



Hak cipta dan penggunaan kembali:

Lisensi ini mengizinkan setiap orang untuk menggubah, memperbaiki, dan membuat ciptaan turunan bukan untuk kepentingan komersial, selama anda mencantumkan nama penulis dan melisensikan ciptaan turunan dengan syarat yang serupa dengan ciptaan asli.

Copyright and reuse:

This license lets you remix, tweak, and build upon work non-commercially, as long as you credit the origin creator and license it on your new creations under the identical terms.

BAB II

TELAAH LITERATUR

2.1 Laporan Keuangan

Menurut Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) (2018) dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 1, laporan keuangan adalah suatu penyajian terstruktur dari posisi keuangan dan kinerja keuangan suatu entitas. Tujuan laporan keuangan adalah untuk memberikan informasi mengenai posisi keuangan, kinerja keuangan, dan arus kas entitas yang bermanfaat bagi sebagian besar pengguna laporan keuangan dalam pembuatan keputusan yang ekonomik. Laporan keuangan juga menunjukkan hasil pertanggungjawaban manajemen atas penggunaan sumber daya yang dipercayakan kepada mereka. Dalam rangka mencapai tujuan tersebut, laporan keuangan menyajikan informasi mengenai entitas yang meliputi:

- a. Aset;
- b. Liabilitas;
- c. Ekuitas;
- d. Penghasilan dan beban, termasuk keuntungan dan kerugian;
- e. Kontribusi dari dan distribusi kepada pemilik dalam kapasitasnya sebagai pemilik; dan
- f. Arus kas.

Informasi tersebut, beserta informasi lain yang terdapat dalam catatan atas laporan keuangan, membantu pengguna laporan keuangan dalam memprediksi arus kas masa depan entitas dan, khususnya, dalam hal waktu dan kepastian diperolehnya arus kas masa depan.

Berdasarkan IAI (2018) dalam PSAK 1, laporan keuangan lengkap terdiri dari:

- a. Laporan posisi keuangan pada akhir periode;
Melaporkan aset, liabilitas, dan ekuitas dari suatu perusahaan pada suatu tanggal yang spesifik (Weygandt, *et al.*, 2013).
- b. Laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lain selama periode;
Menyajikan pendapatan dan beban yang menghasilkan *net income* atau *net loss* untuk suatu periode waktu yang spesifik. Saat pendapatan melebihi beban, maka akan menghasilkan *net income*. Saat beban melebihi pendapatan, maka akan menghasilkan *net loss* (Weygandt, *et al.*, 2013).
- c. Laporan perubahan ekuitas selama periode;
Merangkum perubahan dari laba ditahan untuk suatu periode waktu yang spesifik (Weygandt, *et al.*, 2013).
- d. Laporan arus kas selama periode;
Merangkum informasi terkait aliran masuk kas (penerimaan) dan aliran keluar kas (pengeluaran) untuk suatu periode waktu yang spesifik (Weygandt, *et al.*, 2013).
- e. Catatan atas laporan keuangan, berisi ringkasan kebijakan akuntansi yang signifikan dan informasi penjelasan lain;

Berisi informasi tambahan atas apa yang disajikan dalam laporan posisi keuangan, laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lain, laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas. Catatan atas laporan keuangan memberikan deskripsi naratif atau pemisahan pos-pos yang disajikan dalam laporan keuangan tersebut dan informasi mengenai pos-pos yang tidak memenuhi kriteria pengakuan dalam laporan keuangan tersebut (IAI, 2018).

- f. Laporan posisi keuangan pada awal periode terdekat sebelumnya ketika entitas menerapkan suatu kebijakan akuntansi secara retrospektif atau membuat penyajian kembali pos-pos laporan keuangan, atau ketika entitas mereklasifikasi pos-pos dalam laporannya.

Menurut IAI (2018) dalam Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan, agar informasi keuangan menjadi berguna, informasi tersebut harus relevan dan merepresentasikan secara tepat apa yang akan direpresentasikan. Kegunaan informasi keuangan dapat ditingkatkan jika informasi tersebut terbanding (*comparable*), terverifikasi (*verifiable*), tepat waktu (*timely*), dan terpaham (*understandable*).

A. Karakteristik Kualitatif Fundamental

Karakteristik kualitatif fundamental meliputi relevansi dan representasi tepat.

a. Relevansi

Informasi keuangan yang relevan mampu membuat perbedaan dalam keputusan yang diambil oleh pengguna. Informasi mungkin mampu membuat perbedaan dalam keputusan bahkan jika sebagian pengguna

memilih untuk tidak mengambil keuntungan atas informasi tersebut atau telah menyadari informasi tersebut dari sumber lainnya.

Informasi keuangan mampu membuat perbedaan dalam keputusan jika memiliki nilai prediktif, nilai konfirmatori, atau keduanya. Informasi keuangan memiliki nilai prediktif jika informasi tersebut dapat digunakan sebagai *input* yang digunakan oleh pengguna untuk memprediksi hasil (*outcome*) masa depan. Informasi keuangan tidak harus merupakan suatu prediksian atau prakiraan untuk memiliki nilai prediktif. Informasi keuangan dengan nilai prediktif digunakan oleh pengguna untuk membuat prediksi. Informasi keuangan memiliki nilai konfirmatori jika menyediakan umpan balik (menkonfirmasi atau mengubah) tentang evaluasi sebelumnya.

b. Representasi tepat

Laporan keuangan merepresentasikan fenomena ekonomik dalam kata dan angka. Agar dapat menjadi informasi yang berguna, selain merepresentasikan fenomena yang relevan, informasi keuangan juga harus merepresentasikan secara tepat fenomena yang akan direpresentasikan. Agar dapat menunjukkan representasi tepat dengan sempurna, tiga karakteristik harus dimiliki yaitu lengkap, netral, bebas dari kesalahan.

Sebuah penjabaran lengkap mencakup seluruh informasi yang diperlukan pengguna agar dapat memahami fenomena yang digambarkan, termasuk seluruh deskripsi dan penjelasan yang diperlukan.

Sebuah penjabaran yang netral adalah tanpa bias dalam pemilihan atau penyajian informasi keuangan. Penjabaran netral tidak diarahkan, dibobotkan, ditekankan, ditekankan kembali, atau dengan kata lain dimanipulasi untuk meningkatkan kemungkinan bahwa informasi keuangan akan diterima lebih baik atau tidak baik oleh pengguna. Informasi yang netral bukan berarti informasi tanpa tujuan atau tanpa pengaruh terhadap perilaku. Sebaliknya, informasi keuangan yang relevan adalah, secara definisi, mampu menjadi pembeda dalam keputusan-keputusan pengguna.

Representasi tepat tidak berarti akurat dalam segala hal. Bebas dari kesalahan berarti tidak ada kesalahan atau kelalaian dalam mendeskripsikan fenomena, dan proses yang digunakan untuk menghasilkan informasi yang dilaporkan telah dipilih atau diterapkan tanpa ada kesalahan dalam prosesnya. Dalam hal ini, bebas dari kesalahan tidak berarti akurat secara sempurna dalam segala hal.

B. Karakteristik Kualitatif Peningkat

Keterbandingan, keterverifikasian, ketepatwaktuan, dan keterpahaman adalah karakteristik kualitatif yang meningkatkan kegunaan informasi yang relevan dan direpresentasikan secara tepat. Karakteristik kualitatif peningkat juga dapat membantu dalam menentukan mana di antara dua cara yang harus digunakan untuk menggambarkan suatu fenomena jika keduanya dianggap sama-sama relevan dan direpresentasikan secara tepat.

a. Keterbandingan

Keterbandingan adalah karakteristik kualitatif yang memungkinkan pengguna untuk mengidentifikasi dan memahami persamaan dalam, dan perbedaan antara, pos-pos. Berbeda dengan karakteristik kualitatif lainnya, keterbandingan tidak berhubungan dengan satu pos. Sebuah perbandingan mensyaratkan paling tidak dua pos.

b. Keterverifikasian

Keterverifikasian membantu meyakinkan pengguna bahwa informasi merepresentasikan fenomena ekonomik secara tepat sebagaimana mestinya. Keterverifikasian berarti bahwa berbagai pengamat independen dengan pengetahuan berbeda-beda dapat mencapai konsensus, meskipun tidak selalu mencapai kesepakatan, bahwa penggambaran tertentu merupakan representasi yang tepat. Informasi kuantifikasi tidak harus menjadi estimasi poin utama yang dapat diverifikasi. Berbagai kemungkinan jumlah dan probabilitas terkait juga dapat diverifikasi.

c. Ketepatanwaktuan

Ketepatanwaktuan berarti tersedianya informasi bagi pembuat keputusan pada waktu yang tepat sehingga dapat mempengaruhi keputusan mereka.

