

## **BAB II**

### ***AUDIT REPORT LAG, OPINI AUDIT, JENIS INDUSTRI DAN KANTOR AKUNTAN PUBLIK***

#### **2.1. Laporan Keuangan**

Laporan keuangan disusun dan disajikan sekurang-kurangnya setahun sekali untuk memenuhi kebutuhan sejumlah besar pengguna. Laporan keuangan merupakan bagian dari proses pelaporan. Laporan keuangan yang lengkap biasanya meliputi neraca, laporan laba rugi, laporan perubahan modal, laporan arus kas dan catatan atas laporan keuangan (Ikatan Akuntan Indonesia, 2009).

Pengguna laporan keuangan meliputi investor sekarang dan investor potensial, karyawan, pemberi pinjaman, pemasok dan kreditor usaha lainnya, pelanggan, pemerintah serta lembaga-lembaga dan masyarakat. Mereka menggunakan laporan keuangan untuk memenuhi beberapa kebutuhan informasi yang berbeda. Beberapa kebutuhan ini meliputi (Ikatan Akuntan Indonesia, 2009):

1. Investor

Penanam modal berisiko dan penasihat mereka berkepentingan dengan risiko yang melekat serta hasil pengembangan dari investasi yang mereka lakukan. Mereka membutuhkan informasi untuk membantu menentukan apakah harus membeli, menahan atau menjual investasi tersebut. Pemegang saham juga tertarik pada informasi yang memungkinkan mereka untuk menilai kemampuan perusahaan untuk membayar dividen.

## 2. Karyawan

Karyawan dan kelompok-kelompok yang mewakili mereka tertarik pada informasi mengenai stabilitas dan profitabilitas perusahaan. Mereka juga tertarik dengan informasi yang memungkinkan mereka untuk menilai kemampuan perusahaan dalam memberikan balas jasa, manfaat pensiun, dan kesempatan kerja.

## 3. Pemberi pinjaman

Pemberi pinjaman tertarik dengan informasi keuangan yang memungkinkan mereka untuk memutuskan apakah pinjaman serta bunganya dapat dibayar pada saat jatuh tempo.

## 4. Pemasok dan kreditor usaha lainnya

Pemasok dan kreditor usaha lainnya tertarik dengan informasi yang memungkinkan mereka untuk memutuskan apakah jumlah yang terhutang akan dibayar pada saat jatuh tempo. Kreditor usaha berkepentingan pada perusahaan dalam tenggang waktu yang lebih pendek daripada pemberi pinjaman kecuali kalau sebagai pelanggan utama mereka tergantung pada kelangsungan hidup perusahaan.

## 5. Pelanggan

Para pelanggan berkepentingan dengan informasi mengenai kelangsungan hidup perusahaan, terutama kalau mereka terlibat dalam perjanjian jangka panjang dengan, atau tergantung pada perusahaan.

## 6. Pemerintah

Pemerintah dan berbagai lembaga yang berada di bawah kekuasaannya berkepentingan dengan alokasi sumber daya dan karena itu berkepentingan dengan aktivitas perusahaan. Mereka juga membutuhkan informasi untuk mengatur aktivitas perusahaan, menetapkan kebijakan pajak dan sebagai dasar untuk menyusun statistik pendapatan nasional dan statistik lainnya.

## 7. Masyarakat

Perusahaan mempengaruhi anggota masyarakat dalam berbagai cara. Misalnya, perusahaan dapat memberikan kontribusi berarti pada perekonomian nasional, termasuk jumlah orang yang diperkerjakan dan perlindungan kepada penanam modal domestik. Laporan keuangan dapat membantu masyarakat dengan menyediakan informasi kecenderungan (*trend*) dan perkembangan terakhir kemakmuran perusahaan serta rangkaian aktivitasnya.

