

BAB II TINJAUAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Tinjauan Pustaka

2.1.1 Pengertian *Auditing*

ASOBAC (*A Statement of Basic Auditing Concepts*) dalam Halim (2008,1) mendefinisikan *auditing* sebagai suatu proses sistematis untuk menghimpun dan mengevaluasi bukti-bukti audit secara objektif mengenai asersi-asersi tentang berbagai tindakan dan kejadian ekonomi untuk menentukan tingkat kesesuaian antara asersi-asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditentukan dan menyampaikan hasilnya kepada para pemakai yang berkepentingan.

Auditing menurut Arens, Elder, Beasley, adalah

“Auditing is the accumulation an evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by competent, independent person”.

Artinya *auditing* adalah pengumpulan dan penilaian bukti mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi dan kriteria yang ditetapkan. *Auditing* harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen.

Menurut Soekrisno Agoes (2004:12) mendefinisikan *auditing* sebagai berikut “Suatu pemeriksaan yang dilakukan secara kritis dan sistematis, oleh pihak yang independen, terhadap laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen, beserta catatan-catatan pembukuan dan bukti-bukti pendukungnya, dengan tujuan untuk dapat memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut”.

Sedangkan menurut Mulyadi (2002,9), secara umum *auditing* adalah suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi. Tujuannya adalah untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta menyampaikan hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan.

Definisi auditing secara umum tersebut memiliki unsur-unsur penting yang diuraikan berikut ini :

a. Suatu proses sistematis

Auditing merupakan suatu proses sistematis, berupa suatu rangkaian langkah atau prosedur yang logis dan terorganisasi. Auditing dilaksanakan dengan suatu urutan langkah yang direncanakan, terorganisasi, dan berurutan.

b. Untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif

Proses sistematis tersebut ditujukan untuk memperoleh bukti yang mendasari pernyataan yang dibuat oleh individu atau badan usaha, serta untuk mengevaluasi tanpa memihak atau berprasangka terhadap bukti-bukti tersebut. Sebagai contoh, suatu badan usaha membuat pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi yang disajikan dalam laporan keuangan dan auditor melakukan audit atas pernyataan yang dibuat oleh badan tersebut. Dalam auditnya, auditor tersebut melakukan proses sistematis untuk memperoleh bukti-bukti yang menjadi dasar pernyataan yang disajikan oleh badan tersebut dalam laporan keuangannya, dan mengevaluasinya secara

objektif, tidak memihak baik kepada pemberi kerja (manajemen) maupun kepada pihak ketiga (pemakai hasil audit).

c. Pernyataan mengenai kegiatan dan kejadian ekonomi

Maksud pernyataan mengenai kegiatan dan kejadian ekonomi disini adalah hasil proses akuntansi. Akuntansi merupakan proses pengidentifikasian, pengukuran, dan penyampaian informasi ekonomi yang dinyatakan dalam laporan keuangan yang umumnya terdiri dari lima laporan keuangan pokok yaitu neraca, laporan laba rugi, laporan perubahan ekuitas, laporan arus kas, dan catatan atas laporan keuangan. Laporan keuangan dapat berupa laporan biaya dari pusat pertanggung jawaban tertentu dalam perusahaan.

d. Menetapkan tingkat kesesuaian

Pengumpulan bukti mengenai pernyataan dan evaluasi terhadap hasil pengumpulan bukti tersebut dimaksudkan untuk menetapkan kesesuaian pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan. Tingkat kesesuaian antara pernyataan dengan kriteria tersebut kemungkinan dapat dikualifikasikan, kemungkinan pula bersifat kualitatif. Auditing yang dilaksanakan oleh auditor independen menggunakan pernyataan yang bersifat kualitatif dalam menyatakan kesesuaian antara kriteria dengan pernyataan yang dihasilkan oleh proses akuntansi. Sebagai contoh, auditor independen memberikan pernyataan bahwa laporan keuangan yang disajikan oleh suatu perusahaan adalah wajar dalam semua hal yang material sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum.

e. Kriteria yang telah ditetapkan

Standar-standar yang digunakan sebagai dasar untuk menilai asersi atau pernyataan. Kriteria dapat berupa peraturan-peraturan spesifik yang dibuat oleh badan legislatif, anggaran atau ukuran kinerja lainnya yang ditetapkan oleh manajemen, GAAP yang ditetapkan oleh FASB, serta badan pengatur lainnya.

f. Penyampaian hasil

Diperoleh melalui laporan tertulis yang menunjukkan derajat kesesuaian antara asersi dan kriteria yang telah ditetapkan. Penyampaian hasil ini dapat meningkatkan atau menurunkan derajat kepercayaan pemakai informasi keuangan atas asersi yang dibuat oleh pihak audit.

g. Pemakai yang berkepentingan

Dalam dunia bisnis, pemakai yang berkepentingan terhadap laporan audit adalah para pemakai keuangan seperti pemegang saham, manajemen, calon investor dan kreditur, organisasi buruh, dan kantor pelayanan pajak.

2.1.2 Tujuan Auditing

Tujuan audit atas laporan keuangan oleh auditor independen pada umumnya adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran dalam semua hal yang material posisi keuangan, perubahan ekuitas, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum di Indonesia (SPAP, PSA No.02.SA seksi 110, 2011:110.1).

Tujuan umum audit menurut Kell, Johnson, dan Boynton (2006:6) adalah menyatakan pendapat atas kewajaran, dalam suatu hal yang material, posisi

keuangan dan hasil usaha arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum, sedangkan tujuan audit spesifikasi ditentukan berdasarkan asersi-aseri yang dibuat oleh manajemen adalah pernyataan yang tersirat atau yang dinyatakan jelas oleh manajemen mengenai jenis transaksi dan akun terkait dalam laporan keuangan.

Tujuan *Auditing* menurut Standar Profesional Akuntan Publik (IAI, 2001:110) dinyatakan bahwa tujuan umum atas laporan keuangan oleh auditor independen adalah menyatakan pendapat atas kewajaran dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha serta arus kas sesuai prinsip akuntansi yang berterima umum. Tujuan akhir dari proses audit adalah menghasilkan laporan audit. Laporan audit inilah yang digunakan oleh auditor untuk menyampaikan pernyataan atau pendapatnya kepada para pemakai laporan keuangan sehingga bisa dijadikan acuan bagi pemakai laporan keuangan dalam membaca sebuah laporan keuangan.

Tujuan audit secara spesifik ditentukan berdasarkan asersi-aseri yang dibuat oleh manajemen yang tercantum dalam laporan keuangan. Aseri dalam PSA No. 7 (SA seksi 326, 2011:326.2) yaitu asersi keberadaan atau keterjadian, asersi kelengkapan, asersi hak dan kewajiban, asersi penilaian atau alokasi dan asersi penyajian dan pengungkapan. Aseri- aseri manajemen adalah sebagai berikut:

1) Aseri keberadaan atau keterjadian (*Existence or Occurrence*)

Berhubungan dengan aktiva atau utang satuan usaha yang ada pada tanggal tertentu dan apakah transaksi yang dicatat telah terjadi selama periode

tertentu. Manajemen membuat asersi bahwa persediaan produk jadi yang terdapat dalam neraca tersedia untuk dijual.