Secara umum, semakin lawas suatu informasi maka semakin kurang berguna informasi tersebut. Akan tetapi, beberapa informasi dapat terus tepat waktu bahkan dalam jangka panjang setelah akhir dari periode pelaporan, misalnya, beberapa pengguna mungkin perlu mengidentifikasi dan menilai tren.

d. Keterpahaman

Pengklasifikasian, pengarakteristikan, dan penyajian informasi secara jelas dan ringkas dapat membuat informasi tersebut terpaham. Beberapa fenomena adalah rumit secara inheren dan tidak mudah untuk dipahami. Pengecualian informasi tentang fenomena tersebut dari laporan keuangan mungkin dapat membuat informasi pada laporan keuangan tersebut lebih mudah dipahami. Akan tetapi, laporan tersebut akan menjadi tidak lengkap sehingga berpotensi menyesatkan.

Menurut IAI (2018) dalam Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan, tujuan pelaporan keuangan bertujuan umum adalah untuk menyediakan informasi keuangan tentang entitas pelapor yang berguna untuk *investor* saat ini dan *investor* potensial, pemberi pinjaman, dan kreditor lainnya dalam membuat keputusan tentang penyediaan sumber daya kepada entitas. Keputusan tersebut termasuk pembelian, penjualan, atau kepemilikan instrumen ekuitas dan instrumen utang, serta penyediaan atau penyelesaian pinjaman dan bentuk kredit lainnya.

Keputusan *investor* saat ini dan *investor* potensial mengenai pembelian, penjualan, atau kepemilikan ekuitas dan instrumen utang bergantung pada imbal hasil yang diharapkan dari investasi pada instrumen tersebut, sebagai contoh dividen, pembayaran pokok, dan bunga atau kenaikan harga pasar. Demikian pula, keputusan pemberi pinjaman saat ini dan pemberi pinjaman potensial dan kreditor lainnya tentang penyediaan atau penyelesaian pinjaman dan bentuk kredit lainnya bergantung pada pembayaran pokok dan bunga atau imbal hasil yang diharapkan. Ekspektasi *investor*, pemberi pinjaman, dan kreditor lainnya tentang imbal hasil

bergantung pada penilaian jumlah, waktu, dan ketidakpastian dari (prospek untuk) arus kas masuk neto masa depan ke entitas. Oleh karena itu, *investor* saat ini dan *investor* potensial, pemberi pinjaman, dan kreditor lainnya memerlukan informasi yang berguna untuk menilai prospek untuk arus kas masuk neto masa depan kepada suatu entitas (IAI, 2018).

Dalam melakukan penilaian prospek untuk arus kas masuk neto masa depan dari suatu entitas, *investor* saat ini dan *investor* potensial, pemberi pinjaman, serta kreditor lainnya membutuhkan informasi mengenai sumber daya entitas, klaim terhadap entitas, dan seberapa efisien dan efektif manajemen entitas dan dewan komisaris telah melaksanakan tanggung jawabnya dalam penggunaan sumber daya tersebut (IAI, 2018).

Menurut Weygandt, *et al.* (2013), ada 2 pengguna informasi keuangan:

a. Pihak internal

Pihak internal yang menggunakan informasi akuntansi adalah manajer yang merencanakan, mengorganisasi, dan menjalankan bisnis seperti manajer bagian *marketing*, supervisi bagian produksi, dan karyawan perusahaan.

b. Pihak eksternal

Pihak eksternal adalah individual dan organisasi di luar perusahaan yang menginginkan informasi keuangan terkait suatu perusahaan. Dua tipe pihak eksternal yang paling umum adalah *investor* dan kreditor. *Investor* (pemilik) menggunakan informasi akuntansi untuk membuat keputusan untuk membeli, mempertahankan, atau menjual kepemilikan atas saham suatu perusahaan.

Kreditor (seperti pemasok dan bankir) menggunakan informasi akuntansi untuk mengevaluasi risiko atas pemberian kredit atau peminjaman uang.

Informasi yang dibutuhkan oleh pihak eksternal sangat beragam. Otoritas pajak ingin mengetahui bahwa perusahaan telah mematuhi Undang-Undang Perpajakan. Badan Pengawas ingin mengetahui bahwa perusahaan telah beroperasi sesuai aturan yang telah ditentukan. Pelanggan tertarik dengan niat perusahaan untuk terus menghormati jaminan produk dan mendukung lini produknya. Serikat pekerja ingin mengetahui bahwa perusahaan memiliki kemampuan untuk membayar peningkatan upah dan tunjangan kepada anggota serikat pekerja.

2.2 Audit

Arens, *et al.* (2017) mendefinisikan audit sebagai “*the accumulation and 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 a competent, independent person*” yang berarti *Auditing* adalah proses akumulasi dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat korespondensi antara informasi dan kriteria yang ditetapkan. *Auditing* harus dilakukan oleh pihak yang independen dan kompeten.

Menurut Arens, *et al.* (2017) terdapat tiga tipe audit yang dapat dilakukan oleh auditor dalam jasa audit yang diberikannya yaitu:

1. Audit Operasional (*operational audit*)

Proses audit yang mengevaluasi efisiensi dan efektivitas dari prosedur dan metode yang digunakan oleh perusahaan dalam menjalankan kegiatan operasionalnya. Dalam penyelesaian audit operasional, manajemen biasanya mengharapkan rekomendasi untuk meningkatkan kegiatan operasionalnya.

2. Audit Kepatuhan (*compliance audit*)

Proses audit yang dijalankan untuk menentukan bahwa pihak yang diaudit mengikuti prosedur, peraturan, atau regulasi yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi.

3. Audit Laporan Keuangan (*financial statement audit*)

Proses audit yang dijalankan untuk menentukan bahwa laporan keuangan (informasi yang diperiksa) sudah disajikan sesuai dengan kriteria yang ditentukan.

Menurut Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) (2013) dalam Standar Audit (SA) 200, tujuan suatu audit atas laporan keuangan adalah untuk memperoleh keyakinan memadai tentang apakah laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari kesalahan penyajian material, baik disebabkan oleh kecurangan maupun kesalahan, dan oleh karena itu memungkinkan auditor untuk menyatakan suatu opini tentang apakah laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material sesuai dengan suatu kerangka pelaporan keuangan yang berlaku dan melaporkan atas laporan keuangan dan mengomunikasikannya sebagaimana ditentukan oleh SA berdasarkan temuan auditor.

Menurut IAPI (2013) dalam SA 200, risiko kesalahan penyajian material adalah risiko bahwa laporan keuangan mengandung kesalahan penyajian material sebelum dilakukan audit. Risiko tersebut terdiri dari dua komponen risiko yang terjadi pada tingkat asersi:

1. Risiko Inheren

Kerentanan suatu asersi tentang suatu golongan transaksi, saldo akun, atau pengungkapan terhadap suatu kesalahan penyajian yang mungkin material, baik secara individual maupun secara kolektif ketika digabungkan dengan kesalahan penyajian lainnya, sebelum mempertimbangkan pengendalian internal yang terkait.

2. Risiko Pengendalian

Risiko bahwa suatu kesalahan penyajian yang mungkin terjadi dalam suatu asersi tentang suatu golongan transaksi, saldo akun, atau pengungkapan yang mungkin material, baik secara individual maupun secara kolektif ketika digabungkan dengan kesalahan penyajian lainnya, tidak akan dapat dicegah, atau dideteksi dan dikoreksi, secara tepat waktu oleh pengendalian internal entitas.