Karakteristik kualitatif merupakan ciri khas yang membuat informasi dalam laporan keuangan berguna bagi pengguna. Terdapat empat karakteristik kualitatif pokok yaitu (Ikatan Akuntan Indonesia, 2009):

### 1. Dapat dipahami

Kualitas penting informasi yang ditampung dalam laporan keuangan adalah kemudahannya untuk segera dapat dipahami oleh pengguna. Untuk maksud ini, pengguna diasumsikan memiliki pengetahuan yang memadai tentang aktivitas ekonomi dan bisnis, akuntansi, serta kemauan untuk mempelajari informasi dengan ketekunan yang wajar. Namun demikian,

informasi kompleks yang seharusnya dimasukkan dalam laporan keuangan tidak dapat dikeluarkan hanya atas dasar pertimbangan bahwa informasi tersebut terlalu sulit untuk dapat dipahami oleh pengguna tertentu.

## 2. Relevan

Agar bermanfaat, informasi harus relevan untuk memenuhi kebutuhan pemakai dalam proses pengambilan keputusan. Informasi memiliki kualitas relevan kalau dapat mempengaruhi keputusan ekonomi pemakai dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu, masa kini atau masa depan, menegaskan, atau mengoreksi, hasil evaluasi mereka di masa lalu.

## 3. Keandalan

Agar bermanfaat, informasi juga harus andal (*reliable*). Informasi memiliki kualitas andal jika bebas dari pengertian yang menyesatkan, kesalahan material, dan dapat diandalkan pemakainya sebagai penyajian yang tulus atau jujur (*faithful representation*) dari yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar diharapkan dapat disajikan.

## 4. Dapat dibandingkan

Pengguna harus dapat memperbandingkan laporan keuangan perusahaan antar periode untuk mengidentifikasi kecenderungan (*trend*) posisi dan kinerja keuangan. Pengguna juga harus dapat memperbandingkan laporan keuangan antar perusahaan untuk mengevaluasi posisi keuangan, kinerja serta perubahan posisi keuangan secara relatif. Oleh karena itu pengukuran dan penyajian dampak keuangan dari transaksi dan peristiwa lain yang serupa harus dilakukan secara konsisten untuk perusahaan

tersebut, antarperiode perusahaan yang sama dan untuk perusahaan yang berbeda.

## **2.2. Auditor Independen**

Auditor eksternal adalah auditor profesional yang menyediakan jasanya kepada masyarakat umum, terutama dalam bidang audit atas laporan keuangan yang dibuat oleh kliennya. Audit tersebut terutama ditujukan untuk memenuhi kebutuhan para pemakai informasi keuangan seperti kreditur, investor, calon kreditur, calon investor, dan instansi pemerintah (terutama instansi pajak) (Mulyadi, 2002).

Audit yang dilakukan oleh auditor independen antara lain audit laporan keuangan. Tujuan audit atas laporan keuangan oleh auditor independen pada umumnya adalah untuk menyatakan pendapat tentang kewajaran, dalam semua hal yang material, posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Laporan auditor merupakan sarana bagi auditor untuk menyatakan pendapatnya, atau apabila keadaan mengharuskan, untuk menyatakan tidak memberikan pendapat. Baik dalam hal auditor menyatakan pendapat maupun menyatakan tidak memberikan pendapat, ia harus menyatakan apakah auditnya telah dilaksanakan berdasarkan standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia. Standar auditing yang ditetapkan Ikatan Akuntan Indonesia mengharuskan auditor menyatakan apakah, menurut pendapatnya, laporan keuangan disajikan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia dan jika ada, menunjukkan adanya

ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi dalam penyusunan laporan keuangan periode berjalan dibandingkan dengan penerapan prinsip akuntansi tersebut dalam periode sebelumnya (SPAP, 2011).

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

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

#### 1. Prinsip Integritas

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

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

## 2. Prinsip Obyektivitas

Prinsip obyektivitas mengharuskan praktisi untuk tidak membiarkan subyektivitas, benturan kepentingan, atau pengaruh yang tidak layak dari pihak-pihak lain mempengaruhi pertimbangan profesional atau pertimbangan bisnisnya. Praktisi mungkin dihadapkan pada situasi yang dapat mengurangi obyektivitasnya. Karena beragamnya situasi tersebut tidak mungkin untuk mendefinisikan setiap situasi tersebut. Setiap praktisi harus menghindari setiap hubungan yang bersifat subjektif atau yang dapat mengakibatkan pengaruh yang tidak layak terhadap pertimbangan profesionalnya.