2) Asersi kelengkapan (*Completeness*)

Berhubungan dengan semua transaksi yang seharusnya disajikan dalam laporan keuangan. Manajemen membuat asersi bahwa seluruh pembelian barang dan jasa dicatat dan dicantumkan dalam laporan keuangan.

3) Asersi hak dan kewajiban (*Rights and Obligation*)

Berhubungan dengan apakah aktiva merupakan hak perusahaan dan utang merupakan kewajiban perusahaan pada tanggal tertentu.

4) Asersi penilaian atas alokasi (*Valuation*)

Berhubungan dengan apakah komponen- komponen aktiva, kewajiban, pendapatan dan biaya telah dicantumkan dalam laporan keuangan dengan jumlah yang semestinya.

5) Asersi penyajian dan pengungkapan (*Presentation and Disclosure*)

Berhubungan dengan apakah komponen- komponen tertentu laporan keuangan yang diklasifikasikan, dijelaskan, dan diungkapkan sebagaimana mestinya.

2.1.3 Jenis Audit

Menurut Mulyadi (2008: 30) ada tiga jenis audit, yaitu:

1. Audit Laporan Keuangan (*Financial Statement Audit*)

Audit laporan keuangan adalah audit yang dilakukan oleh auditor independen terhadap laporan keuangan yang disajikan oleh klien untuk memberikan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan tersebut. Dalam laporan

keuangan atas dasar kesesuaiannya dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum.

2. Audit Kepatuhan (*Compliance Audit*)

Audit kepatuhan adalah audit yang bertujuan untuk menentukan apakah yang diaudit sesuai dengan kondisi, peraturan dan undang-undang tertentu. Kepatuhan umumnya dilaporkan kepada pihak yang berwenang membuat kriteria. Audit kepatuhan biasanya disebut fungsi internal, karena oleh pegawai dan banyak dijumpai dalam pemerintahan.

3. Audit Operasional (*Operasional Audit*)

Audit operasional merupakan *review* secara sistematis kegiatan dan bagian dari organisasi, dalam hubungannya dengan audit tertentu. Tujuan audit operasional adalah untuk:

- a. Mengevaluasi kinerja.
- b. Mengidentifikasi kesempatan untuk peningkatan.
- c. Memberikan rekomendasi untuk perbaikan atau tindakan lebih lanjut.

Pihak yang memerlukan audit operasional adalah manajemen atau pihak ketiga. Hasil audit operasional diserahkan kepada pihak yang meminta dilaksanakannya audit tersebut

2.1.4 Standar *Auditing*

Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) (2001:001.7) menyatakan bahwa: Standar *Auditing* merupakan panduan audit atas laporan keuangan historis. Standar *auditing* terdiri dari 10 standar dan dirinci dalam bentuk Pernyataan

Standar *Auditing* (PSA). PSA merupakan penjabaran lebih lanjut masing-masing standar yang tercantum dalam standar *auditing* dan berisi ketentuan-ketentuan dan panduan utama yang harus diikuti oleh akuntan publik dalam melaksanakan perikatan audit.

Menurut William C. Boynton, Raymond N Johnson, dan Walter G.Kell (2003:62) standar dalam *auditing* yang telah ditetapkan dan disahkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) adalah sebagai berikut :

A. Standar Umum

- 1) Audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor.
- 2) Dalam semua hal yang berhubungan dengan perikatan, independensi dalam sikap mental harus dipertahankan oleh auditor.
- 3) Dalam pelaksanaan audit dan penyusunan laporannya, auditor wajib menggunakan kemahiran profesionalnya dengan cermat dan seksama.

B. Standar Pekerjaan Lapangan

- 1) Pekerjaan harus dikerjakan sebaik-baiknya dan jika digunakan asisten harus disupervisi dengan semestinya.
- 2) Pemahaman memadai atas pengendalian intern harus diperoleh untuk merencanakan audit dan menentukan sifat, saat, dan lingkup pengujian yang akan dilakukan.
- 3) Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, permintaan keterangan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan audit.

C. Standar Pelaporan

- 1) Laporan auditor harus menyatakan apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.
- 2) Laporan auditor harus menunjukkan atau menyatakan, jika ada, ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya.
- 3) Pengungkapan informatif dalam laporan keuangan harus dipandang memadai, kecuali dinyatakan lain dalam laporan auditor.
- 4) 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 hal nama auditor dikaitkan dengan laporan keuangan, maka laporan auditor harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan audit yang dilaksanakan, jika ada, dan tingkat tanggung jawab yang dipikul oleh auditor.

Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) menyatakan bahwa audit yang dilakukan auditor dikatakan berkualitas, jika memenuhi standar auditing dan standar pengendalian mutu.

2.1.5 Risiko Audit dan Materialitas Dalam Pelaksanaan Audit

Materialitas dan risiko sangat fundamental bagi perencanaan audit dan perancangan pendekatan audit. Menurut SPAP (PSA 25 SA Seksi 312.4) menyatakan bahwa auditor harus mempertimbangkan risiko audit dan materialitas dalam mempertimbangkan kemungkinan yang muncul agar dapat memperoleh bukti audit kompeten yang cukup dan sebagai dasar memadai untuk mengevaluasi laporan keuangan yang dilakukan dengan cara :

- 1) Merencanakan audit dan merancang prosedur audit.
- 2) Mengevaluasi apakah laporan keuangan secara keseluruhan disajikan secara wajar, dalam semua hal yang material, sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia.

Menurut SPAP (PSA 25 SA Seksi 312.8) macam-macam risiko audit yang terjadi dalam tingkat saldo akun atau golongan transaksi yaitu:

- 1) Risiko Bawaan (*Inherent Risk*) adalah kerentanan suatu saldo akun atau golongan transaksi terhadap suatu salah saji material, dengan asumsi bahwa tidak terdapat pengendalian yang terkait.
- 2) Risiko Pengendalian (*Control Risk*) adalah risiko bahwa suatu salah saji material yang dapat terjadi dalam suatu asersi tidak dapat dicegah atau dideteksi secara tepat waktu oleh pengendalian intern entitas.
- 3) Risiko Deteksi (*Detection Risk*) adalah risiko bahwa auditor tidak dapat mendeteksi salah saji material yang terdapat dalam suatu asersi.

2.1.6 Disclosure

2.1.6.1 Definisi Disclosure

Disclosure adalah pengungkapan atau pemberian informasi oleh perusahaan, baik yang positif maupun yang negatif, yang akan mempengaruhi atas suatu keputusan investasi. *Disclosure* dibutuhkan oleh para pengguna untuk lebih memahami informasi yang terkandung dalam laporan keuangan. Laporan keuangan merupakan sumber informasi yang memungkinkan pihak pengguna untuk mengetahui kondisi suatu perusahaan (Almilia dan Retrinasari, 2007).