Menurut Tuanakotta (2014), risiko audit (*audit risk*) adalah risiko memberikan opini audit yang tidak tepat (*expressing an inappropriate audit opinion*) atas laporan keuangan yang disalah sajian secara material. Tujuan audit ialah menekankan risiko audit ini ke tingkat rendah yang dapat diterima auditor (*to reduce this audit risk to an acceptably low level*). Untuk menekankan risiko audit ke tingkat rendah yang dapat diterima, auditor harus menilai risiko salah saji yang

material dan menekankan risiko pendeteksian. Risiko salah saji material dalam laporan keuangan berada di luar kendali auditor. Auditor harus melakukan penilaian risiko (*risk assesment*) untuk menentukan risiko salah saji material dalam laporan keuangan. Langkah berikutnya, auditor merancang dan melaksanakan prosedur audit yang tepat sebagai tanggapan terhadap risiko yang dinilainya (*assesed risks of material misstatement*). Menurut IAPI (2013) dalam SA 200, risiko deteksi adalah risiko bahwa prosedur yang dilaksanakan oleh auditor untuk menurunkan risiko audit ke tingkat rendah yang dapat diterima tidak akan mendeteksi suatu kesalahan penyajian yang ada dan yang mungkin material, baik secara individual maupun secara kolektif ketika digabungkan dengan kesalahan penyajian lainnya.

Menurut Arens, *et al.* (2017), ada tiga kategori tujuan audit:

1. Terkait transaksi dan peristiwa

a. *Occurrence*

Asersi keterjadian meyakinkan bahwa transaksi yang telah tercatat dalam laporan keuangan benar-benar terjadi selama periode akuntansi.

b. *Completeness*

Asersi ini memastikan bahwa seluruh transaksi yang ada di laporan keuangan telah disertakan seluruhnya.

c. *Accuracy*

Asersi ketepatan memastikan bahwa transaksi telah tercatat pada jumlah yang tepat.

d. *Classification*

Aseri klasifikasi memastikan bahwa transaksi telah dicatat dalam akun yang sesuai.

e. *Cut-off*

Aseri ini memastikan bahwa transaksi telah dicatat dalam periode akuntansi yang tepat.

2. Terkait saldo

a. *Existence*

Aseri ini memastikan bahwa aset, liabilitas, dan ekuitas yang tercatat dalam neraca benar-benar ada pada tanggal neraca tersebut.

b. *Completeness*

Aseri ini memastikan bahwa seluruh akun dan jumlah yang harus disajikan dalam laporan keuangan telah disertakan seluruhnya.

c. *Valuation and allocation*

Aseri ini memastikan bahwa aset, liabilitas, dan ekuitas telah dimasukkan dalam laporan keuangan dengan jumlah tepat, termasuk penyesuaian nilai untuk mencerminkan jumlah aset pada nilai wajar atau nilai realisasi bersih.

d. *Rights and obligation*

Aseri ini memastikan bahwa aset adalah hak entitas dan liabilitas adalah kewajiban entitas pada tanggal tertentu.

3. Terkait pengungkapan

a. *Occurrence and rights and obligations*

Aseri ini memastikan bahwa peristiwa yang diungkapkan telah terjadi dan merupakan hak dan kewajiban entitas.

b. *Completeness*

Aseri ini memastikan bahwa seluruh pengungkapan yang diperlukan telah dimasukkan dalam laporan keuangan.

c. *Accuracy and valuation*

Aseri ini memastikan bahwa informasi keuangan telah diungkapkan dengan benar dan dengan jumlah yang tepat.

Menurut Arens, *et al.* (2017) terdapat empat tahapan dalam proses audit yaitu perencanaan dan perancangan pendekatan audit, melakukan tes pengendalian dan tes substantif atas transaksi, melakukan prosedur analitis dan tes rincian saldo, dan yang terakhir menyelesaikan audit dan menerbitkan laporan audit. Dalam tahapan pertama proses audit, auditor perlu memahami bisnis klien, menilai risiko bisnis klien, melakukan prosedur analitis awal, menetapkan materialitas dan menilai risiko audit dan inheren yang dapat diterima, memahami pengendalian internal dan menilai risiko pengendalian, mengumpulkan informasi untuk menilai risiko terjadinya *fraud*, dan membuat strategi audit dan program audit. Dalam tahapan kedua proses audit, auditor melakukan pengujian atas pengendalian dan pengujian substantif atas transaksi serta menilai adanya kemungkinan salah penyajian dalam laporan keuangan. Dalam tahapan ketiga proses audit, auditor melakukan pelaksanaan prosedur analitis dan pengujian atas rincian saldo. Dalam tahapan terakhir, auditor melakukan pengujian tambahan untuk penyajian dan

pengungkapan, mengumpulkan bukti akhir, mengevaluasi hasil, menerbitkan laporan audit, dan mengomunikasikan temuan dengan komite audit dan manajemen.

IAPI (2013) dalam Standar Audit (SA) 210 menyampaikan bahwa auditor dapat menerima atau melanjutkan perikatan audit hanya ketika basis yang melandasi pelaksanaan audit telah disepakati, melalui penetapan apakah terdapat prakondisi untuk suatu audit dan penegasan bahwa ada pemahaman yang sama tentang ketentuan perikatan audit antara auditor, manajemen dan, jika relevan, pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola entitas. Dalam rangka penentuan apakah terdapat prakondisi suatu audit, auditor harus:

- a. Menentukan apakah kerangka pelaporan keuangan yang akan diterapkan dalam penyusunan laporan keuangan dapat diterima
- b. Memperoleh persetujuan dari manajemen bahwa manajemen mengakui dan memahami tanggung jawabnya:
 1. Menyusun laporan keuangan sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku.
 2. Menetapkan pengendalian internal tertentu yang menurut manajemen diperlukan dalam penyusunan laporan keuangan yang bebas dari kesalahan penyajian material, baik karena kecurangan maupun kesalahan.
 3. Memberikan auditor:
 - (i) Akses ke semua informasi yang dianggap relevan oleh manajemen dalam penyusunan laporan keuangan seperti catatan, dokumentasi, dan hal-hal lain.

(ii) Informasi tambahan yang diminta oleh auditor dari manajemen untuk keperluan audit.

(iii) Akses tidak terbatas ke personel dalam entitas yang dipandang perlu oleh auditor sebagai sumber untuk memperoleh bukti audit.

Menurut IAPI (2013) dalam Standar Audit 315, suatu pemahaman atas pengendalian internal membantu auditor dalam mengidentifikasi tipe-tipe kesalahan penyajian yang potensial dan faktor-faktor yang memengaruhi risiko kesalahan penyajian material. Pengendalian internal adalah proses yang dirancang, diimplementasikan, dan dipelihara untuk merespons risiko bisnis yang teridentifikasi yang mengancam pencapaian setiap tujuan entitas yang berkaitan dengan keandalan pelaporan keuangan entitas, efektivitas dan efisiensi operasi entitas, dan kepatuhan entitas terhadap peraturan perundang-undangan yang berlaku. Untuk tujuan Standar Audit, pembagian pengendalian internal ke dalam lima komponen menyediakan suatu kerangka yang bermanfaat bagi auditor untuk mempertimbangkan bagaimana berbagai aspek pengendalian internal yang berbeda pada entitas dapat memengaruhi audit. Lima komponen pengendalian internal tersebut adalah sebagai berikut:

1. Lingkungan Pengendalian

Lingkungan pengendalian mencakup fungsi tata kelola dan manajemen, serta sikap, kesadaran, dan tindakan pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola dan manajemen atas pengendalian internal entitas dan pentingnya pengendalian tersebut dalam entitas. Lingkungan pengendalian menetapkan

arah organisasi yang memengaruhi kesadaran pengendalian personel organisasi tersebut.

Unsur-unsur lingkungan pengendalian yang mungkin relevan ketika memperoleh suatu pemahaman atas lingkungan pengendalian mencakup komunikasi dan penegakan integritas dan nilai etika, komitmen terhadap kompetensi, partisipasi oleh pihak yang bertanggung jawab atas tata kelola, filosofi dan gaya operasi manajemen, struktur organisasi, pemberian wewenang dan tanggung jawab, dan kebijakan dan praktik sumber daya manusia.