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

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

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

Setiap praktisi wajib memelihara pengetahuan dan keahlian profesionalnya pada suatu tingkatan yang dipersyaratkan secara berkesinambungan, sehingga klien atau pemberi kerja dapat menerima jasa profesional yang diberikan secara kompeten berdasarkan perkembangan terkini dalam praktik,

perundang-undangan, dan metode pelaksanaan pekerjaan. Setiap praktisi harus bertidak profesional dan sesuai dengan standar profesi dan kode etik profesi yang berlaku dalam memberikan jasa profesionalnya.

#### 4. Prinsip Kerahasiaan

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

#### 5. Prinsip Perilaku Profesional

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

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

##### 1. Standar Umum

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

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

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

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

Standar ini mengharuskan auditor bersikap independen, artinya tidak mudah dipengaruhi, karena ia melaksanakan pekerjaannya untuk kepentingan umum (dibedakan dalam hal ia berpraktik sebagai auditor intern). Dengan demikian, ia tidak dibenarkan memihak kepada kepentingan siapa pun, sebab bagaimana pun sempurnanya keahlian teknis yang ia miliki, ia akan kehilangan sikap tidak memihak, yang justru sangat penting untuk mempertahankan kebebasan pendapatnya. Namun, independensi dalam hal ini tidak berarti seperti sikap seorang penuntut dalam perkara pengadilan, namun lebih dapat disamakan dengan sikap tidak memihaknya seorang hakim. Auditor mengakui kewajiban untuk jujur tidak hanya kepada manajemen dan pemilik perusahaan, namun juga kepada kreditur dan pihak lain yang meletakkan kepercayaan (paling tidak sebagian) atas laporan auditor independen, seperti calon-calon pemilik dan kreditur.

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

Standar ini menuntut auditor independen untuk merencanakan dan melaksanakan pekerjaannya dengan menggunakan kemahiran profesionalnya secara cermat dan seksama. Penggunaan kemahiran profesional dengan kecermatan

dan keseksamaan menekankan tanggung jawab setiap profesional yang bekerja dalam organisasi auditor independen untuk mengamati standar pekerjaan lapangan dan standar pelaporan.

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

## 2. Standar Pekerjaan Lapangan

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

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

Agar audit dapat berjalan dengan efisien dan efektif maka audit harus direncanakan dengan sebaik-baiknya. Perencanaan audit meliputi pengembangan strategi menyeluruh pelaksanaan dan lingkup audit yang diharapkan. Sifat, luas, dan saat perencanaan

bervariasi sesuai dengan ukuran dan kompleksitas satuan usaha, pengalaman mengenai satuan usaha, dan pengetahuan tentang bisnis satuan usaha.

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

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

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

untuk memahami struktur pengendalian intern agar dapat merencanakan audit yang efektif dan efisien.

- c. Bukti audit kompeten yang cukup harus diperoleh melalui inspeksi, pengamatan, pengajuan pertanyaan, dan konfirmasi sebagai dasar memadai untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan auditan.

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

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

yang menguatkan kesimpulan, seluruhnya berpengaruh terhadap kompetensi bukti.

### 3. Standar Pelaporan

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

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

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

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

Standar ini mengharuskan auditor untuk secara eksplisit menyebutkan dalam laporannya keadaan yang di dalamnya prinsip akuntansi tidak diterapkan secara konsisten dalam laporan keuangan periode sekarang dalam hubungannya dengan periode

sebelumnya. Tujuan standar pelaporan ini adalah untuk memberikan jaminan bahwa jika daya banding laporan keuangan di antara dua periode dipengaruhi secara material oleh perubahan prinsip akuntansi, auditor akan mengungkapkan perubahan tersebut dalam laporannya.

