normal. Lingkungan bisnis yang penuh ketidakpastian ditambah pembatasan-pembatasan fisik dan sosial yang diterapkan pemerintah, mengharuskan auditor mencari alternatif-alternatif baru dalam melakukan verifikasi. Auditor harus lebih sering melakukan konsultasi dengan manajemen untuk memahami dampak Covid 19 terhadap bisnis dan operasional perusahaan. Keadaan yang tidak menentu ini meningkatkan risiko audit sehingga memperlambat proses audit dan

meningkatkan terjadinya *audit delay*. Selama pandemi Covid 19, sikap skeptis auditor juga meningkat terutama berkaitan dengan kelangsungan perusahaan sehingga harus meluangkan waktu yang lebih banyak berdiskusi dan menilai langkah-langkah perusahaan untuk mengurangi dampak Covid 19 (Albitar, et al., 2021).

Temuan dalam penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan (Harjoto & Laksmana, 2022) yang membandingkan dampak *lockdown* dan pembatasan-pembatasan sosial terhadap perusahaan Amerika dan perusahaan dari negara-negara lain. Mereka menggunakan 2726 perusahaan amerika dan 718 perusahaan dari 51 negara yang berbeda sebagai sampel penelitian. Hal menarik dari hasil penelitian mereka adalah *lockdown* yang diterapkan di berbagai negara di luar Amerika menyebabkan *audit delay* yang lebih lama dibanding perusahaan amerika. Lebih jauh lagi mereka melaporkan bahwa *lockdown* dan pembatasan-pembatasan yang panjang menyebabkan *audit delay* yang lebih tinggi pada kelompok perusahaan yang memiliki *audit risk* yang tinggi. Untuk kelompok perusahaan Amerika yang memiliki *audit risk* yang tinggi ternyata menunjukkan *audit delay* yang lebih rendah dibandingkan kelompok perusahaan dari luar Amerika yang juga memiliki *audit risk* yang tinggi.

Opini Audit

Tabel 2 menunjukkan bahwa perbedaan rata-rata jumlah opini wajar dengan pengecualian pada masa sebelum pandemi dan saat pandemi adalah sebesar -0,003 yang merupakan selisih dari rata-rata setelah pandemi (0,011) dan sebelum pandemi (0,014) yang telah disajikan sebelumnya pada tabel statistik deskriptif. Perbedaan tersebut tidak signifikan secara statistik dengan nilai t statistik dan *p-value* masing-masing sebesar -0,378 dan 0,706. Temuan ini tidak konsisten dengan



argumen bahwa pembatasan fisik dan sosial pada saat pandemi menyulitkan auditor untuk melakukan verifikasi terhadap kewajaran nilai persediaan, sehingga membuka peluang untuk menerbitkan opini wajar dengan pengecualian (Hay, et al., 2020).

KAP Big 4

Hasil uji beda berpasangan penggunaan KAP Big 4 yang ditampilkan pada Tabel 2 menunjukkan bahwa perbedaan rata-rata jumlah perusahaan yang menggunakan KAP Big 4 pada masa sebelum pandemi dan saat pandemi adalah sebesar -0,035 yang merupakan selisih dari rata-rata setelah pandemi (0,292) dan sebelum pandemi (0,327) yang telah disajikan sebelumnya pada tabel statistik deskriptif. Perbedaan tersebut signifikan secara statistik dengan nilai t statistik dan *p-value* masing-masing sebesar -2,430 dan 0,016. Temuan menunjukkan bahwa perubahan kondisi ekonomi perusahaan selama pandemi menurunkan kinerja keuangan perusahaan sehingga harus melakukan efisiensi dengan mengurangi pengeluaran-pengeluaran yang tidak berdampak langsung terhadap profitabilitas di masa depan. Pergantian KAP Big 4 ke KAP non-Big 4 bisa menjadi alternatif efisiensi pengeluaran. Temuan ini konsisten dengan studi-studi terdahulu yang menunjukkan bahwa ada upaya perusahaan melakukan negosiasi ulang untuk mendapatkan biaya audit yang lebih rendah (Bozec & Dia, 2017); (Chen, et al., 2018); (Chen, et al., 2019). Di samping itu, studi-studi terdahulu juga menunjukkan bahwa KAP membebankan *audit fee* yang lebih tinggi pada masa pandemi Covid 19 sebagai kompensasi atas tambahan pekerjaan dalam menjalankan prosedur audit alternatif (Al-Qadashi, et al., 2022); (Harjoto & Laksmana, 2022).