Informasi yang didapat dari suatu laporan keuangan perusahaan tergantung pada tingkat pengungkapan (*disclosure*) dari laporan keuangan yang bersangkutan. Pengungkapan informasi dalam laporan keuangan dilakukan untuk melindungi hak pemegang saham yang cenderung terabaikan akibat terpisahnya pihak manajemen yang mengelola perusahaan dan pemegang saham yang memiliki modal. Semakin memadainya pengungkapan atas informasi laporan keuangan dapat mengurangi resiko litigasi sehingga jika perusahaan mengungkapkan lebih sedikit informasi akuntansi cenderung menerima opini *unqualified* dari auditor eksternal (Junaidi dan Hartono, 2010:8).

2.1.6.2 Tujuan dan Manfaat Disclosure

Adapun yang menjadi tujuan dari pengungkapan dinyatakan sebagai berikut :

1. Untuk menguraikan hal-hal yang diakui dan memberikan pengukuran yang relevan atas hal-hal tersebut di luar pengukuran yang digunakan dalam laporan keuangan.

2. Untuk menguraikan hal-hal yang diakui dan untuk memberikan pengukuran yang bermanfaat.
3. Untuk memberikan informasi yang akan membantu investor dan kreditor menilai resiko dan potensial dari hal-hal yang diakui dan tidak diakui.
4. Untuk memberikan informasi penting yang memungkinkan para pengguna laporan keuangan untuk melakukan perbandingan dalam satu tahun dan diantara beberapa tahun.
5. Untuk memberikan informasi mengenai arus kas atau keluar dari masa depan.
6. Untuk membantu para investor menilai pengembalian dari investasi mereka.

Tujuan dari pengungkapan oleh perusahaan bermanfaat untuk beberapa kepentingan yaitu oleh perusahaan pencari laba (*profit making interprise*) berdasarkan pada tiga kategori kepentingan yaitu kepentingan perusahaan, kepentingan investor, dan kepentingan nasional.

1. Manfaat bagi kepentingan perusahaan adalah dapat diperoleh biaya modal yang lebih rendah yang berkaitan dengan berkurangnya resiko informasi bagi investor dan kreditor. Dengan demikian investor dan kreditor bersedia membeli sekuritas dengan harga tinggi, akibat dari harga sekuritas yang tinggi tersebut biaya modal perusahaan menjadi rendah.
2. Bagi investor pengungkapan bermanfaat untuk mengurangi resiko informasi berupa pengurangan kesalahan pembuatan keputusan investasi. Sehingga investor menjadi lebih percaya kepada perusahaan yang

memberikan pengungkapan secara lengkap, akibatnya sekuritas perusahaan menjadi lebih menarik bagi banyak investor dan harganya akan naik.

3. Bagi kepentingan Nasional, yaitu berupa adanya biaya modal perusahaan yang rendah dan berkurangnya risiko informasi yang dihadapi investor. Dengan diperolehnya biaya modal yang lebih rendah oleh perusahaan, pertumbuhan ekonomi dapat meningkat, kesempatan kerja meluas, dan pada akhirnya standar kehidupan secara nasional akan meningkat pula. Dengan berkurangnya resiko informasi yang dihadapi investor, pasar modal menjadi likuid. Likuiditas pasar modal ini diperlukan oleh perekonomian nasional karena dapat membantu alokasi modal secara efektif.

Sedangkan keuntungan dari pengungkapan laporan keuangan menurut Tanor (2009) adalah sebagai berikut :

1. Keuntungan terjadi apabila pengungkapan rinci mengenai produk baru dapat digunakan untuk menyampaikan prospek perusahaan di masa yang akan datang kepada para pemegang saham.
2. *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.
3. *Disclosure* perusahaan dapat mengurangi asimetri informasi

2.1.6.3 Jenis-Jenis *Disclosure*

Menurut Hendriksen dan Breda (2002), terdapat 3 konsep pengungkapan yang umumnya di usulkan diantaranya :

1. *Adequate Disclosure* (pengungkapan cukup), konsep ini digunakan untuk pengungkapan minimum yang disyaratkan oleh peraturan yang berlaku, dimana angka-angka yang disajikan dapat diinterpretasikan dengan benar oleh investor.
2. *Fair disclosure* (pengungkapan wajar), tujuannya adalah agar memberikan perlakuan yang sama kepada semua pemakai laporan dengan menyediakan informasi yang layak terhadap pembaca potensial.
3. *Full disclosure* (pengungkapan penuh), Pengungkapan penuh memiliki kesan penyajian informasi secara melimpah sehingga beberapa pihak menganggapnya tidak baik. Bagi beberapa pihak pengungkapan secara penuh diartikan sebagai penyajian informasi yang berlebihan. Terlalu banyak informasi akan membahayakan, karena penyajian rinci dan yang tidak penting justru mengaburkan informasi yang signifikan membuat laporan sulit ditafsirkan.

Evans (2003) dalam suwrdjono (2008) membatasi pengertian pengungkapan hanya pada hal-hal yang menyangkut pelaporan keuangan. Ada dua jenis pengungkapan dalam hubungannya dengan persyaratan yang ditetapkan oleh standar dan regulasi, yaitu:

1. Pengungkapan Wajib (*Mandatory Disclosure*).

Pengungkapan Wajib merupakan pengungkapan minimum yang disyaratkan oleh peraturan yang berlaku. Peraturan tentang standar pengungkapan informasi bagi perusahaan yang telah melakukan penawaran umum dan perusahaan publik yaitu, Peraturan No. VIII.G.7 tentang Pedoman Penyajian Laporan Keuangan dan Peraturan No. VIII.G.2 tentang Laporan Tahunan. Peraturan tersebut diperkuat dengan Keputusan Ketua BAPEPAM No. Kep-17/PM/1995, yang selanjutnya diubah melalui Keputusan Ketua BAPEPAM No. Kep-38/PM/1996 yang berlaku

bagi semua perusahaan yang telah melakukan penawaran umum dan perusahaan publik. Peraturan tersebut diperbaharui dengan Surat Edaran Ketua BAPEPAM No. SE-02/PM/2002 yang mengatur tentang penyajian dan pengungkapan laporan keuangan emiten atau perusahaan publik untuk setiap jenis industri.

2. Pengungkapan Sukarela (*Voluntary Disclosure*)

Salah satu cara meningkatkan kredibilitas perusahaan adalah melalui pengungkapan sukarela secara lebih luas untuk membantu investor dalam memahami strategi bisnis manajemen. Pengungkapan Sukarela merupakan pengungkapan butir-butir yang dilakukan secara sukarela oleh perusahaan tanpa diharuskan oleh peraturan yang berlaku. Sedangkan dari sumber PSAK dapat disimpulkan bahwa informasi lain atau informasi tambahan (telaahan keuangan yang menjelaskan karakteristik utama yang mempengaruhi kinerja perusahaan, posisi keuangan perusahaan, kondisi ketidakpastian, laporan mengenai lingkungan hidup, laporan nilai tambah) adalah merupakan pengungkapan yang dianjurkan (tidak diharuskan) dan diperlukan dalam rangka memberikan penyajian yang wajar dan relevan dengan kebutuhan pemakai.