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

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

- d. Laporan auditor harus memuat suatu pernyataan pendapat mengenai laporan keuangan secara keseluruhan atau suatu asersi bahwa pernyataan demikian tidak dapat diberikan. Jika pendapat secara keseluruhan tidak dapat diberikan, maka alasannya harus dinyatakan. Dalam semua hal yang nama auditor dikaitkan dengan

laporan keuangan, laporan audit harus memuat petunjuk yang jelas mengenai sifat pekerjaan auditor, jika ada, dan tingkat tanggungjawab yang dipikulnya.

Standar pelaporan keempat mengharuskan auditor untuk menyatakan suatu pendapat atas laporan keuangan sebagai keseluruhan, atau pernyataan bahwa pendapat demikian tidak dapat diberikan. Pada umumnya auditor bisa memberikan satu pendapat dari beberapa alternatif pendapat.

### **2.3. Fase Audit**

Kegiatan yang dilakukan dalam suatu audit sangat tergantung kepada perusahaan yang diaudit. Apabila klien merupakan perusahaan kecil, maka audit cukup dilakukan oleh satu atau dua orang auditor dengan waktu pengerjaan audit yang relatif tidak begitu lama, dan dengan honorarium audit yang tidak begitu besar. Apabila perusahaan yang diaudit adalah perusahaan besar, apalagi jika perusahaan raksasa dengan ratusan anak perusahaan maka dibutuhkan auditor dalam jumlah yang banyak, waktu pengerjaan audit berbulan-bulan dan honorarium audit yang sangat tinggi (Jusup, 2001).

Setiap audit baik audit pada perusahaan besar maupun pada perusahaan kecil selalu terdapat empat tahap kegiatan yaitu (Jusup, 2001):

1. **Penerimaan Penugasan Audit**

Tahap awal dalam suatu audit laporan keuangan adalah mengambil keputusan untuk menerima (atau menolak) suatu kesempatan menjadi

auditor untuk klien baru, atau untuk melanjutkan sebagai auditor bagi klien yang sudah ada. Pada tahap ini hanya standar umum dari standar auditing yang perlu diterapkan. Pada umumnya keputusan untuk menerima (atau menolak) ini sudah dilakukan sejak enam hingga sembilan bulan sebelum akhir tahun buku yang akan diperiksa.

## 2. Perencanaan Audit

Tahap kedua dari suatu audit menyangkut penetapan strategi audit untuk pelaksanaan dan penentuan lingkup audit. Perencanaan merupakan cukup sulit dan menentukan keberhasilan penugasan audit. Pada tahap ini perlu diterapkan standar umum dan standar pekerjaan lapangan dari standar auditing. Perencanaan audit biasanya dilakukan antara tiga hingga enam bulan sebelum akhir tahun buku klien.

## 3. Pelaksanaan Pengujian Audit

Tahap ketiga dalam suatu audit laporan keuangan adalah melaksanakan pengujian audit (*audit test*). Tahap ini sering disebut juga sebagai pelaksanaan pekerjaan lapangan. Tujuan utama tahap audit ini adalah mendapatkan bukti audit mengenai efektifitas struktur pengendalian intern klien dan kewajaran laporan keuangan. Pada tahap ini juga harus diterapkan standar umum dan standar pekerjaan lapangan dari standar auditing. Pengujian audit ini pada umumnya dilakukan antara tiga sampai empat bulan sebelum akhir tahun buku hingga satu bulan sesudah akhir tahun buku klien.

#### 4. Pelaporan Temuan

Tahap keempat atau tahap terakhir dari suatu audit adalah pelaporan temuan. Laporan audit bisa berupa laporan standar yaitu laporan audit dengan pendapat wajar tanpa pengecualian, atau bisa juga menyimpang dari laporan standar. Berikut ini merupakan jenis laporan audit yang diterbitkan oleh auditor (Mulyadi, 2002):

##### a. Pendapat Wajar tanpa Pengecualian (*Unqualified Opinion*)

Pendapat wajar tanpa pengecualian diberikan oleh auditor jika tidak terjadi pembatasan dalam lingkup audit dan tidak terdapat pengecualian yang signifikan mengenai kewajaran dan penerapan prinsip akuntansi berterima umum dalam penyusunan laporan keuangan, konsistensi penerapan prinsip akuntansi berterima umum tersebut serta pengungkapan memadai dalam laporan keuangan (Mulyadi, 2002).