Pengungkapan Dampak Covid 19

Untuk melengkapi analisis tentang dampak Covid 19 terhadap aktivitas pengauditan, peneliti melakukan *content analysis* terhadap laporan keuangan perusahaan sampel untuk mengetahui apakah perusahaan mengungkapkan informasi tentang dampak Covid 19 terhadap kelangsungan perusahaan dan upaya-upaya yang dilakukan perusahaan untuk mengurangi dampak negatif yang ditimbulkan. Pengungkapan secara transparan dapat membantu auditor independen dalam menilai ancaman Covid 19 terhadap kelangsungan perusahaan. Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya, pedoman yang tertuang dalam PSA No.30 SA Seksi 341.3 mengharuskan auditor untuk mengidentifikasi keadaan atau peristiwa yang menimbulkan kesangsian besar mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidup dalam di masa mendatang.

Pelaporan keuangan yang transparan sangat penting bagi semua pemangku kepentingan, terutama bagi investor saham dalam mengambil keputusan investasi. Perusahaan bertanggung jawab untuk menyajikan informasi yang relevan tentang realitas ekonomi perusahaan yang dialami perusahaan dan juga informasi yang berisi penilaian manajemen tentang keberlangsungan perusahaan di masa mendatang. Apabila manajemen perusahaan meragukan kelangsungan perusahaan sebagai akibat dari pandemi Covid 19 yang diikuti dengan berbagai pembatasan-pembatasan dan lockdown yang mengakibatkan penurunan kemampuan keuangan perusahaan dalam mendanai aktivitas bisnis dan operasional di masa mendatang, pengungkapan efek material dari kondisi tersebut harus dilakukan. Namun, pengungkapan tentang keraguan manajemen perusahaan atas keberlangsungan perusahaan dapat menimbulkan respon negatif dari pasar sehingga menurunkan harga saham



perusahaan. Peristiwa pandemi Covid 19 menjadi momen yang tepat untuk menilai sejauh mana perusahaan memiliki kepedulian terhadap pengguna laporan keuangan.

Observasi yang dilakukan terhadap laporan tahunan perusahaan sampel tahun 2019-2022 menunjukkan bahwa pada tahun 2019 hanya ada 10 dari 184 perusahaan atau sekitar 5,4% perusahaan yang mengungkapkan dampak Covid 19 dalam laporan keuangan. Pada tahun 2020 hanya ada 17 dari 185 perusahaan atau sekitar 9,2% yang mengungkapkan dan tahun 2021 terdapat 20 dari 185 perusahaan atau 10,8% yang mengungkapkan. Untuk mendapat gambaran tentang poin-poin penting yang disampaikan dalam pengungkapan dampak Covid 19 terhadap kinerja keuangan perusahaan di masa mendatang, contoh pengungkapan tiga perusahaan untuk tahun 2019, 2020, 2021 akan disampaikan dalam paragraf-paragraf di bawah ini.

Berikut contoh pengungkapan dampak pandemi Covid 19 yang tersaji dalam laporan keuangan PT Blue Bird Tbk pada tahun 2019.

“Perseroan memasuki awal 2020 dengan cukup baik terutama di Januari dan Februari. Namun, sebagaimana kita semua ketahui, wabah Coronavirus Disease 2019 (COVID-19) juga telah menyebar di Indonesia dan Perseroan pun terkena dampak dari wabah ini. Penurunan jumlah wisatawan serta menurunnya mobilitas masyarakat sebagai implikasi dari mewabahnya COVID-19 tentunya mengakibatkan penurunan terhadap bisnis Perseroan di hampir semua segmen usaha yang dijalankan oleh Perseroan”.

Berikut contoh pengungkapan dampak pandemi Covid 19 yang tersaji dalam laporan keuangan PT Asiaplast Industries Tbk pada tahun 2020.

“Penurunan penjualan tahun 2020 pada entitas induk sebesar IDR 85,51 miliar dan pada entitas anak sebesar IDR

26,94 miliar karena adanya dampak dari melemahnya perekonomian di Indonesia. Pada tahun 2020 pertumbuhan ekonomi Indonesia mengalami perlambatan hampir di semua sektor industri karena adanya dampak dari pandemi COVID-19 yang mulai masuk ke Indonesia sejak Maret 2020. Sebagai contoh pada sektor industri otomotif yang sangat terdampak akibat pandemi COVID-19 memberikan kontribusi yang sangat signifikan pada penurunan penjualan entitas induk tahun 2020”.

Berikut contoh pengungkapan dampak pandemi Covid 19 yang tersaji dalam laporan keuangan PT Asiaplast Industries Tbk pada tahun 2021.

“Selama tahun 2021, Perseroan masih dihadapkan dengan pandemi Covid-19 yang dampaknya masih sangat terasa, terutama pada penjualan Perseroan. Kenaikan harga bahan baku utama yang sangat signifikan secara tiba-tiba di bulan Maret 2021 telah memberikan dampak negatif pada profitabilitas Perseroan”

SIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk memahami dampak pandemi Covid-19 terhadap aktivitas pengauditan pada perusahaan-perusahaan publik di Indonesia. Pengauditan dalam masa pandemi diprediksi mempengaruhi pendapat auditor tentang *going concern*, waktu penyelesaian audit (audit delay), opini audit, dan keputusan untuk menggunakan auditor Big-4 versus non-Big 4.