Pada tingkat pengungkapan wajib (*mandatory disclosure*) diukur dengan menggunakan indeks pengungkapan yaitu dengan cara membagi jumlah skor pengungkapan yang dilakukan oleh perusahaan dengan total item pengungkapan yang diwajibkan secara keseluruhan. Jumlah item pengungkapan wajib diperoleh dari Surat Edaran Ketua Bapepam No. KEP-134/BL/2006 Peraturan Nomor X.K.6 yang berisi tentang: (1) Kewajiban penyampaian laporan tahunan bagi emiten atau

perusahaan publik. (2) Bentuk dan isi laporan tahunan terdapat 33 item (Fitriani dan Dharma, 2007).

Tabel 2.1
Disclosure Items

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 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 divide
27.	Tata kelola perusahaan (<i>Corporate Governance</i>)
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 : *Disclosure Index* Fitriani dan Dharma (2007)

2.1.7 *Audit tenure*

2.1.7.1 *Definisi Audit Tenure*

Audit tenure adalah lamanya hubungan auditor dan klien yang diukur dengan jumlah tahun (Gheiger dan Raghunandan (2002) dalam Junaidi dan Hartono, 2010). Ketika auditor memiliki jangka waktu hubungan yang lama dengan kliennya, hal ini akan mendorong pemahaman yang lebih atas kondisi keuangan klien dan oleh karena itu mereka akan dapat mendeteksi masalah *going concern*. Dalam sudut pandang kedua, menjaga hubungan dengan kantor akuntan publik yang sama untuk jangka waktu yang lama dianggap lebih ekonomis untuk klien. Adanya hubungan antara auditor dengan kliennya dalam waktu yang lama dikhawatirkan akan membuat auditor kehilangan independensinya, karena antara auditor dengan klien sudah terikat hubungan yang nyaman dan saling menguntungkan sehingga kualitas audit menjadi rendah.

Hilangnya independensi auditor dapat dilihat dari kesulitan auditor dalam memberikan opini *going concern* untuk kliennya (Sari,2012:21). Dalam laporan yang dikeluarkan oleh Bagian Praktek *Securities of Exchange Commission* (SEC) Komite Eksekutif *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) 1992 dalam Widyantari (2012:35) dinyatakan beberapa argumen yang dibuat tentang *audit tenure*. Argumen ini menyatakan bahwa dalam jangka panjang hubungan antara auditor dan perusahaan klien akan menyebabkan masalah berikut:

- a. Auditor mempunyai hubungan yang semakin dekat dengan manajemen klien yang menyebabkan auditor kehilangan skeptisme profesional.
- b. Auditor mungkin menganggap pengujian yang dilakukan sebagai pengulangan dari perikatan sebelumnya sehingga auditor merasa mengetahui lebih dulu hasil dari pengujian tersebut. Hal ini menyebabkan auditor kurang mampu mengevaluasi perubahan penting dalam kondisi klien.
- c. Auditor mungkin berkeinginan untuk menyelesaikan masalah perusahaan klien dalam rangka mempertahankan hubungan baik dengan klien, memenuhi keinginan klien mungkin menjadi prioritas auditor dibandingkan dengan mengikuti standar profesional.

2.1.7.2 Peraturan Mengenai Audit *Tenure*

Maka dari itu untuk menjaga independensinya, beberapa Negara menetapkan peraturan mengenai rotasi KAP (Dewayanto,2011:89). Cadbury Committee (1992) di Inggris merekomendasikan rotasi terhadap auditor yang mengaudit, bukan terhadap KAP. AICPA dan SEC mensyaratkan rotasi auditor setelah 9 tahun (indira dan Ella (2008)). Peraturan di Indonesia melalui Keputusan Ketua Bapepam dan LK No: Kep-310/BL/2008 dalam Peraturan No. VIII.A.2 tentang independensi akuntan publik yang memberikan jasa di pasar modal, menyebutkan bahwa Kantor Akuntan Publik mempunyai pengendalian mutu dengan tingkat keyakinan yang memadai bahwa Kantor Akuntan Publik dan karyawannya dapat menjaga sikap independen. Pemerintah telah mengatur tentang jangka waktu perikatan audit dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 17/PMK.01/2008. Peraturan ini menjelaskan bahwa pemberian jasa audit umum

atas laporan keuangan dari suatu entitas dilakukan oleh KAP paling lama untuk 5 tahun buku berturut-turut dan oleh seorang Akuntan Publik paling lama untuk 3 tahun buku berturut-turut. Akuntan Publik dapat menerima kembali penugasan audit untuk klien tersebut setelah 1 tahun buku tidak memberikan jasa audit umum atas laporan keuangan klien tersebut.

2.1.8 Opini Audit

2.1.8.1 Definisi Opini Audit

Opini audit menurut kamus standar akuntansi (Ardiyos, 2007) adalah laporan yang diberikan seorang akuntan publik terdaftar sebagai hasil penilaiannya atas kewajaran laporan keuangan yang disajikan perusahaan. Sedangkan menurut kamus istilah akuntansi (Tobing, 2004) opini audit merupakan suatu laporan yang diberikan oleh auditor terdaftar yang menyatakan bahwa pemeriksaan telah dilakukan sesuai dengan norma atau aturan pemeriksanaan akuntan disertai dengan pendapat mengenai kewajaran laporan keuangan yang diperiksa.

Opini audit diberikan oleh auditor melalui beberapa tahapan. Arens (2010) mengemukakan bahwa laporan audit adalah langkah terakhir dari seluruh proses audit. Dengan demikian, auditor dalam memberikan opini didasarkan pada keyakinan profesionalnya.

Adapun tahap-tahapnya menurut Arens et al (2008:132) yaitu sebagai berikut:

1. Perencanaan dan penancangan pendekatan audit.

2. Pengujian pengendalian dan transaksi.
3. Pelaksanaan prosedur analitis dan pengujian terinci atas saldo.
4. Penyelesaian dan penerbitan laporan audit.

Auditor mempunyai tanggung jawab untuk menilai apakah terdapat kesangsian besar terhadap kemampuan perusahaan dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya pada periode yang pantas. Pada saat auditor menetapkan bahwa ada keraguan yang pasti terhadap kemampuan klien dalam melanjutkan usahanya sebagai *going concern*, auditor diizinkan untuk memilih untuk mengeluarkan *unqualified modified report* atau *disclaimer opinion*. Bagaimanapun juga, tidak ada panduan yang jelas atau penelitian yang sudah ada yang dapat dijadikan acuan pemilihan tipe *going concern report* yang harus dipilih (LaSalle & Anandarajan, 1996) karena pemberian status *going concern* bukanlah suatu tugas yang mudah (Koh& Tan, 1999).

2.1.8.2 Jenis-jenis Opini Audit

Opini yang diberikan atas asersi manajemen dari klien atau instansi perusahaan yang diaudit dikelompokkan menjadi wajar tanpa pengecualian, wajar dengan pengecualian, tidak membeikan pendapat, dan tidak wajar.