Laporan audit yang berisi pendapat wajar tanpa pengecualian adalah laporan yang paling dibutuhkan oleh semua pihak, baik oleh klien, pemakai informasi keuangan, maupun oleh auditor. Kata wajar dalam paragraf pendapat mempunyai makna bebas dari keragu-raguan dan ketidakjujuran dan lengkap informasinya. Pengertian wajar ini tidak hanya sebatas pada jumlah-jumlah rupiah dan pengungkapan yang tercantum dalam laporan keuangan, namun meliputi pula ketepatan penggolongan informasi, seperti penggolongan aktiva atau utang ke

dalam kelompok lancar dan tidak lancar, biaya usaha dan biaya di luar usaha (Mulyadi, 2002).

Laporan keuangan dianggap menyajikan secara wajar posisi keuangan dan hasil usaha suatu organisasi, sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum, jika memenuhi kondisi berikut ini.

- 1) Prinsip akuntansi berterima umum digunakan untuk menyusun laporan keuangan.
- 2) Perubahan penerapan prinsip akuntansi berterima umum dari periode ke periode telah cukup dijelaskan.
- 3) Informasi dalam catatan-catatan yang mendukungnya telah digambarkan dan dijelaskan dengan cukup dalam laporan keuangan, sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum.

b. Pendapat Wajar tanpa Pengecualian dengan Bahasa Penjelasan

Keadaan tertentu mengharuskan auditor menambahkan suatu paragraf penjelasan (atau bahasa penjelasan yang lain) dalam laporan audit, meskipun tidak mempengaruhi pendapat wajar tanpa pengecualian atas laporan audit. Paragraf penjelasan ini dicantumkan setelah paragraf penjas. Keadaan yang menjadi penyebab utama ditambahkan suatu paragraf penjelasan atau modifikasi kata-kata dalam laporan audit baku adalah (Mulyadi, 2002):

- 1) Ketidakkonsistenan penerapan prinsip akuntansi berterima umum.
- 2) Keraguan besar tentang kelangsungan hidup entitas.

- 3) Auditor setuju dengan suatu penyimpangan dari prinsip akuntansi yang dikeluarkan oleh Dewan Standar Akuntansi Keuangan.
- 4) Penekanan atas suatu hal.
- 5) Laporan audit yang melibatkan auditor lain

c. Pendapat Wajar dengan Pengecualian (*Qualified Opinion*)

Jika auditor menjumpai kondisi-kondisi berikut ini, maka ia memberikan pendapat wajar dengan pengecualian dalam laporan audit (Mulyadi, 2002).

- 1) Lingkup audit dibatasi oleh klien.
- 2) Auditor tidak dapat melaksanakan prosedur audit penting atau tidak dapat memperoleh informasi penting karena kondisi-kondisi yang berada di luar kekuasaan klien maupun auditor.
- 3) Laporan keuangan tidak disusun sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum.
- 4) Prinsip akuntansi berterima umum yang digunakan dalam penyusunan laporan keuangan tidak diterapkan secara konsisten.

Pendapat wajar dengan pengecualian diberikan oleh auditor jika dalam auditnya auditor menemukan salah satu dari kondisi 1 sampai dengan 4 seperti di atas. Pendapat ini hanya diberikan jika secara keseluruhan laporan keuangan yang disajikan oleh klien adalah wajar. Dalam pendapat ini auditor menyatakan bahwa laporan keuangan yang disajikan oleh klien adalah wajar, tetapi ada beberapa unsur yang

dikecualikan, yang pengecualiannya tidak mempengaruhi kewajaran laporan keuangan secara keseluruhan (Mulyadi, 2002).