2. Proses Penilaian Risiko Entitas

Proses penilaian risiko entitas membentuk suatu basis bagi manajemen untuk menentukan bagaimana risiko dikelola. Jika proses tersebut sudah tepat sesuai dengan kondisinya, termasuk sifat, ukuran, dan kompleksitas entitas, maka hal ini membantu auditor dalam mengidentifikasi risiko kesalahan penyajian material. Ketepatan atas kesesuaian proses penilaian risiko entitas dengan kondisinya ditentukan oleh pertimbangan auditor. Sebagai contoh, proses penilaian risiko entitas dapat diarahkan untuk melihat bagaimana entitas mempertimbangkan kemungkinan transaksi tidak tercatat atau mengidentifikasi dan menganalisis estimasi signifikan yang tercantum dalam laporan keuangan. Risiko yang relevan dengan pelaporan keuangan yang andal mencakup peristiwa, transaksi, atau kondisi eksternal dan internal yang dapat terjadi dan memengaruhi secara buruk kemampuan entitas untuk menginisiasi,

mencatat, mengolah, dan melaporkan data keuangan yang konsisten dengan asersi manajemen dalam laporan keuangan.

3. Sistem Informasi, Termasuk Proses Bisnis yang Terkait, Pelaporan Keuangan yang Relevan, dan Komunikasi

Proses bisnis menghasilkan transaksi yang dicatat, diolah, dan dilaporkan oleh sistem informasi. Pemerolehan suatu pemahaman tentang proses bisnis entitas, yang meliputi bagaimana transaksi diawali, membantu auditor dalam memperoleh suatu pemahaman tentang sistem informasi entitas yang relevan terhadap pelaporan keuangan dengan cara yang tepat sesuai dengan kondisi entitas. Contohnya dengan menggunakan sistem informasi yang relevan dengan tujuan pelaporan keuangan, yang mencakup sistem pelaporan keuangan, mencakup metode dan catatan yang mengidentifikasi dan mencatat seluruh transaksi yang *valid*, mendeskripsikan transaksi secara cukup terperinci dan tepat waktu untuk memungkinkan klasifikasi transaksi yang tepat untuk pelaporan keuangan, mengukur nilai transaksi dengan suatu cara yang memungkinkan pencatatan nilai moneter transaksi tersebut secara tepat dalam laporan keuangan, menentukan periode terjadinya transaksi yang memungkinkan pencatatan transaksi tersebut dalam periode akuntansi yang tepat, dan menyajikan transaksi dan pengungkapan terkait secara tepat dalam laporan keuangan. Komunikasi oleh entitas tentang peran dan tanggung jawab pelaporan keuangan dan hal-hal signifikan yang berkaitan dengan pelaporan keuangan mencakup penyediaan pemahaman peran dan tanggung jawab individu terkait dengan pengendalian internal atas pelaporan keuangan.

4. Aktivitas Pengendalian

Kebijakan dan prosedur yang membantu untuk menjamin bahwa arahan manajemen dilaksanakan. Aktivitas pengendalian, baik dalam sistem teknologi informasi maupun sistem *manual*, memiliki berbagai tujuan dan diterapkan pada berbagai tingkatan organisasi dan fungsi. Contoh aktivitas pengendalian spesifik mencakup aktivitas yang berkaitan dengan otorisasi, penelaahan kinerja, pengolahan informasi, pengendalian fisik, dan pemisahan tugas.

5. Pemantauan Pengendalian

Pemantauan pengendalian adalah suatu proses untuk menilai efektivitas pelaksanaan pengendalian internal. Kegiatan ini melibatkan penilaian efektivitas pengendalian secara berkala dan tepat waktu, serta melakukan tindakan perbaikan yang diperlukan. Aktivitas pengendalian yang sedang berlangsung sering dibangun dalam aktivitas berulang normal entitas dan mencakup aktivitas pengelolaan dan pengawasan regular. Aktivitas pemantauan manajemen dapat mencakup penggunaan informasi dari komunikasi dengan pihak eksternal seperti keluhan pelanggan dan teguran dari regulator yang dapat menunjukkan masalah atau menekankan area yang memerlukan perbaikan.

Menurut IAPI (2013) dalam SA 320, konsep materialitas diterapkan oleh auditor pada tahap perencanaan dan pelaksanaan audit, serta pada saat mengevaluasi dampak kesalahan penyajian yang teridentifikasi dalam audit dan kesalahan penyajian yang tidak dikoreksi, jika ada, terhadap laporan keuangan dan pada saat merumuskan opini dalam laporan auditor. Materialitas pelaksanaan

adalah suatu jumlah yang ditetapkan oleh auditor, pada tingkat yang lebih rendah daripada materialitas untuk laporan keuangan secara keseluruhan, untuk mengurangi ke tingkat rendah yang semestinya kemungkinan kesalahan penyajian yang tidak dikoreksi dan yang tidak terdeteksi secara agregat melebihi materialitas untuk laporan keuangan secara keseluruhan.

Menurut IAPI (2013) dalam SA 330, pengujian pengendalian adalah suatu prosedur audit yang dirancang untuk mengevaluasi efektivitas operasi pengendalian dalam mencegah, atau mendeteksi dan mengoreksi, kesalahan penyajian material pada tingkat asersi. Auditor harus merancang dan melaksanakan pengujian pengendalian untuk memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat terhadap efektivitas operasi pengendalian yang relevan jika penilaian auditor terhadap risiko kesalahan penyajian material pada tingkat asersi mencakup suatu harapan bahwa pengendalian beroperasi secara efektif atau prosedur substantif tidak dapat memberikan bukti audit yang cukup dan tepat pada tingkat asersi.

Menurut IAPI (2013) dalam SA 330, prosedur substantif adalah suatu prosedur audit yang dirancang untuk mendeteksi kesalahan penyajian material pada tingkat asersi. Prosedur substantif terdiri dari pengujian rinci (dari setiap golongan transaksi, saldo akun, dan pengungkapan) dan prosedur analitis substantif. Tanpa memperhatikan risiko yang telah dinilai atas kesalahan penyajian material, auditor harus merancang dan melaksanakan prosedur substantif untuk setiap golongan transaksi, saldo akun, dan pengungkapan yang material. Prosedur substantif yang dilakukan auditor harus mencakup prosedur audit yang berkaitan dengan proses

tutup buku laporan keuangan yaitu mencocokkan atau merekonsiliasi laporan keuangan dengan catatan akuntansi yang melandasinya dan memeriksa entri jurnal yang material dan penyesuaian lainnya yang dibuat selama penyusunan laporan keuangan.

Menurut Arens, *et al.* (2017), dalam menentukan prosedur audit yang akan digunakan, auditor dapat memilih dari 8 kategori jenis bukti audit, yaitu:

1. Pemeriksaan fisik (*Physical Examination*)

Pemeriksaan fisik adalah inspeksi atau perhitungan auditor atas aset berwujud. Pemeriksaan fisik bertujuan untuk memverifikasi bahwa suatu aset benar-benar ada (memenuhi persyaratan eksistensi) dan telah dicatat (memenuhi persyaratan kelengkapan).

2. Konfirmasi (*Confirmation*)

Konfirmasi menjelaskan penerimaan atas tanggapan tertulis langsung dari pihak ketiga untuk memverifikasi ketepatan dari informasi yang diminta oleh auditor. Konfirmasi terdiri dari dua jenis, yaitu konfirmasi positif yang meminta responden untuk menyatakan persetujuan atau penolakan terhadap informasi yang diberikan dalam surat konfirmasi dan konfirmasi negatif yang meminta responden untuk memberikan jawaban hanya jika responden menyatakan ketidaksetujuannya terhadap informasi yang diberikan.

3. Inspeksi (*Inspection*)

Inspeksi adalah aktivitas pengecekan dokumen dan catatan klien oleh auditor untuk memperkuat informasi yang seharusnya dimuat dalam laporan keuangan.

4. Prosedur analitis (*Analytical Procedures*)

Prosedur analitis adalah evaluasi informasi keuangan melalui analisis hubungan yang masuk akal antara data keuangan dan non keuangan.

5. Penyelidikan klien (*Inquiries of the Client*)

Penyelidikan klien adalah kegiatan mendapatkan informasi tertulis maupun lisan dari klien sebagai jawaban atas pertanyaan dari auditor.

6. Perhitungan ulang (*Recalculation*)

Perhitungan ulang melibatkan pengecekan kembali sampel perhitungan yang telah dibuat oleh klien.