Menurut SPAP (PSA 29 SA Seksi 508) ada lima jenis dalam opini audit yang dikeluarkan dalam laporan audit yaitu :

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

Merupakan opini yang diberikan oleh auditor dengan berdasarkan keyakinan bahwa bukti-bukti audit yang telah dikumpulkan telah

membuktikan laporan keuangan perusahaan telah bebas dari salah saji material atau kesalahan-kesalahan yang disengaja dan sudah sesuai dengan standar pelaporan.

2) Pendapat Wajar Tanpa Pengecualian Dengan Bahasa Penjelasan
(*Unqualified Opinion With Explanatory Language*)

Merupakan opini yang diberikan oleh auditor apabila dalam keadaan tertentu yang mengharuskan auditor menambahkan kedalam laporan auditor mengenai paragraf penjelasan meskipun tidak mempengaruhi pendapat wajar tanpa pengecualian yang dinyatakan oleh auditor.

Dalam paragraf penjelasan di laporan audit disebabkan beberapa hal yang memberikan informasi tambahan yaitu :

- a. Pendapat auditor sebagian besar didasarkan atas laporan auditor independen lain.
- b. Mencegah laporan keuangan tidak menyimpang dari prinsip akuntansi yang dikeluarkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia.
- c. Jika terdapat kondisi atau peristiwa yang menyebabkan auditor yakin adanya kesangsian mengenai keberlangsungan hidup perusahaan namun setelah mempertimbangkan rencana manajemen, auditor menyimpulkan rencana manajemen dapat secara efektif dilaksanakan serta pengungkapan atas laporan keuangan telah memadai.
- d. Jika diantara dua periode akuntansi terdapat suatu perubahan dalam penggunaan prinsip akuntansi atau dalam penerapan suatu metode.

e. Keadaan tertentu yang berhubungan dengan laporan audit atas laporan keuangan komparatif.

f. Data keuangan kuartalan tertentu yang diharuskan oleh Badan Pengawas Pasar Modal namun tidak disajikan.

g. Informasi lain dalam suatu dokumentasi yang disajikan tidak material untuk laporan keuangan perusahaan karena informasi yang tidak konsisten.

h. Informasi tambahan yang diharuskan oleh Ikatan Akuntan Indonesia yang penyajiannya menyimpang dari pedoman yang dikeluarkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan, dan auditor tidak dapat menghilangkan keraguan yang besar apakah informasi tambahan sesuai dengan pedoman Dewan Standar Akuntansi Keuangan.

3) **Pendapat Wajar Dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*)**

Merupakan opini yang diberikan oleh auditor yang meskipun dalam laporannya terdapat kekeliruan atau kesalahan namun tidak mempengaruhi kewajaran dalam laporan keuangan perusahaan.

4) **Pendapat Tidak Wajar (*Adverse Opinion*)**

Merupakan opini yang diberikan oleh auditor berdasarkan keyakinan bahwa bukti-bukti audit yang telah dikumpulkan namun dalam laporan keuangan perusahaan terdapat banyak kesalahan atau kekeliruan yang material karena tidak menggambarkan laporan dengan tidak benar dan tidak sesuai standar pelaporan.

5) Pernyataan Untuk Tidak Memberikan Pendapat (*Disclaimer Opinion*)

Merupakan pernyataan auditor untuk tidak memberikan pendapat karena tidak yakin apakah laporan keuangan perusahaan benar atau tidak benar. Hal ini disebabkan auditor tidak dapat memperoleh bukti-bukti audit yang dibutuhkan untuk menyimpulkan apakah laporan keuangan perusahaan sudah sesuai dengan standar pelaporan.

2.1.9 *Going Concern*

2.1.9.1 Pengertian *Going Concern*

IAI (2011:341.2) mendefinisikan *going concern* sebagai: “Kesangsian kemampuan satuan usaha dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya selama periode waktu yang pantas, yaitu tidak lebih dari satu tahun sejak tanggal laporan keuangan auditan”.

Berdasarkan SPAP (PSA 30 SA Seksi 341.1) menyatakan bahwa *going concern* merupakan kelangsungan hidup entitas yang dipakai sebagai asumsi dalam pelaporan keuangan sepanjang tidak terbukti adanya informasi yang menunjukkan hal yang berlawanan. Biasanya, informasi yang secara signifikan berlawanan dengan asumsi kelangsungan hidup entitas adalah berhubungan dengan ketidakmampuan entitas dalam memenuhi kewajibannya pada saat jatuh tempo tanpa melakukan penjualan sebagian besar aktiva kepada pihak luar melalui bisnis biasa, restrukturisasi utang, perbaikan operasi yang dipaksakan dari luar, dan kegiatan serupa yang lain.

Going Concern adalah suatu keadaan di mana perusahaan dapat tetap beroperasi dalam jangka waktu ke depan, dimana hal ini dipengaruhi oleh keadaan *financial* dan *non financial*. Kegagalan mempertahankan *going concern* dapat mengancam setiap perusahaan, terutama diakibatkan oleh manajemen yang buruk, kecurangan ekonomis dan perubahan kondisi ekonomi makro seperti merosotnya nilai tukar mata uang dan meningkatnya inflasi secara tajam akibat tingginya tingkat suku bunga.

2.1.9.2 Tanggung Jawab Auditor atas *Going Concern*

Dalam SA seksi 341 paragraf 3 dinyatakan bahwa auditor bertanggung jawab untuk mengevaluasi apakah terdapat kesangsian besar terhadap kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam periode waktu yang pantas, tidak lebih dari satu tahun sejak tanggal laporan keuangan yang sedang diaudit dengan cara berikut ini (IAI, 2012):

1. Auditor mempertimbangkan apakah seluruh hasil prosedur yang dilaksanakan menunjukkan adanya kesangsian besar mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu pantas (tidak lebih dari satu tahun sejak tanggal laporan keuangan yang sedang diaudit). Mungkin diperlukan 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, auditor harus:
 - a. Memperoleh informasi mengenai rencana manajemen yang ditujukan untuk mengurangi dampak kondisi dan peristiwa tersebut.

- b. 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.

SA seksi 341 paragraf 4 menyatakan bahwa auditor tidak bertanggung jawab untuk memprediksi kondisi dan peristiwa yang akan datang. Fakta bahwa entitas kemungkinan akan berakhir kelangsungan hidupnya setelah menerima laporan dari auditor yang tidak memperlihatkan kesangsian besar, dalam jangka waktu satu tahun setelah tanggal laporan keuangan tidak berarti dengan sendirinya menunjukkan kinerja audit yang tidak memadai. Oleh karena itu, tidak dicantulkannya kesangsian besar dalam laporan audit tidak seharusnya dipandang sebagai jaminan mengenai kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya (Widyantari, 2011:24).