d. Pendapat tidak Wajar (*Adverse Opinion*)

Pendapat tidak wajar merupakan kebalikan pendapat wajar tanpa pengecualian. Akuntan memberikan pendapat tidak wajar jika laporan keuangan klien tidak disusun berdasarkan prinsip akuntansi berterima umum sehingga tidak menyajikan secara wajar posisi keuangan, hasil usaha, perubahan ekuitas, dan arus kas perusahaan klien. Auditor memberikan pendapat tidak wajar jika ia tidak dibatasi lingkup auditnya, sehingga ia dapat mengumpulkan bukti kompeten yang cukup untuk mendukung pendapatnya. Jika laporan keuangan diberi pendapat tidak wajar oleh auditor, maka informasi yang disajikan oleh klien dalam laporan keuangan sama sekali tidak dapat dipercaya, sehingga tidak dapat dipakai oleh pemakai informasi keuangan untuk pengambilan keputusan (Mulyadi, 2002).

e. Pendapat tidak Memberikan Pendapat (*Disclaimer of Opinion*)

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

- 1) Pembatasan yang luar biasa sifatnya terhadap lingkup audit.
- 2) Auditor tidak tindependen dalam hubungannya dengan klien.

Perbedaan antara pernyataan tidak memberikan pendapat dengan pendapat tidak wajar (*adverse opinion*) adalah pendapat tidak wajar ini diberikan dalam keadaan auditor mengetahui adanya ketidakwajaran laporan keuangan klien, sedangkan auditor menyatakan tidak memberikan pendapat (*no opinion*) karena ia tidak cukup memperoleh bukti mengenai kewajaran laporan keuangan auditan atau karena ia tidak independen dalam hubungannya dengan klien (Mulyadi, 2002).

#### **2.4. Jenis Industri**

Berdasarkan karakteristik kegiatan produksi dan produk yang dihasilkan, perusahaan dapat digolongkan menjadi tiga jenis yaitu perusahaan jasa, perdagangan dan pemanufakturan (Suwardjono, 2003). Klasifikasi industri yang dikeluarkan oleh Bursa Efek Indonesia yang termuat dalam *Fact Book* yang terbagi dalam 9 sektor industri yaitu:

1. *Agriculture*
2. *Mining*
3. *Basic Industry and Chemicals*
4. *Miscellaneous Industry*
5. *Consumer Goods Industry*
6. *Property, Real Estate and Building Construction*
7. *Infrastructure, utilities & transportation*
8. *Finance*
9. *Trade, Services & Investment*

### **2.5. *Audit Report Lag***

Lamanya waktu penyelesaian audit dihitung mulai dari tanggal penutupan tahun buku sampai dengan tanggal diterbitkannya laporan audit disebut *audit report lag* (Utami, 2006). Lamanya waktu penyelesaian audit dapat mempengaruhi ketepatan waktu informasi tersebut untuk dipublikasikan sehingga berdampak pada reaksi pasar terhadap keterlambatan informasi dan mempengaruhi tingkat ketidakpastian keputusan yang didasarkan pada informasi yang dipublikasikan (Wijaya dan Raharja, 2012).

*Audit report lag* merupakan aspek penting dalam menjaga relevansi dari informasi yang dibutuhkan para pengguna laporan keuangan. Tujuan laporan keuangan menurut Ikatan Akuntan Indonesia (2009) adalah menyediakan informasi yang menyangkut posisi keuangan, kinerja, serta perubahan posisi keuangan suatu perusahaan yang bermanfaat bagi sejumlah besar pengguna dalam pengambilan keputusan ekonomi. Untuk menjaga tingkat relevansi dari laporan keuangan, maka laporan keuangan harus disampaikan tepat waktu agar dapat digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan (Wijaya dan Raharja, 2012).