Investigasi dilakukan dengan pendekatan *mixed-method* yaitu gabungan metode kuantitatif dan metode kualitatif. Hasil analisis dari kedua metode tersebut menunjukkan bahwa jumlah opini *going concern* lebih banyak diterbitkan auditor pada saat pandemi Covid 19 melanda dunia. Selain itu, auditor menghabiskan waktu lebih banyak untuk merampungkan tugas



pengauditan pada saat pandemi Covid 19. Jumlah opini wajar dengan pengecualian tidak berbeda pada periode sebelum pandemi dan saat pandemi Covid 19. Meskipun demikian, klien yang menggunakan KAP Big-4 menurun selama pandemi dibandingkan sebelum pandemi.

REFERENCES

- Albitar, K., Gerged, A. M., Kikhia, H. & Hussainey, K., 2021. Auditing in Times of Social Distancing: The Effect of COVID-19 on Auditing Quality. *International Journal of Accounting & Information Management*, 29(1), pp. 169-178.
- Al-Qadashi, A., Baatwah, S. R. & Omer, W. K., 2022. Audit Fees Under the COVID-19 Pandemic: Evidence from Oman. *Journal of Accounting in Emerging Economies*.
- Arnold, C., 2020. *IFAC*. [Online] Available at: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-audit-considerations> [Accessed 23 August 2023].
- Bozec, R. & Dia, M., 2017. The monitoring function of the board and audit fees: contingent upon ownership concentration. *International Journal of Accounting & Information Management*, 25(1), pp. 70-90.
- Bushee, B. J. & Noe, C. F., 2000. Corporate Disclosure Practices, Institutional Investors, and Stock Return Volatility. *Journal of Accounting Research*, Volume 38, pp. 171-202.
- Chen, H., Hua, S., Liu, Z. & Zhang, M., 2019. Audit Fees, Perceived Audit Risk, and the Financial Crisis of 2008. *Asian Review of Accounting*, 27(1), pp. 97-111.
- Chen, L., Krishnan, G. & Yu, W., 2018. The Relation Between Audit Fee Cuts During the Global Financial Crisis and Earnings Quality and Audit Quality. *Advances in Accounting*, Volume 43, pp. 14-31.
- Decker, J., Ray, R. & Kizirian, T., 2016. The auditor's road map for client acceptance. *Journal of Business Case Studies*, 12(3), pp. 99-102.
- Dohrer, B. & Mayes, C., 2020. Auditing during COVID-19: 6 Areas to Focus on Practitioners and Their Clients Are Facing Challenges They Have Never Encountered Before. *Journal of Accountancy*, 229(5), p. 14.
- Ference, S. B., 2020. *Journal of Accountancy*. [Online] Available at: <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2020/dec/cpa-firm-client-acceptance-procedures.html> [Accessed 23 August 2023].
- Fraenkel, J., Wallen, N. & Hyun, H., 2012. *How to Design and Evaluate Research In Education*. 8th penyunt. New York: McGraw Hill.
- Harjoto, M. A. & Laksmana, I., 2022. The impact of COVID-19 lockdown on audit fees and audit delay: international evidence. *International Journal of Accounting and Information Management*, 30(4), pp. 526-545.
- Hay, D., Shires, K. & Van Dyk, D., 2020. Auditing in the Time of COVID – the Impact of COVID-19 on Auditing in New Zealand and Subsequent Reforms. *Pacific Accounting Review*, 33(2), p. 179–188.
- IAI, 2011. *Pertimbangan Auditor atas Kemampuan Satuan Usaha dalam Mempertahankan Kelangsungan Hidupnya*. PSA No. 30. Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Jakarta: Salemba Empat.
- Inchausti, B. G., 1997. The influence of company characteristics and accounting regulation on information disclosed by Spanish firms.



- European Accounting Review*, 6(1), pp. 45-68.
- Kenton, W., 2023. *Investopedia*. [Online] Available at:
<https://www.investopedia.com/terms/i/internalcontrols.asp>
[Accessed 23 August 2023].
- Messier, W. F., Glover, S. M. & & Prawitt, D. F., 2019. *Auditing & assurance services / a systematic approach*. New York: NY: McGraw-Hill/Irwin.
- Moses, M. A., 2021. *The Impacts of Covid-19 On Audit Practices. Thesis*, Honors College: Eastern Michigan University.
- Nurdiana, A., 2020. *Ini sektor industri yang paling terdampak virus corona versi Moody's*. [Online] Available at:
<https://internasional.kontan.co.id/news/>
[Diakses 23 August 2023].
- Tibiletti, V., Marchini, P. L., Gamba, V. & Todaro, V. C., 2022. The Impact of COVID-19 on Financial Statements Results and Disclosure: First Insights from Italian Listed Companies. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 9(1), pp. 54-64.