2.1.10 Opini Audit *Going Concern*

Opini audit *going concern* merupakan opini audit yang dikeluarkan oleh auditor untuk mengevaluasi apakah ada kesangsian tentang kemampuan entitas untuk mempertahankan kelangsungan hidupnya (SPAP, 2001). Auditor harus memperoleh dan mempertimbangkan informasi mengenai rencana manajemen dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya selama jangka waktu pantas. Jika setelah mempertimbangkan rencana manajemen auditor tetap menyimpulkan adanya keraguan substansial atas kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya selama jangka waktu pantas, maka auditor harus mempertimbangkan dampak terhadap laporan keuangan, termasuk kecukupan

pengungkapan dalam laporan keuangan (SPAP,2011). Seorang auditor pun harus mempertimbangkan, mengevaluasi dan mendokumentasikan seluruh hal dibawah ini dalam kertas kerja auditnya diantaranya :

- a. Kondisi dan peristiwa yang menyebabkan auditor menyimpulkan adanya keraguan substansial atas kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya selama jangka waktu pantas.
- b. Unsur-unsur dalam rencana manajemen yang menurut auditor merupakan unsur-unsur yang signifikan dalam mengatasi dampak yang sangat buruk atas kondisi dan peristiwa tersebut terhadap laporan keuangan.
- c. Prosedur audit yang telah dilakukan dan bukti audit yang diperoleh dalam mengevaluasi unsur-unsur yang signifikan dari rencana manajemen tersebut.
- d. Kesimpulan auditor atas masih terdapat atau telah berkurangnya kerugian substansial atas kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya selama jangka waktu pantas. Jika masih terdapat keraguan substansial, maka auditor harus mendokumentasikan dampak atas kondisi dan peristiwa tersebut terhadap laporan keuangan, termasuk kecukupan pengungkapan dalam laporan keuangan. Jika keraguan substansial telah berkurang, maka auditor juga harus mendokumentasikan kesimpulannya atas diperlukannya pengungkapan dalam laporan keuangan atas kondisi dan peristiwa utama yang pada awalnya telah menyebabkan auditor meyakini adanya keraguan substansial atas kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya selama jangka waktu pantas.

- e. Kesimpulan auditor atas perlu tidaknya mencantumkan paragraf penjelasan dalam laporannya. Jika pengungkapan dalam laporan keuangan yang terkait dengan kemampuan entitas dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya tidak memadai, maka auditor juga harus mendokumentasikan kesimpulannya atas perlu tidaknya memberi pendapat wajar dengan pengecualian atau pendapat tidak wajar sebagai akibat dari penyimpangan terhadap standar akuntansi keuangan di Indonesia.

Adapun contoh laporan auditor yang memberikan pendapat wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjelasan adalah sebagai berikut (SA seksi 341.15):

Laporan Auditor Independen

“ *[Pihak yang dituju oleh auditor]* ”

[Paragraf pengantar : sama seperti laporan auditor bentuk baku]

[Paragraf lingkup: sama seperti laporan auditor bentuk baku]

[Paragraf pendapat : sama seperti laporan auditor bentuk baku]

Laporan keuangan terlampir telah disusun dengan asumsi bahwa Perusahaan akan melanjutkan usahanya secara berkesinambungan. Seperti yang diuraikan dalam Catatan X atas laporan keuangan. Perusahaan telah mengalami kerugian yang berulang kali dari kegiatan usahanya, sehingga pada tanggal 31 Desember 20X8 telah mengakibatkan saldo ekuitas negatif dan jumlah liabilitas lancar Perusahaan

telah melebihi jumlah asetnya sebesar Rp.XX. kondisi ini menimbulkan keraguan substansial atas kemampuan Perusahaan dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya. Rencana manajemen untuk mengatasi kondisi tersebut juga telah diungkapkan dalam catatan X atas laporan keuangan. Laporan keuangan terlampir tidak mencakup penyesuaian yang berasal dari kondisi tersebut.

[Tanda tangan, nama rekan, nomor izin akuntan publik, nomor izin kantor akuntan publik]

[Tanggal] “.

Opini audit dengan modifikasi mengenai *going concern* adalah opini audit selain opini wajar tanpa pengecualian yang mengindikasikan bahwa dalam penilaian auditor terdapat risiko perusahaan tidak dapat mempertahankan kelangsungan hidupnya (Rahmadany, 2004). Jika auditor menyimpulkan keraguan atas kemampuan perusahaan untuk melanjutkan usahanya dengan mempertimbangkan segala aspek dari kinerja dan kondisi keuangan perusahaan tersebut, pendapat wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjelas (*unqualified opinion with explanatory language*) perlu dibuat, terlepas dari pengungkapan dalam laporan keuangan.

Dalam *Statements of Audit Standards* (SAS) no. 59, memberikan pilihan kepada auditor untuk menyatakan *disclaimer opinion* atau melakukan modifikasi atas pendapat wajar tanpa pengecualian. SAS no. 34 yang diamandemen oleh SAS no.59 juga memberikan pilihan kepada auditor untuk menyatakan *disclaimer*

opinion atau pendapat wajar dengan pengecualian berkaitan dengan masalah tersebut.

Dari sudut pandang auditor, keputusan dalam memodifikasi pendapat melibatkan beberapa tahap analisis. Auditor harus mempertimbangkan hasil operasi perusahaan, kondisi ekonomi yang mempengaruhi perusahaan, kemampuan perusahaan dalam membayar utang, dan kebutuhan likuiditas di masa yang akan datang (Lenard dkk, 1998 dalam Praptitorini dan Januarti, 2007).

Menurut SPAP Seksi 341 Paragraf 6, kondisi atau peristiwa yang menjadi pertimbangan auditor dalam mengevaluasi status kelangsungan hidup (*going concern*) perusahaan adalah sebagai berikut:

- a. Tren negatif, sebagai contoh: kerugian operasi yang berulang terjadi, kekurangan modal kerja, arus kas negatif dari kegiatan usaha, rasio keuangan penting yang buruk.
- b. Petunjuk lain tentang kemungkinan kesulitan keuangan, sebagai contoh, kegagalan dalam memenuhi kewajiban utang atau perjanjian serupa, penunggakan pembayaran deviden, penolakan oleh pemasok terhadap pengajuan permintaan pembelian kredit biasa, restrukturisasi utang, kebutuhan untuk mencari sumber atau metode pendanaan baru, atau penjualan sebagian besar aktiva.
- c. 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.

d. 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.