Ketepatan waktu penyusunan atau pelaporan suatu laporan keuangan perusahaan bisa berpengaruh pada nilai laporan keuangan tersebut. Keterlambatan informasi akan menimbulkan reaksi negatif dari pelaku pasar modal. Informasi laba yang dihasilkan perusahaan dijadikan sebagai salah satu dasar pengambilan keputusan untuk membeli atau menjual kepemilikan yang dimiliki oleh investor. Artinya, informasi yang dipublikasikan tersebut akan menyebabkan kenaikan atau penurunan harga saham (Kartika, 2009).

## 2.6. Kantor Akuntan Publik

Ukuran Kantor Akuntan Publik dalam penelitian ini dibedakan dalam dua kelompok, yaitu Kantor Akuntan Publik yang berafiliasi dengan *Big 4* dan KAP yang tidak berafiliasi dengan *Big 4*. Perbedaan tersebut dilakukan berdasarkan jumlah klien yang dilayani oleh suatu Kantor Akuntan Publik, jumlah rekan atau anggota yang bergabung, serta total pendapatan yang diperoleh dalam satu periode. Kantor Akuntan Publik besar (*big four accounting firms*) dipersepsikan akan melakukan audit dengan lebih berkualitas dibandingkan dengan Kantor Akuntan Publik kecil (*non big four accounting firm*). Hal tersebut karena Kantor Akuntan Publik besar memiliki lebih banyak sumber daya dan lebih banyak klien sehingga mereka tidak tergantung pada satu atau beberapa klien saja, selain itu karena reputasinya yang telah dianggap baik oleh masyarakat menyebabkan mereka akan melakukan audit dengan lebih berhati-hati (Riyatno, 2007).

Kantor Akuntan Publik *Big Four* memiliki investasi yang lebih besar dalam hal *brand name* daripada Kantor Akuntan Publik *Non Big Four*. Healy dan Lys (1986) dalam Maharani dan Purnomosidhi (2010) berpendapat bahwa hal ini menjelaskan bahwa:

1. Biaya informasi yang dikeluarkan investor dalam menilai kualitas audit lebih rendah pada Kantor Akuntan Publik *Big Four* daripada pada Kantor Akuntan Publik *Non Big Four*.
2. Pihak-pihak yang terikat perjanjian memperoleh jaminan yang lebih besar bahwa pihak-pihak tersebut akan memperoleh kualitas yang telah dijanjikan oleh Kantor Akuntan Publik *Big Four* daripada oleh Kantor

Akuntan Publik *Non Big Four* karena KAP *Big Four* memiliki potensi kehilangan reputasi yang lebih besar akibat kegagalan menyediakan kualitas yang tinggi.

Adapun Kantor Akuntan Publik *big four* yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut (Sinarwati, 2010):

1. Deloitte Touche Tohmatsu (Deloitte) yang berafiliasi dengan Hans Tuanakotta Mustofa & Halim; Osman Ramli Satrio & Rekan; Osman Bing Satrio & Rekan.
2. Ernest & Young (EY) yang berafiliasi dengan Prasetio, Sarwoko & Sandjaja; Purwantono, Sarwoko & Sandjaja.
3. Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG) yang berafiliasi dengan Siddharta Siddharta & Widjaja.
4. PricewaterhouseCoopers (PwC) yang berafiliasi dengan Haryanto Sahari & Rekan; Tanudiredja, Wibisana & Rekan; Drs. Hadi Susanto & Rekan.

## 2.7. Hipotesis

Faktor auditor (ukuran KAP) yang mengaudit diperkirakan akan berpengaruh terhadap *audit report lag*. Penelitian Gilling (1977) dalam Subekti dan Widiyanti (2004) menunjukkan bahwa kantor akuntan publik internasional atau yang lebih dikenal di Indonesia sebagai *The Big Six* membutuhkan waktu yang lebih singkat dalam menyelesaikan audit, karena KAP tersebut dianggap dapat melaksanakan audit secara lebih efisien dan memiliki tingkat fleksibilitas jadwal waktu yang lebih tinggi untuk menyelesaikan audit tepat pada waktunya.