7. Pelaksanaan ulang (*Reperformance*)

Pelaksanaan ulang adalah pengujian prosedur akuntansi klien atau pengendalian yang telah ditetapkan sebagai bagian dari sistem akuntansi dan pengendalian internal perusahaan. Auditor dapat melakukan pengecekan ulang atas transfer informasi dengan melacak informasi yang dimuat di lebih dari satu tempat untuk memverifikasi bahwa informasi tersebut tercatat pada jumlah yang sama.

8. Pengamatan (*Observation*)

Pengamatan adalah aktivitas mengamati suatu proses atau prosedur yang dilakukan oleh orang lain. Dalam hal ini, kegiatan yang diamati adalah kegiatan klien terkait dengan kepentingan pemeriksaan.

Menurut IAPI (2013) dalam SA 700, terdapat 2 bentuk opini yaitu opini tanpa modifikasian dan opini modifikasian. Auditor harus menyatakan opini tanpa

modifikasian bila auditor menyimpulkan bahwa laporan keuangan disusun, dalam semua hal yang material, sesuai dengan kerangka pelaporan yang berlaku. Jika auditor menyimpulkan bahwa berdasarkan bukti audit yang diperoleh, laporan keuangan secara keseluruhan tidak bebas dari kesalahan penyajian material atau jika auditor tidak dapat memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat untuk menyimpulkan bahwa laporan keuangan secara keseluruhan bebas dari kesalahan penyajian material, auditor harus memodifikasi opininya dalam laporan auditor berdasarkan SA 705.

Menurut IAPI (2013) dalam SA 705 tentang Modifikasi Terhadap Opini dalam Laporan Auditor Independen, opini modifikasian terbagi menjadi:

1. Opini Wajar dengan Pengecualian

Auditor menyatakan opini wajar dengan pengecualian ketika auditor, setelah memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat, menyimpulkan bahwa kesalahan penyajian, baik secara individual maupun secara agregasi, adalah material tetapi tidak pervasif terhadap laporan keuangan atau auditor tidak dapat memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat yang mendasari opini, tetapi auditor menyimpulkan bahwa kemungkinan dampak kesalahan penyajian yang tidak terdeteksi terhadap laporan keuangan, jika ada, dapat bersifat material, tetapi tidak pervasif.

2. Opini Tidak Wajar

Auditor harus menyatakan suatu opini tidak wajar ketika auditor, setelah memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat, menyimpulkan bahwa

kesalahan penyajian, baik secara individual maupun secara agregasi, adalah material dan pervasif terhadap laporan keuangan.

3. Opini Tidak Menyatakan Pendapat

Auditor tidak boleh menyatakan pendapat ketika auditor tidak dapat memperoleh bukti audit yang cukup dan tepat yang mendasari opini, dan auditor menyimpulkan bahwa kemungkinan dampak kesalahan penyajian yang tidak terdeteksi terhadap laporan keuangan, jika ada, dapat bersifat material dan pervasif.

2.3 *Audit Delay*

Menurut Praptika dan Rasmini (2016), *audit delay* merupakan rentang waktu dalam menyelesaikan pekerjaan audit hingga tanggal diterbitkannya laporan audit. *Audit Delay* diukur berdasarkan lamanya hari yang dibutuhkan untuk memperoleh laporan auditor independen atas audit laporan keuangan tahunan perusahaan, sejak tanggal tutup buku perusahaan yaitu per 31 Desember sampai tanggal yang tertera pada laporan auditor independen. Menurut Angruningrum dan Wirakusuma (2013), *audit delay* adalah interval waktu antara tahun tutup buku laporan keuangan hingga opini pada laporan keuangan audit ditandatangani. Menurut Puspitasari dan Latrini (2014), *audit delay* adalah senjang waktu audit, yaitu waktu yang dibutuhkan oleh auditor untuk menghasilkan laporan audit atas kinerja laporan keuangan suatu perusahaan. Menurut Aryaningsih dan Budiarta (2014), *audit delay* merupakan jumlah hari dari akhir periode tahun buku sebuah perusahaan hingga ditandatanganinya laporan keuangan yang telah diaudit sebagai akhir dari standar

pekerjaan lapangan yang dilakukan. Variabel ini nantinya akan dihitung berdasarkan jumlah hari dari akhir periode tahun buku perusahaan hingga ditandatanganinya laporan keuangan yang sudah diaudit oleh auditor.

Menurut Widhiasiari dan Budiarta (2016), ada tiga komponen *audit report lag*, di antaranya adalah *scheduling lag*, *fieldwork lag*, dan *reporting lag*. *Scheduling lag* adalah selisih waktu antara akhir tahun fiskal perusahaan atau tanggal neraca dengan dimulainya pekerjaan lapangan auditor. *Fieldwork lag* adalah selisih waktu antara dimulainya pekerjaan lapangan dan saat penyelesaiannya. *Reporting lag* adalah selisih waktu antara saat penyelesaian pekerjaan lapangan dengan tanggal laporan auditor. *Scheduling lag* menunjukkan bahwa jangka waktu *audit report lag* dipengaruhi oleh manajemen. *Fieldwork lag* dan *reporting lag* menunjukkan bahwa auditor sebagai penanggung jawab dalam melakukan proses pekerjaan lapangan dan sebagai pembuat laporan audit yang menyebabkan adanya *audit report lag*.

Menurut Keputusan Ketua Bapepam dan LK Nomor Kep-346/BL/2011 tentang Kewajiban Penyampaian Laporan Keuangan Berkala Emiten atau Perusahaan Publik mengatur bahwa:

1. Laporan keuangan tahunan wajib disertai dengan laporan Akuntan dalam rangka audit atas laporan keuangan dan disampaikan kepada BAPEPAM dan LK paling lambat pada akhir bulan ketiga setelah tanggal laporan keuangan tahunan.

2. Dalam hal emiten atau perusahaan publik telah menyampaikan laporan tahunan sebelum batas waktu penyampaian laporan keuangan tahunan maka emiten atau perusahaan publik tersebut tidak diwajibkan menyampaikan laporan keuangan tahunan secara tersendiri.
3. Laporan keuangan tahunan wajib diumumkan kepada publik paling lambat pada akhir bulan ketiga setelah tanggal laporan keuangan tahunan dengan ketentuan sebagai berikut:
 - a. Emiten dan perusahaan publik wajib mengumumkan paling kurang laporan posisi keuangan (neraca), laporan laba rugi komprehensif, dan laporan arus kas dalam paling sedikit satu surat kabar harian berbahasa Indonesia yang mempunyai peredaran nasional.
 - b. Bentuk dan isi laporan posisi keuangan (neraca), laporan laba rugi komprehensif, dan laporan arus kas yang diumumkan tersebut wajib sama dengan yang disajikan dalam laporan keuangan tahunan yang disampaikan kepada BAPEPAM dan LK.
 - c. Pengumuman tersebut wajib memuat opini dari akuntan.
 - d. Bukti pengumuman tersebut wajib disampaikan kepada BAPEPAM dan LK paling lambat dua hari kerja setelah tanggal pengumuman.

Otoritas Jasa Keuangan (OJK) juga menetapkan peraturan terkait sanksi apabila perusahaan terlambat mempublikasikan laporan keuangannya, seperti yang diatur melalui keputusan Direksi PT Bursa Efek Jakarta Nomor: Kep-307/BEJ/07-2004 peraturan nomor I-H. Sanksi yang diberikan adalah sebagai berikut:

1. 0 sampai 30 hari : Peringatan tertulis I.

2. 31 sampai 60 hari : Peringatan tertulis II dan denda Rp50.000.000,-
3. 61 sampai 90 hari : Peringatan tertulis III dan denda Rp150.000.000,-
4. Lebih dari 91 hari : Suspensi.

Menurut Praptika dan Rasmini (2016), *audit delay* bertambah apabila penerbitan laporan keuangan mengalami penundaan. Menurut Sawitri dan Budiarta (2018), semakin lama auditor dalam menyelesaikan pekerjaan auditnya maka semakin panjang *audit delay*. Menurut Praptika dan Rasmini (2016), *audit delay* mempunyai hubungan erat dengan ketepatan waktu publikasi laporan keuangan, karena manfaat laporan keuangan menjadi berkurang apabila tidak disampaikan tepat waktu. Menurut Fiatmoko dan Anisyukurlillah (2015), ketepatan waktu dalam mempublikasikan laporan keuangan secara tepat waktu dan akurat, memberikan informasi yang relevan bagi para penggunanya. Menurut Suparsada dan Putri (2017), ketepatanwaktuan penyampaian laporan keuangan akan mengurangi ketidakpastian dalam melakukan keputusan investasi dan penyebaran informasi keuangan yang tidak merata di antara para *stakeholder* di pasar modal.