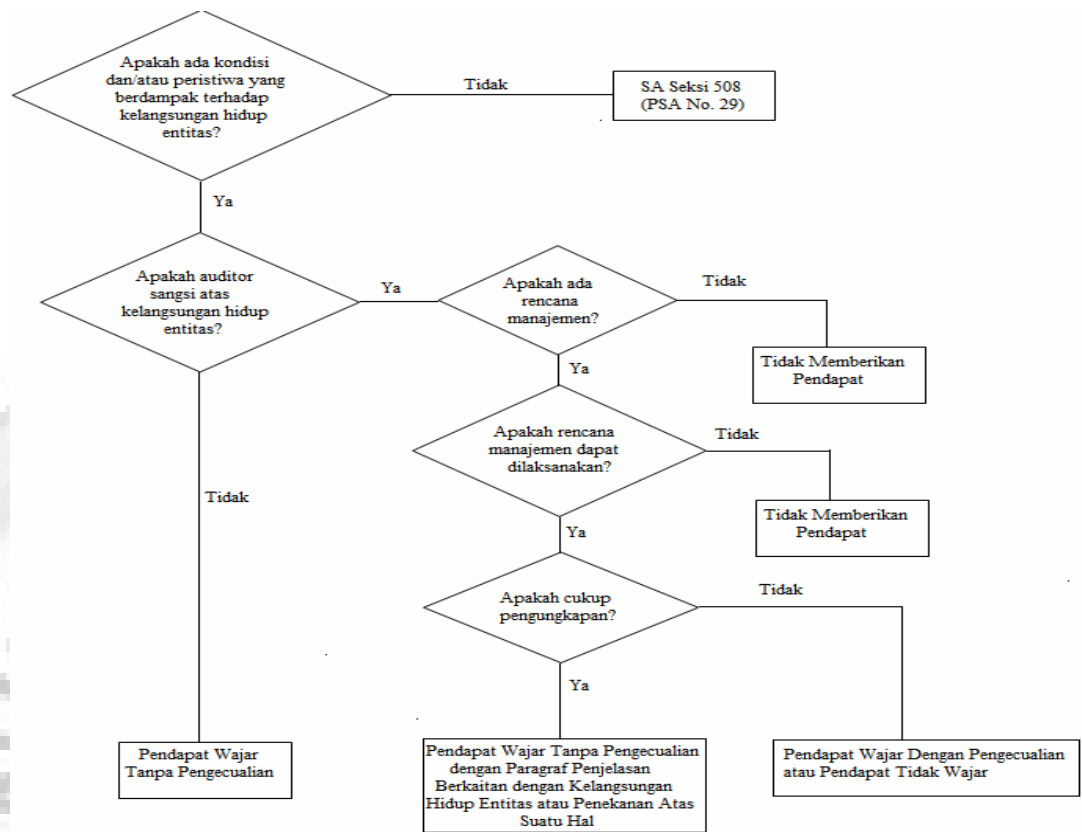
Standar Profesional Akuntan Publik (PSA 30 SA Seksi 9341), memberikan pedoman kepada auditor mengenai dampak kemampuan suatu perusahaan dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya terhadap pendapat yang diberikan oleh auditor, yaitu :

- 1) Apabila auditor yakin bahwa terdapat kesangsian mengenai kemampuan suatu perusahaan untuk mempertahankan kelangsungan hidupnya dalam jangka waktu yang tertentu, maka auditor harus melakukan :
 - a. Mencari informasi yang berhubungan dengan rencana manajemen untuk mengurangi dampak kondisi atau peristiwa tersebut.
 - b. Menentukan kemungkinan bahwa rencana tersebut dapat secara efektif dilaksanakan.

- 2) Apabila manajemen tidak memiliki rencana yang dapat mengurangi dampak kondisi atau peristiwa atas kemampuan suatu perusahaan dalam mempertahankan kelangsungan hidupnya, maka auditor harus mempertimbangkan untuk pernyataan tidak memberi pendapat.

- 3) Apabila manajemen memiliki rencana tersebut, langkah selanjutnya yang harus dilakukan oleh auditor adalah menyimpulkan berdasar pertimbangan dari rencana tersebut.
- a. Jika auditor menyimpulkan bahwa rencana tidak efektif, maka auditor harus mempertimbangkan untuk memberikan *disclaimer opinion*.
 - b. Jika auditor menyimpulkan bahwa rencana tersebut efektif dan manajemen mengungkapkan keadaan dalam catatan atas laporan keuangan, maka auditor harus mempertimbangkan untuk memberikan *unqualified opinion with explanatory language*.
 - c. Jika auditor menyimpulkan bahwa rencana tersebut efektif akan tetapi manajemen tidak mengungkapkan keadaan dalam catatan atas laporan keuangan, maka auditor harus mempertimbangkan untuk memberikan *qualified opinion* atau *adverse opinion*.

Adapun pertimbangan auditor dalam memberikan opini audit *going concern* terhadap keberlangsungan usaha suatu entitas yang disajikan pada gambar 2.1:



Gambar 2.1 Pedoman Pernyataan Pendapat Going Concern
 Sumber: IAI: SPAP, 2001 SA 341

2.2 Penelitian Terdahulu

Tabel 2.2
Penelitian Terdahulu

No.	Peneliti dan Tahun	Judul Penelitian	Variabel Penelitian	Metode Penelitian	Hasil
1	Knechel dan AnnVanstraelen (2007)	<i>The Relationship Between Auditor Tenure & Audit Quality Implied by Going Concern Opinions</i>	Independen: Audit tenure, kualitas audit Dependen: Opini audit going concern	Regresi Logistik	Audit tenure, kualitas audit berpengaruh secara negatif terhadap opini audit going concern

2	Haron <i>et al.</i> (2009)	<i>Factors Influencing Auditors Going Concern Opinion</i>	Independen: <i>Financial condition, type of evidence, disclosure</i> Dependen: <i>Opini audit going concern</i>	Regresi Logistik	<i>Financial condition, type of evidence, dan disclosure</i> berpengaruh signifikan terhadap <i>opini going concern</i>
3	Junaidi dan Hartono (2010)	Faktor Non Keuangan pada <i>Opini Going Concern</i>	Independen : <i>Auditor- client tenure, reputasi auditor, disclosure, ukuran perusahaan</i> Dependen : <i>Opini Audit Going Concern</i>	Regresi Logistik	<i>Auditor- client tenure, reputasi auditor, disclosure</i> berpengaruh signifikan terhadap <i>opini going concern</i> , namun ukuran perusahaan tidak berpengaruh signifikan terhadap <i>opini going concern</i>
4	Dewayanto (2011)	Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penerimaan <i>Opini Audit Going Concern</i> pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia	Independen : <i>Ukuran perusahaan, opini audit sebelumnya, auditorclient tenure, opinion shopping, reputasi auditor</i> Dependen : <i>Opini Audit Going Concern</i>	Regresi Logistik	Kondisi keuangan, dan opini audit sebelumnya berpengaruh signifikan, <i>audit tenure, ukuran perusahaan, opinion shopping, reputasi auditor</i> tidak berpengaruh signifikan.
5	Nurul Ardiani, Emrinaldi Nur DP dan Nur Azlina (2012)	Pengaruh Audit Tenure, <i>Disclosure</i> , Uuran KAP, Debt Default, <i>Opinion Shopping</i> dan Kondisi Keuangan Terhadap Penerimaan <i>Opini Audit Going Concern</i>	Independen : <i>Audit Tenure, Disclosure, Ukuran KAP, Debt Default, Opinion Shopping, Kondisi Keuangan</i> Dependen : <i>Opini Audit Going Concern</i>	Regresi Logistik	<i>disclosure, ukuran KAP dan debt default</i> berpengaruh terhadap penerimaan <i>opini audit going concern</i> . Sedangkan <i>audit tenure, opinion shopping</i> dan kondisi keuangan tidak berpengaruh terhadap penerimaan <i>opini audit going concern</i> .