Di samping itu KAP besar memperoleh insentif yang lebih tinggi untuk menyelesaikan pekerjaan auditnya lebih cepat dibandingkan KAP lainnya. Waktu audit yang lebih cepat juga merupakan cara KAP besar untuk mempertahankan reputasi mereka. Jika tidak maka untuk tahun yang akan datang mereka akan kehilangan kliennya. KAP yang besar biasanya juga didukung oleh kualitas dan kuantitas sumber daya manusia yang lebih baik sehingga akan berpengaruh pada kualitas jasa yang dihasilkan (Hossain, 1998 dalam Subekti dan Widiyanti, 2004).

Penelitian yang dilakukan Trisnawati dan Alvin (2010) menunjukkan ukuran KAP berpengaruh signifikan terhadap *audit report lag*. Penelitian Shulthoni (2012) juga menunjukkan bahwa ukuran Kantor Akuntan publik berpengaruh terhadap *audit report lag*. KAP besar yaitu KAP *big four* mampu menyelesaikan audit lebih cepat untuk mempertahankan reputasi. Berdasarkan uraian di atas maka hipotesis yang diajukan adalah:

Ha1: *Audit report lag* perusahaan yang diaudit oleh Kantor Akuntan Publik *Big Four* lebih pendek dibandingkan dengan *audit report lag* perusahaan yang diaudit oleh Kantor Akuntan Publik *Non Big Four*.

Menurut Perdhana (2009) dalam Lucyandra dan Nura'ni (2013) opini audit menggambarkan kewajaran laporan keuangan perusahaan, sehingga opini audit turut berperan dalam membentuk citra manajemen di mata *stakeholder*. Opini audit terdiri dari 5 jenis, yaitu wajar tanpa pengecualian, wajar tanpa pengecualian dengan paragraf penjelas, wajar dengan pengecualian, tidak wajar dan tidak memberikan pendapat. Opini yang diberikan terhadap laporan keuangan perusahaan disebut wajar, bukan benar karena proses audit bertujuan untuk

mencari alat bukti yang kompeten sesuai dengan laporan keuangan yang telah dibuat oleh perusahaan, apakah telah memenuhi standar tertentu sehingga laporan keuangan dapat dikatakan wajar.

Hasil penelitian Whittred (1980) dalam Lucyandra dan Nura'ni (2013) membuktikan bahwa *audit report lag* yang lebih panjang dialami oleh perusahaan yang menerima pendapat *qualified opinion*. Hal ini terjadi karena proses pemberian pendapat *qualified* tersebut melibatkan negoisasi dengan klien, konsultasi dengan partner audit yang lebih senior atau staf teknis dan perluasan lingkup audit. Shukeri dan Nelson (2011) dalam Lucyandra dan Nura'ni (2013) menyatakan bahwa perusahaan yang mendapatkan opini *qualified* cenderung membutuhkan waktu yang lebih lama dalam melaksanakan proses audit karena auditor harus memberikan perhatian lebih terhadap akun-akun tertentu. Berdasarkan uraian di atas maka hipotesis yang diajukan adalah:

Ha2: *Audit report lag* perusahaan yang memperoleh opini wajar tanpa pengecualian lebih pendek dibandingkan dengan *audit report lag* perusahaan yang memperoleh selain wajar tanpa pengecualian.

Karakteristik industri yang berbeda dapat menyebabkan perbedaan rentang waktu dalam proses pelaksanaan audit. Perusahaan non manufaktur memiliki rentang waktu dalam proses pelaksanaan audit yang lebih pendek dibandingkan dengan perusahaan manufaktur. Hal ini dikarenakan perusahaan non manufaktur tidak memiliki aset persediaan dalam jumlah yang signifikan. Sementara perusahaan manufaktur memiliki persediaan fisik yang harus diaudit (Trisnawati dan Alvin, 2010). Persediaan tersebut dalam bentuk persediaan bahan

baku, persediaan barang dalam proses dan persediaan barang jadi. Berdasarkan uraian di atas maka hipotesis yang diajukan adalah:

Ha3: *Audit report lag* perusahaan non manufaktur lebih pendek dibandingkan dengan *audit report lag* perusahaan manufaktur.