2.4 *Audit Tenure*

Menurut Praptika dan Rasmini (2016), *audit tenure* adalah jangka waktu sebuah kantor akuntan publik melakukan perikatan terhadap kliennya dalam memberikan jasa audit laporan keuangan. Menurut Anggreni dan Latrini (2016), *audit tenure* atau masa perikatan audit adalah lama hubungan kerja di antara perusahaan atau

emiten yang menggunakan jasa audit pada akuntan publik yang sama selama waktu tertentu.

Semakin meningkat *audit tenure* maka pemahaman auditor atas operasi, risiko bisnis, serta sistem akuntansi perusahaan akan turut meningkat sehingga menghasilkan proses audit yang lebih efisien. Sebaliknya, apabila auditor melakukan perikatan audit pada klien yang baru maka rentang waktu penyelesaian audit akan lebih panjang. Hal ini terjadi karena pada awal perikatan dengan klien auditor membutuhkan waktu lebih lama untuk dapat beradaptasi dengan pencatatan, kegiatan operasional, kendali internal, serta kertas kerja (*working paper*) periode lalu perusahaan (Anggreni dan Latrini, 2016).

Regulasi yang mengatur *audit tenure* berdasarkan pada Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik, mengenai pembatasan jasa audit yang menyatakan bahwa pemberian jasa audit atas laporan keuangan historis terhadap suatu entitas oleh seorang Akuntan Publik dibatasi paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut. Entitas yang dimaksud terdiri atas industri di sektor pasar modal, bank umum, dana pensiun, perusahaan asuransi/reasuransi, atau Badan Usaha Milik Negara (BUMN). Akuntan Publik dapat memberikan kembali jasa audit atas informasi keuangan historis terhadap entitas setelah 2 (dua) tahun buku berturut-turut tidak memberikan jasa.

Menurut Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 13/POJK.03/2017 tentang Penggunaan Jasa Akuntan Publik dan Kantor Akuntan Publik dalam Kegiatan Jasa Keuangan, KAP dapat dikategorikan sebagai KAP yang sama dalam

hal nama KAP tidak berubah dan tidak terjadi perubahan komposisi Akuntan Publik lebih dari 50% (lima puluh persen) atau lebih, atau terdapat pendirian atau perubahan nama KAP, namun komposisi Akuntan Publik 50% (lima puluh persen) atau lebih berasal dari KAP yang sebelumnya.

Menurut Praptika dan Rasmini (2016) dan Rustiarini dan Sugiarti (2013), seorang auditor yang memiliki penugasan cukup lama dengan perusahaan klien akan mendorong terciptanya pengetahuan bisnis sehingga memungkinkan auditor untuk merancang program audit yang efektif dan laporan keuangan audit yang berkualitas tinggi. Begitu pula dengan Sawitri dan Budiarta (2018), auditor yang memiliki masa perikatan lebih pendek belum memiliki wawasan mengenai karakteristik perusahaan, sehingga akan berdampak pada meningkatnya potensi kegagalan audit yang dapat mengakibatkan bertambahnya durasi *audit delay*.

Dalam penelitian Dewi dan Yuyetta (2014), Ratnaningsih dan Dwirandra (2016), Annisa (2018), Wiyantoro dan Usman (2018), dan Dao dan Pham (2014), *audit tenure* memiliki pengaruh negatif terhadap *audit report lag*. Berdasarkan teori yang telah diuraikan, maka hipotesis yang diajukan adalah sebagai berikut:

Ha₁: *Audit tenure* berpengaruh negatif terhadap *audit delay*.

2.5 Pergantian Auditor

Menurut Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 2011 tentang Akuntan Publik, Akuntan Publik adalah seseorang yang telah memperoleh izin untuk memberikan jasa asurans, yang meliputi jasa audit atas informasi keuangan

historis, jasa revidi atas informasi keuangan historis, dan jasa asuransi lainnya. Selain jasa asuransi, Akuntan Publik dapat memberikan jasa lainnya yang berkaitan dengan akuntansi, keuangan, dan manajemen sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Menurut IAPI (2013) dalam SA 200, auditor adalah orang atau orang-orang yang melaksanakan audit (biasanya rekan perikatan atau anggota lain tim perikatan) atau, jika relevan, KAP. Menurut Widhiasari dan Budiarta (2016), dan Megayanti dan Budiarta (2016), pergantian auditor merupakan putusannya hubungan auditor yang lama dengan perusahaan kemudian mengangkat auditor yang baru untuk menggantikan auditor yang lama.

Menurut Praptika dan Rasmini (2016), pergantian auditor secara wajib atau dengan secara sukarela bisa dibedakan atas dasar pihak mana yang menjadi fokus perhatian dari isu independensi auditor. *Auditor switching* yang bersifat wajib (*mandatory*) perhatian utamanya beralih kepada auditor. Aturan mengenai *auditor switching* secara *mandatory* telah ditetapkan oleh banyak Negara. Hal tersebut dipelopori oleh regulator pemerintahan Amerika yang membuat *The Sarbanes Oxley (SOX)* yang memuat aturan mengenai wajibnya perusahaan melakukan *auditor switching*. *Auditor switching* yang terjadi karena sukarela (*voluntary*), maka perhatian utama adalah pada sisi klien. Ketika klien mengganti auditornya pada saat tidak ada aturan yang mengharuskannya (secara *voluntary*), yang terjadi adalah salah satu dari dua hal yaitu auditor mengundurkan diri atau auditor dipecat oleh klien.

Di Indonesia, pergantian auditor secara wajib diatur dalam Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2015 tentang Praktik Akuntan Publik. Dalam pasal 11 ayat 1 mengenai pembatasan jasa audit, dijelaskan bahwa pemberian jasa audit atas laporan keuangan historis terhadap suatu entitas oleh seorang Akuntan Publik dibatasi paling lama untuk 5 (lima) tahun buku berturut-turut. Akuntan Publik dapat memberikan kembali jasa audit atas informasi keuangan historis terhadap entitas setelah 2 (dua) tahun buku berturut-turut tidak memberikan jasa.

Menurut Verawati dan Wirakusuma (2016), pergantian auditor pada suatu perusahaan dilakukan dengan tujuan untuk menjaga independensi dari auditor agar tetap bersikap objektif dalam melakukan tugasnya sebagai auditor. Pergantian akuntan publik juga dilakukan karena telah berakhirnya kontrak kerja yang disepakati antara Kantor Akuntan Publik dengan pemberi tugas dan telah memutuskan untuk tidak memperpanjang dengan penugasan baru. Dalam proses pengauditan memerlukan waktu yang lebih lama dibandingkan jika auditor tersebut melanjutkan penerimaan penugasan. Hal ini bisa mengakibatkan lamanya pengauditan yang berakibat juga pada penundaan penyampaian laporan keuangan. Menurut Praptika dan Rasmini (2016), perusahaan yang mengalami pergantian auditor akan mengangkat auditor yang baru, di mana butuh waktu yang cukup lama bagi auditor yang baru dalam mengenali karakteristik usaha klien dan sistem yang ada di dalamnya.

Berdasarkan Praptika dan Rasmini (2016), pergantian auditor berpengaruh positif pada *audit delay*. Perusahaan yang mengalami pergantian auditor, tentunya

auditor baru membutuhkan waktu yang cukup lama untuk mengenali karakteristik usaha klien dan sistem yang ada di dalamnya sehingga hal ini menyita waktu auditor dalam melaksanakan proses auditnya dan menyebabkan keterlambatan dalam penyampaian laporan keuangan yang telah diaudit. Begitu pula dengan penelitian Rustiarini dan Mita (2013), Verawati dan Wirakusuma (2016) yang menyimpulkan bahwa pergantian auditor berpengaruh positif pada *audit delay*. Berdasarkan teori yang telah diuraikan, maka hipotesis yang diajukan adalah sebagai berikut:

Ha₂: Pergantian auditor berpengaruh positif terhadap *audit delay*.