6	Irtani Retno Astuti, Darsono (2012)	Pengaruh faktor Keuangan dan Non Keuangan Terhadap Penerimaan Opini Audit <i>Going Concern</i>	<p>Independen : <i>Finacial Distress, Debt Default, Reputasi Auditor, Opinion Shopping, Disclosure, Audit Lag</i></p> <p>Dependen Opini Audit <i>Going Concern</i></p>	Regresi Logistik	<p><i>Financial Distress, opinion shopping, disclosure</i> tidak berpengaruh terhadap penerimaan opini audit <i>going concern</i>;</p> <p><i>Debt Default, Reputasi auditor, audit lag</i> berpengaruh terhadap penerimaan opini audit <i>going concern</i></p>
---	-------------------------------------	--	--	------------------	---

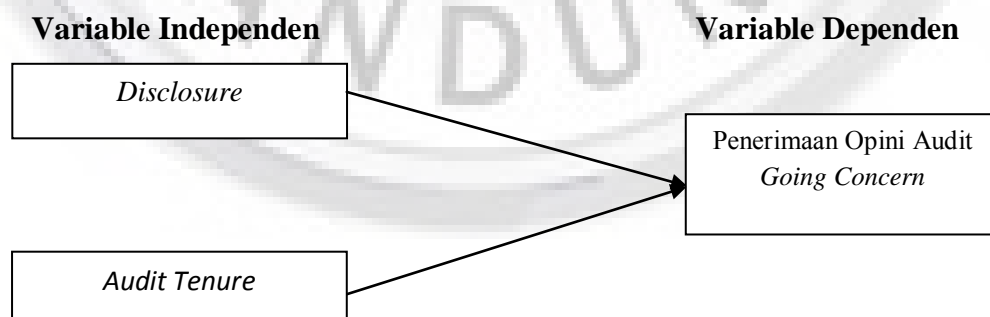
Sumber : Diolah dari berbagai Referensi (2014)

2.3 Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran digunakan untuk memahami suatu penelitian dengan lebih baik. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh ada tidaknya hubungan antara variabel dependen berupa opini audit *going concern* dengan variabel independen berupa *disclosure* dan *audit tenure* dapat digambarkan dalam kerangka sebagai berikut:

Gambar 2.2

Kerangka Pemikiran



2.4 Hipotesis

Menurut Sugiyono (2009:64) hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pertanyaan. Pada hipotesis ini akan dipaparkan hubungan antara *disclosure* dan audit *tenure* terhadap penerimaan opini audit *going concern*.

2.4.1 Pengaruh *disclosure* terhadap penerimaan opini audit *going concern*.

Disclosure merupakan pengungkapan atas informasi yang diberikan sebagai lampiran pada laporan keuangan dalam bentuk catatan tambahan (Tanor 2009). Informasi ini menyediakan penjelasan yang lebih lengkap mengenai posisi keuangan, hasil operasi dan kebijakan perusahaan. Dengan adanya pengungkapan, maka perusahaan diharapkan dapat mendorong keyakinan investor dan kreditur dalam menentukan kebijakan investasi yang diambil.

Dye (1991) dalam Junaidi dan Hartono (2010) menyatakan bahwa pengungkapan informasi tersebut dapat membantu dalam memberikan gambaran yang lebih jelas kegiatan perusahaan dan dengan demikian mengurangi konflik antara investor dan manajemen.

Lennox (2000) menyebutkan bahwa, pemimpin perusahaan lebih sering tidak mengungkapkan informasi *bad news* mengenai perusahaan ketika auditor memberikan opini *unqualified*. Gaganis dan Pasiouras (2007) menemukan bukti bahwa perusahaan yang mengungkapkan lebih sedikit informasi akuntansi cenderung menerima opini *unqualified* dari auditor eksternal.

Haron et al (2009) membuktikan bahwa *disclosure* berpengaruh pada pemberian opini audit *going concern*, *disclosure* atau pengungkapan informasi merupakan fakta bahwa perusahaan sedang menghadapi kesulitan keuangan dan menunjukkan usaha manajemen dalam menyelesaikan masalahnya, hal ini menunjukkan 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.

Junaidi dan Hartono (2010) menyatakan bahwa semakin luasnya informasi keuangan yang diungkapkan oleh perusahaan juga dikaitkan dengan usaha perusahaan untuk memperbaiki citra buruknya di masyarakat. Keterbukaan informasi termasuk fakta bahwa perusahaan sedang menghadapi kesulitan keuangan dan bahwa manajemen mencoba untuk memecahkan masalah. Dapat disimpulkan bahwa semakin tinggi tingkat *disclosure* perusahaan, maka semakin tinggi pula kemungkinan perusahaan menerima opini audit *going concern*.

H₁ : *Disclosure* berpengaruh positif terhadap penerimaan opini audit *going concern* pada perusahaan manufaktur.

2.4.2 Pengaruh *audit tenure* terhadap penerimaan opini audit *going concern*.

Audit tenure merupakan jumlah tahun dimana KAP melakukan perikatan audit dengan *auditee* yang sama. Ketika KAP mempunyai jangka waktu hubungan yang lama dengan kliennya, maka mendorong pemahaman yang lebih atas kondisi keuangan klien dan oleh karena itu mereka akan cenderung dapat mendeteksi

masalah *going concern*. Namun, semakin lama hubungan auditor dengan klien dikhawatirkan independensi auditor semakin berkurang sehingga kemungkinan untuk memberikan opini *going concern* akan sulit (Januarti, 2007) sehingga hal tersebut akan mempengaruhi penerimaan opini audit *going concern* terhadap perusahaan.

Cadbury Committee (1992) di Inggris merekomendasikan rotasi terhadap auditor yang mengaudit, bukan terhadap KAP. AICPA dan SEC mensyaratkan rotasi auditor setelah 9 tahun (Januarti dan Ella (2008)). Di Indonesia peraturan mengharuskan adanya pergantian Kantor Akuntan Publik 5 tahun dan auditor 3 tahun yang mengaudit sebuah perusahaan secara berturut-turut. Kecemasan akan kehilangan sejumlah *fee* yang cukup besar akan menimbulkan keraguan bagi auditor untuk menyatakan opini audit *going concern* (Lenox, 2004) dalam Januarti, (2007).

Menurut Junaidi dan Hartono (2010) ketika auditor mempunyai jangka waktu hubungan yang lama dengan kliennya, hal ini akan mendorong pemahaman yang lebih atas kondisi keuangan klien dan oleh karena itu auditor akan cenderung untuk mendeteksi masalah *going concern*. Januarti (2009) menemukan bahwa semakin lama KAP melakukan perikatan audit dengan *auditee* yang sama, maka akan semakin besar *fee* yang diharapkan akan diterima pada masa mendatang. Kecemasan akan kehilangan sejumlah *fee* yang cukup besar akan menimbulkan keraguan bagi auditor untuk menyatakan opini audit *going concern*. Dengan demikian independensi auditor akan terpengaruh dengan lamanya hubungan dengan *auditee* yang sama.

**H₂ : *Audit tenure* berpengaruh negatif terhadap penerimaan opini audit
going concern pada perusahaan manufaktur**