2.6 Financial Distress

Menurut Praptika dan Rasmini (2016), *financial distress* merupakan tahap penurunan kondisi keuangan perusahaan dan apabila hal ini dibiarkan berlarut-larut maka akan menyebabkan perusahaan mengalami kebangkrutan. Menurut Muliandari dan Latrini (2017), *financial distress* merupakan suatu kondisi di mana keuangan perusahaan dalam keadaan tidak sehat atau sedang krisis. Menurut Wulandari dan Wiratmaja (2017), *financial distress* merupakan salah satu kendala yang menyebabkan terjadinya keterlambatan penerbitan laporan keuangan.

Menurut Praptika dan Rasmini (2016), ciri-ciri perusahaan yang mengalami kesulitan keuangan yaitu terdapat perubahan signifikan dalam komposisi aset dan kewajiban dalam neraca, arus kas negatif, nilai perbandingan yang tinggi antara hutang dengan aset. Menurut Wulandari dan Wiratmaja (2017), perusahaan yang mengalami kesulitan keuangan (*financial distress*) cenderung menyampaikan

laporan keuangan tidak tepat waktu dibandingkan perusahaan yang tidak mengalami kesulitan keuangan.

Financial Distress dapat diukur menggunakan beberapa rasio, seperti *debt to total asset ratio* dan *debt to equity ratio*. Akan tetapi, dalam penelitian ini digunakan *debt to total assets ratio* untuk mengukur besarnya *financial distress*. Menurut Weygandt, *et al.* (2013), *debt to total assets ratio (DTA)* menunjukkan seberapa besar aset perusahaan yang didanai dengan utang. Menurut Weygandt, *et al.* (2013), *DTA* dapat dirumuskan sebagai berikut:

$$\text{Debt to Total Assets Ratio (DTA)} = \frac{\text{Total Hutang}}{\text{Total Asset}} \times 100\%$$

Menurut Weygandt, *et al.* (2013), liabilitas diartikan sebagai klaim kreditur atas total aset dan sebagai seluruh hutang dan kewajiban yang ada. Kewajiban diklasifikasikan menjadi dua, yaitu kewajiban lancar dan kewajiban tidak lancar. Menurut Weygandt, *et al.*, (2013) kewajiban lancar adalah kewajiban yang diharapkan perusahaan untuk dibayar dalam satu tahun atau satu siklus operasi, tergantung yang paling lama. Kebanyakan perusahaan membayar kewajiban lancar dalam satu tahun menggunakan aset lancarnya. Kewajiban lancar berisikan utang wesel jangka pendek, utang usaha, pendapatan diterima di muka, utang pajak, utang bunga, dan utang gaji dan upah. Menurut Weygandt, *et al.*, (2013), kewajiban tidak lancar adalah kewajiban yang diperkirakan akan dibayar setelah satu tahun. Kewajiban tidak lancar pada umumnya terdapat dalam bentuk obligasi, atau utang wesel jangka panjang.

Menurut Weygandt, *et al.* (2013), *total asset* merupakan sumber yang dikuasai oleh entitas sebagai hasil dari peristiwa masa lalu dan diharapkan untuk mendapatkan keuntungan di masa yang akan datang bagi perusahaan. Aset diklasifikasikan menjadi 2 kelompok yaitu *non-current asset* dan *current asset*. *Current asset* merupakan aset perusahaan yang diharapkan untuk dikonversi menjadi kas, dijual atau dikonsumsi dalam jangkauan waktu satu tahun, sedangkan *non-current asset* adalah aset perusahaan yang diharapkan untuk dikonversi menjadi kas, dijual atau dikonsumsi dalam jangkauan waktu lebih dari satu tahun.

Menurut Praptika dan Rasmini (2016), kondisi *financial distress* yang terjadi pada perusahaan dapat meningkatkan risiko audit pada auditor independen khususnya risiko pengendalian dan risiko deteksi. Dengan meningkatnya risiko itu maka auditor harus melakukan pemeriksaan risiko (*risk assessment*) sebelum menjalankan proses audit, tepatnya pada fase perencanaan audit (*audit planning*). Sehingga hal ini dapat mengakibatkan lamanya proses audit dan berdampak pada bertambahnya *audit delay*.

Hasil penelitian Praptika dan Rasmini (2016), Muliantari dan Latrini (2017), Sawitri dan Budiarta (2018), Firanty (2015) menyimpulkan *financial distress* berpengaruh positif terhadap *audit delay*. Berdasarkan teori yang telah diuraikan, maka hipotesis yang diajukan adalah sebagai berikut:

H_{a3}: *Financial distress* berpengaruh positif terhadap *audit delay*.

2.7 Kompleksitas Operasi

Menurut Ariyani dan Budiarta (2014), kompleksitas operasi merupakan akibat dari pembentukan departemen dan pembagian pekerjaan yang memiliki fokus terhadap jumlah unit yang berbeda. Menurut Pratiwi dan Wiratmaja (2018) dan Rahmawati dan Suryono (2015), kompleksitas operasi bergantung pada keberadaan, jumlah dan lokasi unit perusahaan serta diversifikasi jalur produk dan pasarnya. Kompleksitas operasi yang ada dalam perusahaan dapat diukur dari banyaknya jumlah anak perusahaan yang dimiliki perusahaan induk.

Menurut Jeter dan Chaney (2011), perluasan eksternal adalah usaha perluasan dengan mendapatkan satu atau lebih perusahaan lain. Jeter dan Chaney (2011) menjelaskan bahwa perluasan eksternal memiliki keuntungan dibandingkan dengan perluasan internal, yaitu:

1. *Operating synergies*

Perluasan eksternal dapat berupa *vertical merger* (merger antara *supplier* dan *consumers*) dan *horizontal merger* (merger antara *competitor*). Hal ini mengakibatkan adanya pemangkasan biaya operasi perusahaan.

2. *International marketplace*

Perluasan eksternal dapat meningkatkan kesempatan bersaing internasional perusahaan.

3. *Financial synergy*

Perusahaan yang melakukan kombinasi bisnis dapat mengambil manfaat dari peraturan pajak atas pendapatan karena terjadi kompensasi kerugian akibat adanya penggabungan usaha.

4. *Diversification*

Perusahaan yang melakukan kombinasi bisnis dapat memanfaatkan sumber daya dengan lebih efektif.

Menurut Jeter dan Chaney (2011), kombinasi bisnis dapat dibedakan menjadi tiga kategori, yaitu:

1. *Statutory Merger*

Kombinasi bisnis terjadi saat suatu perusahaan memperoleh seluruh aset bersih dari satu atau lebih perusahaan melalui pertukaran saham, pembayaran kas atau properti, atau menerbitkan instrumen utang (atau kombinasi dari metode-metode ini). Perusahaan yang menjadi *acquiring company* tetap berdiri dan *acquired company* berhenti beroperasi.

2. *Statutory Consolidation*

Kombinasi bisnis ini terjadi saat perusahaan baru dibentuk untuk memperoleh dua atau lebih perusahaan lain melalui pertukaran *voting stock*. Perusahaan yang diakuisisi kemudian tidak berdiri lagi sebagai entitas hukum yang terpisah.

3. *Stock Acquisition*

Kombinasi bisnis ini terjadi saat suatu perusahaan membayar kas atau menerbitkan saham atau utang untuk seluruh atau sebagian dari saham perusahaan lain, dan perusahaan yang diakuisisi tetap berdiri sebagai entitas hukum yang terpisah. Saat perusahaan yang mengakuisisi menerima *controlling interest* dari *voting stock* milik perusahaan yang diakuisisi, maka akan terbentuk hubungan perusahaan induk dan anak perusahaan.

Menurut IAI (2018) dalam PSAK 4, anak perusahaan adalah perusahaan yang dikendalikan oleh perusahaan lain. Sedangkan, induk perusahaan adalah perusahaan yang memiliki satu atau lebih anak perusahaan. Kelompok perusahaan yang melakukan akuisisi saham menyajikan laporan keuangan konsolidasi, yaitu laporan keuangan dari suatu kelompok perusahaan yang disajikan sebagai satu kesatuan ekonomi. Menurut Puspitasari dan Latrini (2014), anak perusahaan adalah perusahaan yang dikendalikan oleh perusahaan induk.

Menurut IAI (2018) dalam PSAK 4, kondisi yang harus dipenuhi untuk mendapatkan *controlling interest* atas suatu anak perusahaan, yaitu:

1. Mempunyai hak suara lebih dari 50% berdasarkan perjanjian dengan *investor* lain, atau
2. Mempunyai hak untuk mengatur dan menentukan kebijakan finansial dan operasional perusahaan berdasarkan anggaran dasar atau perjanjian, atau
3. Mampu menunjuk atau memberhentikan mayoritas pengurus perusahaan, atau
4. Mampu menguasai suara mayoritas dalam rapat pengurus.

Menurut IAI (2018) dalam PSAK 4, dalam menyajikan laporan keuangan konsolidasi, laporan keuangan induk perusahaan dan anak perusahaan digabungkan satu per satu dengan menjumlahkan unsur-unsur sejenis dari aset, kewajiban, ekuitas, pendapatan, dan beban. Laporan keuangan konsolidasi disajikan sebagai informasi atas suatu kelompok perusahaan sebagai satu kesatuan ekonomi. Oleh karena itu penyajian laporan keuangan perlu mengikuti prosedur dan syarat yang telah ditetapkan oleh IAI (2018) dalam PSAK 4, yaitu:

1. Saldo nilai tercatat penyertaan induk perusahaan pada masing-masing anak perusahaan dieliminasi dengan ekuitas anak perusahaan yang menjadi bagian induk perusahaan.
2. Saldo antar perusahaan dan transaksi antar perusahaan dalam kelompok perusahaan tersebut, termasuk penjualan, beban, dan dividen harus dieliminasi seluruhnya.
3. Kerugian dan keuntungan yang belum direalisasi yang berasal dari transaksi antar perusahaan harus dieliminasi.
4. Hak minoritas dalam laba bersih disajikan sebagai pengurang dari laba bersih konsolidasi untuk mendapatkan jumlah laba bersih yang menjadi hak pemegang saham induk perusahaan.
5. Hak minoritas dalam aset bersih disajikan tersendiri dalam neraca konsolidasi, di antara ekuitas dan kewajiban. Hak minoritas dalam aset bersih terdiri atas:
 - a. Suatu jumlah saat terjadinya penggabungan usaha, yang dihitung dengan cara yang ditentukan dalam PSAK No.22 tentang Akuntansi Penggabungan Usaha; dan
 - b. Bagian pemegang saham minoritas atas perubahan ekuitas yang terjadi setelah tanggal penggabungan usaha.

Menurut IAI (2018), pada akhir tahun buku perusahaan yang melakukan konsolidasi perlu segera menyusun dan menyajikan laporan keuangan konsolidasi. Setelah itu perusahaan induk dan anak perusahaan diaudit oleh auditor eksternal. Meskipun laporan keuangan kelompok perusahaan disajikan sebagai satu kesatuan

ekonomi, tetapi masing-masing perusahaan dalam kelompok tersebut merupakan suatu entitas hukum yang terpisah satu sama lain.

Menurut Ariyani dan Budiarta (2014), tingkat kompleksitas operasi sebuah perusahaan yang bergantung pada jumlah dan lokasi unit operasinya (cabang) serta diversifikasi jalur produk dan pasarnya, lebih cenderung memengaruhi waktu yang dibutuhkan auditor untuk menyelesaikan pekerjaan auditnya. Sehingga hal tersebut juga mempengaruhi ketepatan waktu penyampaian laporan keuangan perusahaan kepada publik. Menurut Angruningrum dan Wirakusuma (2013), jumlah anak perusahaan yang dimiliki perusahaan mencerminkan bahwa perusahaan memiliki unit operasi yang lebih banyak yang harus diperiksa dalam setiap transaksi dan catatan yang menyertainya, sehingga auditor memerlukan waktu lebih lama untuk melakukan pekerjaan auditnya.

Berdasarkan penelitian Ariyani dan Budiarta (2014), Rahmawati dan Suryono (2015), Widyastuti dan Astika (2017), Darmawan dan Widhiyani (2017), dan Zulaekha dan Sukanti (2016), kompleksitas operasi yang diukur dengan anak perusahaan berpengaruh positif terhadap *Audit Report Lag*. Berdasarkan teori yang telah diuraikan, maka hipotesis yang diajukan adalah sebagai berikut:

Ha₄: Kompleksitas operasi berpengaruh positif terhadap *audit delay*.

2.8 Ukuran KAP

Menurut Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 tahun 2011 pasal 12 mengenai Kantor Akuntan Publik, Kantor Akuntan Publik (KAP) dapat berbentuk

usaha: perseorangan, persekutuan perdata, firma atau bentuk usaha lain yang sesuai dengan karakteristik profesi Akuntan Publik, yang diatur dalam Undang-Undang. Menurut Puspitasari dan Latrini (2014), ukuran KAP merupakan besar kecilnya Kantor Akuntan Publik (KAP) dengan mengelompokkan KAP menjadi KAP *Big Four* dan *non Big Four*.

Menurut Arens, *et al.* (2017), ukuran KAP dibagi menjadi empat kategori:

1. Kantor Akuntan Publik Internasional *The Big Four*

Terdapat empat kantor akuntan publik terbesar yang disebut sebagai kantor akuntan publik internasional dan mempunyai julukan *The Big Four*. Masing-masing memiliki kantor di setiap kota besar di seluruh dunia.

2. Kantor Akuntan Publik Nasional

KAP ini memberikan pelayanan yang sama dengan *The Big Four* dan melancarkan persaingan langsung dengan mereka dalam hal menarik klien.

Selain itu, mereka memiliki hubungan dengan KAP di luar negeri sehingga memiliki potensi internasional.

3. Kantor Akuntan Publik Lokal dan Regional

Beberapa di antara Kantor Akuntan Publik Lokal dan Regional hanya melayani klien di dalam jangkauan areanya dan membuka cabang di daerah lain. KAP

ini pun bersaing dengan KAP lain dalam menarik klien termasuk dengan KAP internasional dan nasional.

4. Kantor Akuntan Publik Lokal Kecil

KAP ini memberikan jasa audit dan pelayanan yang berhubungan dengan hal tersebut terutama untuk perusahaan yang lebih kecil dan entitas *not-for-profit*.

Kebanyakan KAP lokal kecil tidak memberikan jasa audit melainkan memberikan layanan akuntansi dan pajak kepada klien mereka.

Sesuai dengan ketentuan yang berlaku di Indonesia, pengelompokan data KAP yang berafiliasi dengan *The Big Four* yaitu (www.ojk.go.id):

1. KAP Purwantono, Sungkoro & Surja berafiliasi dengan *Ernst & Young*;
2. KAP Osman Bing Satrio & Eny berafiliasi dengan *Deloitte Touche Tohmatsu*;
3. KAP Siddharta Widjaja & Rekan yang berafiliasi dengan *Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG)*;
4. KAP Tanudiredja, Wibisana & Rekan berafiliasi dengan *PricewaterhouseCooper*.

Menurut Angruningrum dan Wirakusuma (2013), KAP yang menjadi bagian dari *Big Four* mampu mengaudit lebih efisien dan memiliki fleksibilitas lebih besar dalam penjadwalan audit sehingga audit dapat diselesaikan tepat waktu. Menurut Suparsada dan Dwija Putri (2017), umumnya KAP besar memiliki sumber daya yang lebih baik dan lebih banyak serta didukung dengan sistem yang lebih canggih sehingga laporan audit yang dihasilkan lebih akurat. Menurut Suparsada dan Dwija Putri (2017), waktu yang cepat merupakan cara kantor akuntan publik besar untuk mempertahankan reputasi mereka. Menurut Apriyani (2015), KAP besar dan terkenal memiliki sumber daya yang besar pula sehingga memengaruhi kualitas KAP dan mutu *audit* yang baik, hal ini berdampak pada dalam penyelesaian *audit* yang lebih cepat.

Berdasarkan penelitian Puspitasari dan Latrini (2014), Diastiningsih dan Tenaya (2017), Apriyani (2015), dan Dibia dan Onwuchekwa (2013), ukuran KAP berpengaruh negatif terhadap *audit delay*. Berdasarkan teori yang telah diuraikan, maka hipotesis yang diajukan adalah sebagai berikut:

Ha₅: Ukuran KAP berpengaruh negatif terhadap *audit delay*.

2.9 Model Penelitian

Model penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

Gambar 2.1
Model Penelitian

